Ez a dokumentum kizárólag tájékoztató jellegű és nem vált ki joghatást. Az EU intézményei semmiféle felelősséget nem vállalnak a tartalmáért. A jogi aktusoknak – ideértve azok bevezető hivatkozásait és preambulumbekezdéseit is – az Európai Unió Hivatalos Lapjában közzétett és az EUR-Lex portálon megtalálható változatai tekintendők hitelesnek. Az említett hivatalos szövegváltozatok közvetlenül elérhetők az ebben a dokumentumban elhelyezett linkeken keresztül

►B

A BIZOTTSÁG 1126/2008/EK RENDELETE

(2008. november 3.)

az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról

(EGT-vonatkozású szöveg)

(HL L 320., 2008.11.29., 1. o.)

Módosította:

		Hivatalos Lap		
		Szám	Oldal	Dátum
►M1	A Bizottság 1260/2008/EK rendelete (2008. december 10.)	L 338	10	2008.12.17.
►M2	A Bizottság 1261/2008/EK rendelete (2008. december 16.)	L 338	17	2008.12.17.
►M3	A Bizottság 1262/2008/EK rendelete (2008. december 16.)	L 338	21	2008.12.17.
►M4	A Bizottság 1263/2008/EK rendelete (2008. december 16.)	L 338	25	2008.12.17.
►M5	A Bizottság 1274/2008/EK rendelete (2008. december 17.)	L 339	3	2008.12.18.
►M6	A Bizottság 53/2009/EK rendelete (2009. január 21.)	L 17	23	2009.1.22.
►M7	A Bizottság 69/2009/EK rendelete (2009. január 23.)	L 21	10	2009.1.24.
►M8	A Bizottság 70/2009/EK rendelete (2009. január 23.)	L 21	16	2009.1.24.
►M9	A Bizottság 254/2009/EK rendelete (2009. március 25.)	L 80	5	2009.3.26.
►M10	A Bizottság 460/2009/EK rendelete (2009. június 4.)	L 139	6	2009.6.5.
►M11	A Bizottság 494/2009/EK rendelete (2009. június 3.)	L 149	6	2009.6.12.
►M12	A Bizottság 495/2009/EK rendelete (2009. június 3.)	L 149	22	2009.6.12.
►M13	A Bizottság 636/2009/EK rendelete (2009. július 22.)	L 191	5	2009.7.23.
►M14	A Bizottság 824/2009/EK rendelete (2009. szeptember 9.)	L 239	48	2009.9.10.
►M15	A Bizottság 839/2009/EK rendelete (2009. szeptember 15.)	L 244	6	2009.9.16.
►M16	A Bizottság 1136/2009/EK rendelete (2009. november 25.)	L 311	6	2009.11.26.
►M17	A Bizottság 1142/2009/EK rendelete (2009. november 26.)	L 312	8	2009.11.27.
►M18	A Bizottság 1164/2009/EK rendelete (2009. november 27.)	L 314	15	2009.12.1.
►M19	A Bizottság 1165/2009/EK rendelete (2009. november 27.)	L 314	21	2009.12.1.

►**M20**	A Bizottság 1171/2009/EK rendelete (2009. november 30.)	L 314	43	2009.12.1.
►**M21**	A Bizottság 1293/2009/EU rendelete (2009. december 23.)	L 347	23	2009.12.24.
►**M22**	A Bizottság 243/2010/EU rendelete (2010. március 23.)	L 77	33	2010.3.24.
►**M23**	A Bizottság 244/2010/EU rendelete (2010. március 23.)	L 77	42	2010.3.24.
►**M24**	A Bizottság 550/2010/EU rendelete (2010. június 23.)	L 157	3	2010.6.24.
►**M25**	A Bizottság 574/2010/EU rendelete (2010. június 30.)	L 166	6	2010.7.1.
►**M26**	A Bizottság 632/2010/EU rendelete (2010. július 19.)	L 186	1	2010.7.20.
►**M27**	A Bizottság 633/2010/EU rendelete (2010. július 19.)	L 186	10	2010.7.20.
►**M28**	A Bizottság 662/2010/EU rendelete (2010. július 23.)	L 193	1	2010.7.24.
►**M29**	A Bizottság 149/2011/EU rendelete (2011. február 18.)	L 46	1	2011.2.19.
►**M30**	A Bizottság 1205/2011/EU rendelete (2011. november 22.)	L 305	16	2011.11.23.
►**M31**	A Bizottság 475/2012/EU rendelete (2012. június 5.)	L 146	1	2012.6.6.
►**M32**	A Bizottság 1254/2012/EU rendelete (2012. december 11.)	L 360	1	2012.12.29.
►**M33**	A Bizottság 1255/2012/EU rendelete (2012. december 11.)	L 360	78	2012.12.29.
►**M34**	A Bizottság 1256/2012/EU rendelete (2012. december 13.)	L 360	145	2012.12.29.
►**M35**	A Bizottság 183/2013/EU rendelete (2013. március 4.)	L 61	6	2013.3.5.
►**M36**	A Bizottság 301/2013/EU rendelete (2013. március 27.)	L 90	78	2013.3.28.
►**M37**	A Bizottság 313/2013/EU rendelete (2013. április 4.)	L 95	9	2013.4.5.
►**M38**	A Bizottság 1174/2013/EU rendelete (2013. november 20.)	L 312	1	2013.11.21.
►**M39**	A Bizottság 1374/2013/EU rendelete (2013. december 19.)	L 346	38	2013.12.20.
►**M40**	A Bizottság 1375/2013/EU rendelete (2013. december 19.)	L 346	42	2013.12.20.
►**M41**	A Bizottság 634/2014/EU rendelete (2014. június 13.)	L 175	9	2014.6.14.
►**M42**	A Bizottság 1361/2014/EU rendelete (2014. december 18.)	L 365	120	2014.12.19.
►**M43**	A Bizottság (EU) 2015/28 rendelete (2014. december 17.)	L 5	1	2015.1.9.
►**M44**	A Bizottság (EU) 2015/29 rendelete (2014. december 17.)	L 5	11	2015.1.9.
►**M45**	A Bizottság (EU) 2015/2113 rendelete (2015. november 23.)	L 306	7	2015.11.24.
►**M46**	A Bizottság (EU) 2015/2173 rendelete (2015. november 24.)	L 307	11	2015.11.25.
►**M47**	A Bizottság (EU) 2015/2231 rendelete (2015. december 2.)	L 317	19	2015.12.3.
►**M48**	A Bizottság (EU) 2015/2343 rendelete (2015. december 15.)	L 330	20	2015.12.16.
►**M49**	A Bizottság (EU) 2015/2406 rendelete (2015. december 18.)	L 333	97	2015.12.19.
►**M50**	A Bizottság (EU) 2015/2441 rendelete (2015. december 18.)	L 336	49	2015.12.23.
►**M51**	A Bizottság (EU) 2016/1703 rendelete (2016. szeptember 22.)	L 257	1	2016.9.23.
►**M52**	A Bizottság (EU) 2016/1905 rendelete (2016. szeptember 22.)	L 295	19	2016.10.29.
►**M53**	A Bizottság (EU) 2016/2067 rendelete (2016. november 22.)	L 323	1	2016.11.29.
►**M54**	A Bizottság (EU) 2017/1987 rendelete (2017. október 31.)	L 291	63	2017.11.9.
►**M55**	A Bizottság (EU) 2017/1988 rendelete (2017. november 3.)	L 291	72	2017.11.9.
►**M56**	A Bizottság (EU) 2017/1989 rendelete (2017. november 6.)	L 291	84	2017.11.9.
►**M57**	A Bizottság (EU) 2017/1990 rendelete (2017. november 6.)	L 291	89	2017.11.9.
►**M58**	A Bizottság (EU) 2018/182 rendelete (2018. február 7.)	L 34	1	2018.2.8.
►**M59**	A Bizottság (EU) 2018/289 rendelete (2018. február 26.)	L 55	21	2018.2.27.

►**M60**	A Bizottság (EU) 2018/400 rendelete (2018. március 14.)	L 72	13	2018.3.15.
►**M61**	A Bizottság (EU) 2018/519 rendelete (2018. március 28.)	L 87	3	2018.4.3.

▼B

A BIZOTTSÁG 1126/2008/EK RENDELETE

(2008. november 3.)

az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról

(EGT-vonatkozású szöveg)

1. cikk

E rendelet mellékletének megfelelően elfogadásra kerülnek az 1606/2002/EK rendelet 2. cikkében meghatározott nemzetközi számviteli standardok.

2. cikk

Az 1725/2003/EK rendelet hatályát veszti.

A hatályon kívül helyezett rendeletre vonatkozó hivatkozásokat az e rendeletre való hivatkozásként kell értelmezni.

3. cikk

Ez a rendelet az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* való kihirdetését követő harmadik napon lép hatályba.

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

▼B

MELLÉKLET

NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARDOK

IAS 1	*Pénzügyi kimutatások prezentálása* (módosítva 2007-ben)
IAS 2	*Készletek*
IAS 7	*Cash flow-k kimutatásai*
IAS 8	*Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák*
IAS 10	*A beszámolási időszak vége utáni események*
IAS 11	*Beruházási szerződések*
IAS 12	*Nyereségadók*
IAS 16	*Ingatlanok, gépek és berendezések*
IAS 17	*Lízingek*
IAS 18	*Bevételek*
IAS 19	*Munkavállalói juttatások*
IAS 20	*Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele*
IAS 21	*Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai*
IAS 23	*Hitelfelvételi költségek* (módosítva 2007-ben)
IAS 24	IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek*
IAS 26	*Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása*
IAS 27	*Egyedi pénzügyi kimutatások*
IAS 28	*Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések*
IAS 29	*Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban*
IAS 32	*Pénzügyi instrumentumok: bemutatás*
IAS 33	*Egy részvényre jutó nyereség*
IAS 34	*Évközi pénzügyi beszámolás*
IAS 36	*Eszközök értékvesztése*
IAS 37	*Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*
IAS 38	*Immateriális javak*
IAS 39	*Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* a fedezeti elszámolásokra vonatkozó egyes rendelkezések kivételével

▼B

IAS 40	*Befektetési célú ingatlan*
IAS 41	*Mezőgazdaság*
IFRS 1	*A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása*
IFRS 2	*Részvényalapú kifizetés*
IFRS 3	*Üzleti kombinációk*
IFRS 4	*Biztosítási szerződések*
IFRS 5	*Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek*
IFRS 6	*Az ásványkincsek feltárása és felmérése*
IFRS 7	*Pénzügyi instrumentumok: közzétételek*
IFRS 8	*Működési szegmensek*
IFRS 9	*Pénzügyi instrumentumok*
IFRS 10	*Konszolidált pénzügyi kimutatások*
IFRS 11	*Közös megállapodások*
IFRS 12	*Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele*
IFRS 13	*Valós értéken történő értékelés*
IFRS 15	*Vevői szerződésekből származó bevétel*
IFRIC 1	*Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben*
IFRIC 2	*Tagi részesedések szövetkezeti gazdálkodó egységekben és hasonló instrumentumok*
IFRIC 4	*Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget*
IFRIC 5	*A leszerelési, a helyreállítási és a környezetrehabilitációs pénzalapokból származó érdekeltségekre vonatkozó jogok*
IFRIC 6	*Bizonyos piacon való részvételből eredő kötelezettségek – elektromos és elektronikus berendezések hulladékai*
IFRIC 7	*Az újramegállapítás megközelítésének alkalmazása az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standard szerint*
IFRIC 10	*Évközi pénzügyi beszámolás és értékvesztés*
IFRIC 12	IFRIC 12 *Szolgáltatási koncessziós megállapodások* értelmezés
IFRIC 13	*IFRIC 13 Ügyfélhűségprogramokértelmezés*
IFRIC 14	*IFRIC 14 Értelmezés IAS 19 – A meghatározott juttatási eszközre vonatkozó korlát, a minimális alapképzési követelmények és azok kölcsönhatása*
IFRIC 15	IFRIC 15 *Ingatlan építésére vonatkozó megállapodások értelmezés*
IFRIC 16	IFRIC 16 *Külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügyletei* értelmezés
IFRIC 17	IFRIC 17 Értelmezés *Nem-pénzbeli eszközök tulajdonosok közötti felosztásai értelmezés*
IFRIC 18	IFRIC 18 *Ügyfelektől származó eszközátadások* értelmezés
IFRIC 19	IFRIC 19 értelmezés *Pénzügyi kötelezettségek megszüntetése tőkeinstrumentumokkal*
IFRIC 20	IFRIC 20 értelmezés *Meddőeltakarítási költségek a külszíni bányák kitermelési szakaszában*

▼**M41**

IFRIC 21	IFRIC 21 ÉRTELMEZÉS *Adók* (*)

▼**B**

IFRIC® 22	IFRIC® 22 értelmezés *Külföldi pénznemben denominált ügyletek és devizaelőlegek*
SIC-7	*Az euro bevezetése*
SIC-10	*Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel*
SIC-15	*Operatív lízingek – ösztönzők*
SIC-25	*Nyereségadók – a gazdálkodó egységnek vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások*
SIC-27	*A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése*
SIC-29	*Közzététel – koncessziós megállapodások*
SIC-31	*Bevételek – reklámszolgáltatásokat magukban foglaló barter-ügyletek*
SIC-32	*Immateriális javak – weboldal költségei*

Sokszorosítása az Európai Gazdasági Térségben megengedett. Az Európai Gazdasági Térségen kívül minden jog fenntartva, kivéve a személyes használat vagy egyéb tisztességes felhasználás céljából történő sokszorosítást. További információ az IASB-től szerezhető be a www.iasb.org címen.

▼M5

IAS 1 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

A Pénzügyi kimutatások prezentálása

CÉL

1. A jelen standard meghatározza az általános célú pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó alapelveket annak érdekében, hogy az összehasonlíthatóság biztosítható legyen akár az adott gazdálkodó egység előző időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaival, akár más gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaival. A jelen standard a pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó átfogó előírásokat, azok szerkezetére vonatkozó iránymutatást, valamint azok tartalmára vonatkozó minimális követelményeket határoz meg.

HATÓKÖR

2. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal (IFRS-ek) összhangban lévő általános célú pénzügyi kimutatások elkészítése és prezentálása során.

3. Az egyes ügyletekre és egyéb eseményekre vonatkozó megjelenítési, mérési és közzétételi követelményeket egyéb IFRS-ek részletezik.

▼M32

4. A standard nem vonatkozik az IAS 34 *Évközi pénzügyi beszámolás* standard szerint elkészített tömörített évközi pénzügyi kimutatások szerkezetére és tartalmára. Ugyanakkor ezen pénzügyi kimutatásokra vonatkozik a 15–35. bekezdés. Ez a standard egyformán vonatkozik minden gazdálkodó egységre, beleértve azokat is, amelyek az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standardnak megfelelően prezentálják konszolidált pénzügyi kimutatásaikat, és azokat is, amelyek egyedi pénzügyi kimutatásokat prezentálnak az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standardnak megfelelően.

▼M5

5. A jelen standard által használt terminológia a nyereségorientált egységekhez alkalmazkodik, beleértve az állami szektorban működő üzleti egységeket is. Amennyiben nonprofit tevékenységet folytató, magán- vagy állami szektorba tartozó gazdálkodó egységek alkalmazzák ezt a standardot, szükséges lehet a pénzügyi kimutatások egyes soraira és magukra az egyes kimutatásokra használt megnevezések módosítása.

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

FOGALMAK

▼M53

7. A következő kifejezések a jelen standardban az itt meghatározott értelemben használatosak:

▼M5

Általános célú pénzügyi kimutatások (a továbbiakban „pénzügyi kimutatások”) az olyan felhasználók igényeinek kielégítésére készült kimutatások, akik nincsenek abban a helyzetben, hogy speciális információszükségletükre szabott jelentések készítését kérjék az adott gazdálkodó egységtől.

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

▼M5

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

(a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok;

(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.

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. *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 elvárható gondossággal készek tanulmányozni”. Ily módon a mérlegeléskor azt kell számításba venni, hogy az ésszerű elvárások alapján az ilyen jellemzőkkel bíró felhasználókat hogyan lehetne befolyásolni a gazdasági döntéseik meghozatalában.

►M31 A *megjegyzések* a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban, ◄ a különálló (egyedi), ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ (ha prezentálnak ilyent), a saját tőke változásainak kimutatásában, valamint a cash flow-k kimutatásában prezentált információkon felül további információkat tartalmaznak. A megjegyzések az ezen kimutatásokban prezentált adatok szöveges magyarázatait vagy alábontásait tartalmazzák, továbbá olyan tételekre vonatkozó információkat, amelyek ezen kimutatásokban való megjelenítés feltételeinek nem felelnek meg.

▼M53

Az *egyéb átfogó jövedelem* olyan bevételi és ráfordítási tételeket foglal magában (ideértve az átsorolás miatti módosításokat is), amelyek nem kerülnek megjelenítésre az eredményben, ahogy azt egyéb IFRS-ek előírják vagy lehetővé teszik.

Az egyéb átfogó jövedelem komponensei közé tartoznak az alábbiak:

▼M31

(a) az átértékelési többlet változásai (lásd az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardot és az IAS 38 *Immateriális javak* standardot);

(b) az aktuáriusi nyereségek és veszteségek meghatározott juttatási programokon, az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard 93A. bekezdésének megfelelően megjelenítve;

▼M5

(c) a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak átszámításából származó nyereségek és veszteségek (lásd az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot);

▼M53

(d) az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard 5.7.5. bekezdésével összhangban az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékeltként megjelölt, tőkeinstrumentumokban lévő befektetésekből eredő nyereségek és veszteségek;

▼M53

(da) az IFRS 9 standard 4.1.2A. bekezdésével összhangban az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközökből eredő nyereségek és veszteségek;

(e) a cash flow-fedezeti ügylet fedezeti instrumentumaiból származó nyereségek és veszteségek hatékony része és az IFRS 9 standard 5.7.5. bekezdésével összhangban az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt tőkeinstrumentumokban lévő befektetéseket fedező fedezeti instrumentumokból eredő nyereségek és veszteségek (lásd az IFRS 9 standard 6. fejezetét);

(f) az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt, meghatározott kötelezettségek esetében a kötelezettség hitelkockázatában bekövetkezett változásnak tulajdonítható valósérték-változás összege (lásd az IFRS 9 standard 5.7.7. bekezdését);

(g) az opciók időértékének értékében bekövetkezett változások, amikor elkülönítik az opciós szerződés belső értékét és időértékét, és csak a belső érték változásait jelölik meg fedezeti instrumentumként (lásd az IFRS 9 standard 6. fejezetét);

(h) forwardszerződés határidős elemei értékének változásai, amikor elkülönítik a forwardszerződés határidős elemét és azonnali elemét, és fedezeti instrumentumként csak az azonnali elem változásait jelölik meg, valamint egy pénzügyi instrumentum devizafelárának értékében bekövetkezett változások, amikor kizárják azt az adott pénzügyi instrumentum fedezeti instrumentumként való megjelöléséből (lásd az IFRS 9 standard 6. fejezetét).

▼M5

A *tulajdonosok* a saját tőkeként besorolt instrumentumok birtokosai.

Az eredmény a teljes bevétel csökkentve a ráfordításokkal, kivéve az egyéb átfogó jövedelem összetevőit.

Az *átsorolás miatti módosítások* a tárgyidőszakban az eredménybe átsorolt olyan összegek, amelyeket a tárgyidőszakban vagy korábbi időszakokban az egyéb átfogó jövedelemben számoltak el.

A *teljes átfogó jövedelem* az időszak során ügyletek és más események hatására a saját tőkében bekövetkezett olyan változás, amely nem a tulajdonosokkal, azok tulajdonosi minőségében, folytatott ügyletek miatti változás.

A teljes átfogó jövedelem magában foglalja az „eredmény”, valamint az „egyéb átfogó jövedelem” minden összetevőjét.

8. Bár a jelen standard az „egyéb átfogó jövedelem”, az „eredmény”, valamint a „teljes átfogó jövedelem” kifejezéseket alkalmazza, a gazdálkodó egység ettől eltérő kifejezéseket is használhat, amennyiben azok jelentése egyértelmű. A gazdálkodó egységek használhatják például a „nettó jövedelem” kifejezést az eredmény leírására.

▼M6

8A. A következő kifejezéseket az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás* standard határozza meg, a jelen standard pedig az IAS 39 standardban meghatározott jelentéssel használja.

a) tőkeinstrumentumként besorolt visszaadható pénzügyi instrumentum (amelyet az IAS 32 standard 16A. és 16B. bekezdései ismertetnek)

b) olyan instrumentum, amely a gazdálkodó egységet arra kötelezi, hogy kizárólag felszámolás esetén nettó eszközeinek arányos részét más fél részére adja át, és amely tőkeinstrumentumként besorolt (az IAS 32 standard 16C. és 16D. bekezdései szerint).

▼M5

PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK

A pénzügyi kimutatások célja

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

(a) eszközeiről;

(b) kötelezettségeiről;

(c) saját tőkéjéről;

(d) bevételeiről és ráfordításairól, beleértve a nyereségeket és veszteségeket;

(e) számára a tulajdonosok által tulajdonosi minőségükben rendelkezésre bocsátott hozzájárulásokról, és ugyanezen minőségükben részükre történő kifizetésekről; valamint

(f) cash flow-iról.

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

Teljes pénzügyi kimutatások

▼M49

10. A teljes pénzügyi kimutatások tartalmazzák:

a) az időszak végi pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást;

b) az időszaki eredményre és egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást;

c) az időszaki saját tőke változásainak kimutatását;

d) az időszaki cash flow-k kimutatását;

e) megjegyzéseket, amelyek jelentős számviteli politikákat és más magyarázó információkat tartalmaznak;

ea) a megelőző időszakra vonatkozó összehasonlító információkat a 38. és a 38A. bekezdésnek megfelelően; és

f) a megelőző összehasonlító időszak elejére fennálló pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást a 40A–40D. bekezdésnek megfelelően, amennyiben a gazdálkodó egység visszamenőleges hatállyal alkalmaz valamely számviteli politikát vagy pénzügyi kimutatásainak elemeit visszamenőlegesen újra megállapítja vagy ha a pénzügyi kimutatásaiban szereplő elemeket átsorolja.

A gazdálkodó egység a jelen standardban használt címektől eltérőeket is adhat a kimutatásoknak. Az „eredményre és egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás” helyett használhatja például az „átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás” címet is.

▼M31

10A. A gazdálkodó egység egyetlen kimutatásban is prezentálhatja az eredményt és az egyéb átfogó jövedelmet, ha az eredményt és az egyéb átfogó jövedelmet két elkülönülő részben prezentálja. A szóban forgó részeket együtt kell bemutatni: először az eredménykimutatást, amelyet közvetlenül követnie kell az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó résznek. A gazdálkodó egység az eredményre vonatkozó részt egy különálló eredménykimutatásban is prezentálhatja. Ebben az esetben a különálló eredménykimutatás közvetlenül megelőzi az átfogó jövedelmet prezentáló kimutatást, amelynek az eredménnyel kell kezdődnie.

▼M5

11. A gazdálkodó egységnek a teljes pénzügyi kimutatások részét képező összes pénzügyi kimutatást azonos fontossággal kell prezentálnia.

▼M31

_____

▼M5

13. Számos gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásokon kívül egy, a vezetés által készített pénzügyi áttekintést is közzétesz, amely ismerteti a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének és pénzügyi helyzetének főbb jellemzőit, valamint azokat a főbb bizonytalansági tényezőket, amelyekkel a gazdálkodó egység szembesül. Ez a jelentés a következők áttekintését is tartalmazhatja:

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

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

(c) a gazdálkodó egység azon erőforrásait, amelyek az IFRS-ekkel összhangban nincsenek megjelenítve a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban.

14. Sok gazdálkodó egység készít a pénzügyi kimutatásokon kívül egyéb jelentéseket és kimutatásokat is, mint például környezetvédelmi jelentéseket és hozzáadottérték-jelentéseket, különösen olyan iparágak esetén, amelyekben 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.

Átfogó szempontok

Valós bemutatás és az IFRS-eknek való megfelelés

15. A pénzügyi kimutatásoknak valósan kell bemutatniuk a gazdálkodó 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 *Keretelvek*ben 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.

16. Az IFRS-ekkel összhangban lévő pénzügyi kimutatásokat készítő gazdálkodó egységnek a megfelelésre vonatkozóan kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést kell tennie a megjegyzésekben. A gazdálkodó egység csak abban az esetben nevezheti a pénzügyi kimutatásokat az IFRS-ekkel összhangban lévőnek, amennyiben azok összhangban vannak az IFRS-ek valamennyi előírásával.

▼**M5**

17. A vonatkozó IFRS-eknek való megfeleléssel a gazdálkodó egység lényegileg minden esetben megvalósítja a valós bemutatást. A valós bemutatás megköveteli továbbá, hogy a gazdálkodó egység:

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

(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 bizonyos ügyleteknek, más eseményeknek és feltételeknek a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére gyakorolt hatását.

18. A gazdálkodó egység a nem megfelelő számviteli politikákat sem az alkalmazott számviteli politikák közzétételével, sem megjegyzésekkel vagy magyarázó anyagokkal nem teheti helyessé.

19. Azon rendkívül ritka esetekben, amikor a vezetés arra a következtetésre jut, hogy egy adott IFRS előírásainak való megfelelés annyira félrevezető lenne, hogy az a pénzügyi kimutatások *Keretelvek*ben meghatározott céljával ellentétben lenne, a gazdálkodó egységnek el kell térnie az adott előírástól a 20. bekezdésben meghatározott módon, amennyiben a vonatkozó szabályozói környezet előírja vagy egyébként nem tiltja az ilyen eltérést.

20. Azon esetekben, amikor a gazdálkodó egység a 19. bekezdés alapján eltér egy adott IFRS előírásaitól, közzé kell tennie:

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

(b) hogy a gazdálkodó egység megfelelt a vonatkozó IFRS-eknek, azzal a kivétellel, hogy a valós bemutatás biztosítása érdekében egy konkrét előírástól eltért;

(c) azon IFRS címét, amelytől a gazdálkodó egység eltért; az eltérés jellegét, bemutatva, hogy az adott IFRS milyen eljárást ír elő; annak indoklását, hogy ez az eljárás miért lenne annyira félrevezető az adott körülmények között, hogy a pénzügyi kimutatások *Keretelvek*ben meghatározott céljával ellentétben állna; továbbá az alkalmazott eljárást; valamint

(d) valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan az eltérés pénzügyi hatását a pénzügyi kimutatások minden olyan tételére, amelyeket az előírásnak való megfelelés alapján bemutattak volna.

21. Ha a gazdálkodó egység eltért valamely IFRS előírásaitól egy előző időszakban, és ez az eltérés hatással van a tárgyidőszakban megjelenített összegekre is, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a 20(c) és (d) bekezdésekben meghatározottakat.

▼M5

22. A 21. bekezdés például akkor alkalmazandó, amikor a gazdálkodó egység egy előző időszakban egyes eszközök vagy kötelezettségek értékelésekor tért el valamely IFRS előírásaitól, és ez az eltérés hatással van a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban megjelenített az eszközökben és kötelezettségekben bekövetkezett változások értékelésére is.

23. Azon rendkívül ritka esetekben, amikor a vezetés arra a következtetésre jut, hogy valamely IFRS előírásainak való megfelelés annyira félrevezető lenne, hogy az ellentétben állna a pénzügyi kimutatások *Keretelvek*ben meghatározott céljával, de a vonatkozó szabályozói környezet tiltja az előírástól való eltérést, a gazdálkodó egységnek a lehetséges legnagyobb mértékig csökkentenie kell az előírás betartásából származó vélelmezett félrevezető szempontokat azáltal, hogy közzéteszi:

(a) a kérdéses IFRS 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 *Keretelvek*ben meghatározott céljával; valamint

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

24. A 19-23. 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 tükröz, vagy ésszerűen elvárható, hogy tükrözzön, és emiatt valószínűsíthető, hogy az befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználói által hozott gazdasági döntéseket. Annak megítélésekor, hogy egy adott IFRS valamely konkrét előírásának való megfelelés olyan mértékben lenne félrevezető, 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) a gazdálkodó egység körülményei mennyiben térnek el más, az előírásnak megfelelő gazdálkodó egységek körülményeitől. Amennyiben más gazdálkodó egységek hasonló körülmények között megfelelnek az előírásnak, akkor az lesz a megcáfolandó feltételezés, hogy a gazdálkodó egység megfelelése az adott előírásnak nem lenne annyira félrevezető, hogy az a pénzügyi kimutatások *Keretelvek*ben megállapított céljával ellentétben állna.

A vállalkozás folytatása

25. A pénzügyi kimutatások elkészítése során a vezetésnek meg kell ítélnie a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességét. A gazdálkodó egységnek pénzügyi kimutatásait a vállalkozás folytatását feltételezve kell elkészítenie, kivéve, ha a vezetésnek szándékában áll megszüntetni a gazdálkodó egységet 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 a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességével kapcsolatban, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezeket a bizonytalanságokat. Amennyiben a gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásokat nem a vállalkozás folytatását feltételezve készíti, ezt a tényt közzé kell tennie, azzal az alappal együtt, amelyen a pénzügyi kimutatásokat készítette, valamint annak okával együtt, ami miatt a gazdálkodó egység nem minősül folytatható vállalkozásnak.

▼M5

26. Annak megítélésekor, hogy helyénvaló-e a vállalkozás folytatásának feltételezése, a vezetés számba veszi az összes rendelkezésre álló, jövőre vonatkozó információt, amely legalább a beszámolási időszak végétől számított tizenkét hónapos időtartam kell, hogy legyen, de nem korlátozódik arra. A mérlegelés mértéke minden esetben a körülmények függvénye. Abban az esetben, ha egy gazdálkodó egység nyereséges működési múlttal rendelkezik, és megfelelő hozzáférése van pénzügyi forrásokhoz, a gazdálkodó egység részletesebb elemzés nélkül eljuthat arra a következtetésre, 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.

Eredményszemléletű számvitel

27. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásait – a cash flow-ra vonatkozó információk kivételével – az eredményszemléletű számvitel alapján kell elkészítenie.

28. Az eredményszemléletű számvitel alkalmazásakor a gazdálkodó egység akkor jeleníti meg az egyes tételeket eszközként, kötelezettségként, saját tőkeként, bevételként és ráfordításként (a pénzügyi kimutatások tételeiként), ha azok megfelelnek a *Keretelvek*ben az adott tételekre meghatározott definíciónak és megjelenítési kritériumoknak.

Lényegesség és összevonás

29. A gazdálkodó egységnek a hasonló tételek minden lényeges csoportját elkülönítve kell bemutatnia. A gazdálkodó egységnek az eltérő jellegű vagy rendeltetésű tételeket elkülönítve kell bemutatnia, kivéve, ha azok nem lényegesek.

30. A pénzügyi kimutatások nagyszámú 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 a pénzügyi kimutatásokban. 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 magukban a kimutatásokban, elég lényeges lehet ahhoz, hogy elkülönülten szerepeltetendő legyen a megjegyzésekben.

▼M49

30A. A gazdálkodó egységnek jelen IFRS és más IFRS-ek alkalmazásakor minden releváns tény és körülmény figyelembevételével el kell döntenie, hogy a pénzügyi kimutatásokban, beleértve a megjegyzéseket is, miként vonja össze az információkat. A gazdálkodó egység nem csökkentheti pénzügyi kimutatásai érthetőségét lényeges információk lényegtelen információkkal való elfedésével vagy eltérő jellegű vagy szerepű lényeges tételek összevonásával.

31. Egyes IFRS-ek előírják, hogy a pénzügyi kimutatásoknak, beleértve a megjegyzéseket is, tartalmazniuk kell bizonyos információkat. A gazdálkodó egységnek nem szükséges egy adott IFRS konkrét közzétételi előírásának eleget tennie, ha a közzétételből eredő információ nem lényeges. Ez még akkor is érvényes, ha az IFRS konkrét követelmények listáját tartalmazza, vagy azokat minimumkövetelményként határozza meg. A gazdálkodó egységnek azt is meg kell fontolnia, hogy további információkat is közzétegyen-e olyan esetekben, amikor az IFRS konkrét előírásainak való megfelelés nem elegendő ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói megértsék bizonyos ügyleteknek, más eseményeknek és feltételeknek a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére gyakorolt hatását.

▼M5

Beszámítás

32. A gazdálkodó egység nem számíthatja be egymással szemben az eszközöket és kötelezettségeket, valamint a bevételeket és ráfordításokat, kivéve, ha azt valamely IFRS előírja vagy lehetővé teszi.

▼M5

33. A gazdálkodó egység mind az eszközöket és kötelezettségeket, mind a bevételeket és ráfordításokat elkülönítve jelenti. A nettósítás az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásokban, vagy a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásokban vagy a különálló, ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ (ha prezentálnak ilyent) – kivéve, ha a nettósítás az ügylet vagy esemény lényegét tükrözi – csökkenti a felhasználók azon képességét, hogy a bekövetkezett ügyleteket, eseményeket és feltételeket megérthessék, és a gazdálkodó 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.

▼M52

34. Az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard értelmében a gazdálkodó egységnek a vevői szerződésekből származó bevételt azon ellenértékösszegen kell értékelnie, amelyre az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért várhatóan jogosultságot szerez. A megjelenített bevétel összege tükrözheti például a gazdálkodó egység által adott kereskedelmi és mennyiségi kedvezmények összegét. A gazdálkodó egység szokásos üzleti tevékenysége során olyan egyéb ügyleteket is lebonyolít, amelyek nem termelnek bevételt, de amelyek együtt járnak a fő bevételtermelő tevékenységekkel. Az ilyen ügyletek eredményeit, amennyiben ez a bemutatás az ügylet vagy esemény lényegét tükrözi, a gazdálkodó egység a bevételnek az ugyanazon ügylethez felmerült bármely kapcsolódó ráfordítással történő nettósításával mutatja be. Például:

(a) a gazdálkodó egység a befektetett eszközök – köztük a befektetések és a működési eszközök – elidegenítéséből származó nyereségeket és veszteségeket az eszköz könyv szerinti értékének és az értékesítési ráfordításoknak az elidegenítésből származó ellenértékösszegből történő levonásával mutatja be; és

▼M5

(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) a gazdálkodó egység nettósíthatja a kapcsolódó megtérítéssel szemben.

35. Ezen túlmenően a gazdálkodó egység a hasonló ügyletek egy csoportjából származó nyereségeket és veszteségeket is nettó módon mutatja be, pl. árfolyamnyereségek és -veszteségek vagy a kereskedési céllal tartott pénzügyi instrumentumokból származó nyereségek és veszteségek. Amennyiben azonban ezek a nyereségek és veszteségek lényegesek, azokat a gazdálkodó egység elkülönítve mutatja be.

A beszámolás gyakorisága

36. A gazdálkodó egységnek legalább évente kell készítenie a teljes pénzügyi kimutatásokat (összehasonlító adatokkal együtt). Amennyiben a gazdálkodó egység módosítja beszámolási időszakának végét, és a pénzügyi kimutatásokat egy évnél hosszabb vagy rövidebb időszakra vonatkozóan mutatja be, akkor a gazdálkodó 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 a pénzügyi kimutatásokban bemutatott összegek nem teljes mértékben összehasonlíthatóak.

37. A gazdálkodó egységek általában következetesen, egyéves időszakokra készítik el a pénzügyi kimutatásokat. Ugyanakkor egyes gazdálkodó egységek – gyakorlati okokból – szívesebben készítenek beszámolót például 52 hetes időszakra. A jelen standard nem zárja ki ennek lehetőségét.

▼M5

Összehasonlító információk

▼M36

Alapvető összehasonlító információk

38. **Más IFRS-ek eltérő rendelkezése hiányában a gazdálkodó egységnek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban szereplő valamennyi összehasonlító információ esetében be kell mutatnia a megelőző időszakra vonatkozó összehasonlító információkat. A gazdálkodó egységnek összehasonlító adatokat kell a magyarázó vagy leíró jellegű információk között szerepeltetnie, ha ez fontos a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások megértése szempontjából.**

38A. **A gazdálkodó egységnek prezentálnia kell legalább két pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást, két eredményre és egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást, két egyedi eredménykimutatást (ha prezentálnak ilyet), két cash flow-kimutatást és két kimutatást a saját tőke változásairól, valamint a kapcsolódó megjegyzéseket.**

38B. Egyes esetekben a megelőző időszak(ok) pénzügyi kimutatásaiban leírt szöveges információ a tárgyidőszak tekintetében is releváns. Például egy gazdálkodó egység a tárgyidőszakban közzéteszi egy olyan jogvita részleteit, amelynek kimenetele a megelőző időszak végén még bizonytalan volt, és amely még nem oldódott meg. A felhasználók számára hasznos lehet azon információk közzététele, hogy a bizonytalanság már a megelőző időszak végén is létezett, és hogy milyen lépéseket tettek a tárgyidőszakban a bizonytalanság megszüntetése érdekében.

További összehasonlító információk

38C. A gazdálkodó egység az IFRS-ek által előírt alapvető összehasonlító információkon kívül további összehasonlító információkat is prezentálhat, amennyiben azok az IFRS-ekkel összhangban készültek. Az ilyen összehasonlító információk elkészíthetők a 10. bekezdés szerinti kimutatások formájában, de nem szükséges, hogy teljes pénzügyi kimutatásokat alkossanak. Ilyen esetben a gazdálkodó egységnek a megjegyzésekben tájékoztatást kell adniuk ezekről a további kimutatásokról.

38D. A gazdálkodó egység például prezentálhat egy harmadik, eredményre és egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást (vagyis bemutatja a tárgyidőszakot, a megelőző időszakot és egy további összehasonlító időszakot). A gazdálkodó egység ugyanakkor nem köteles prezentálni harmadik pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást, harmadik cash flow-kimutatást vagy harmadik kimutatást a saját tőke változásairól (tehát semmilyen további összehasonlító pénzügyi kimutatást). A gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatás megjegyzéseiben viszont köteles bemutatni az eredményre és egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó, említett további kimutatáshoz kapcsolódó összehasonlító információkat.

———————

A számviteli politika változása, visszamenőleges újramegállapítás vagy átsorolás

40A. **A gazdálkodó egységnek a 38A. bekezdésben előírt alapvető összehasonlító pénzügyi kimutatásokon kívül egy harmadik, a megelőző időszak kezdetén fennálló pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást is prezentálnia kell, ha:**

(a) **egy számviteli politikát visszamenőleg alkalmaz, pénzügyi kimutatásaiban tételeket visszamenőlegesen újramegállapít vagy tételeket átsorol; és**

▼M36

(b) **a visszamenőleges alkalmazás, a visszamenőleges újramegállapítás vagy az átsorolás lényeges hatással jár a megelőző időszak kezdetén készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás információira.**

40B. A 40A. bekezdésben leírt körülmények között a gazdálkodó egységnek három pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást kell prezentálnia, egyet-egyet:

(a) a tárgyidőszak végéről,

(b) a megelőző időszak végéről, és

(c) a megelőző időszak kezdetéről.

40C. Ha a gazdálkodó egységnek a 40A. bekezdéssel összhangban további pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást kell prezentálnia, akkor közzé kell tennie a 41–44. bekezdésben és az IAS 8 standardban előírt információkat. Mindazonáltal a megelőző időszak kezdetére vonatkozóan nem kell prezentálnia a nyitó pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás kapcsolódó megjegyzéseit.

40D. Az említett nyitó pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás napjának a megelőző időszak kezdetével kell egybeesnie, függetlenül attól, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai tartalmaznak-e korábbi időszakokra vonatkozó összehasonlító információkat (amint azt a 38C. bekezdés megengedi).

41. Ha a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban módosítja egyes tételek bemutatását vagy besorolását, át kell sorolnia az összehasonlító adatokat is, kivéve ha az átsorolás kivitelezhetetlen. A gazdálkodó egységnek az összehasonlító összegek átsorolásakor közzé kell tennie (a megelőző időszak kezdetére vonatkozóan is):

(a) az átsorolás jellegét;

(b) az átsorolt tételek vagy tételcsoportok összegét; és

(c) az átsorolás okát.

▼M5

42. Ha az összehasonlító adatok átsorolása kivitelezhetetlen, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

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

(b) azon módosítások jellegét, amelyeket elvégeztek volna, ha az összegeket átsorolták volna.

43. Az időszakok közötti információk összehasonlíthatóságának növelése segíti a felhasználókat a gazdasági döntések meghozatalában, különösen azért, mert lehetővé teszi számukra, hogy a pénzügyi információkban lévő trendeket előrejelzési célokkal értékeljék. Egyes esetekben kivitelezhetetlen egy adott időszakra vonatkozóan átsorolni az összehasonlító információkat ahhoz, hogy a tárgyidőszakkal való összehasonlíthatóságot biztosítsák. Például lehetséges, hogy az előző időszak(ok) során a gazdálkodó egység nem gyűjtötte az adatokat oly módon, amely lehetővé tenné az átsorolást, és így nem kivitelezhető az információk újra előállítása.

44. Az IAS 8 standard meghatározza az összehasonlító információk azon módosításait, amelyek akkor szükségesek, ha a gazdálkodó egység megváltoztatja számviteli politikáját, vagy kijavít egy hibát.

▼M5

A bemutatás következetessége

45. A gazdálkodó egységnek meg kell tartania a pénzügyi kimutatásokban az egyes tételek bemutatását és besorolását egyik időszakról a következőre, kivéve, ha:

(a) a gazdálkodó egység tevékenységeinek jellegében bekövetkezett jelentős változás vagy pénzügyi kimutatásainak áttekintése alapján nyilvánvaló, hogy egy másfajta bemutatás vagy besorolás megfelelőbb lenne az IAS 8 standardban foglalt, a számviteli politika kiválasztására és alkalmazására vonatkozó kritériumokat figyelembe véve; vagy

(b) egy IFRS írja elő a bemutatás módosítását.

46. Például egy jelentős akvizíció vagy értékesítés, vagy a pénzügyi kimutatások prezentálásának áttekintése jelezhetik a pénzügyi kimutatások eltérő prezentálásának szükségességét. A gazdálkodó egység csak akkor változtathatja meg pénzügyi kimutatásainak prezentálását, ha a megváltoztatott prezentálás a pénzügyi kimutatások felhasználóinak megbízható és relevánsabb információkat biztosít, valamint ha a módosított struktúra valószínűleg a jövőben is felhasználható, úgy, hogy nem sérül az összehasonlíthatóság. A gazdálkodó egység a prezentálás ilyen megváltoztatásakor az összehasonlító információkat a 41. és 42. bekezdéseknek megfelelően sorolja át.

SZERKEZET ÉS TARTALOM

Bevezetés

47. A jelen standard bizonyos közzétételeket a pénzügyi helyzetre vonatkozó vagy az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban, a különálló, ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ (ha prezentálnak ilyent) vagy a saját tőke változásainak kimutatásában ír elő, más tételsorokra vonatkozóan pedig vagy magukban a kimutatásokban vagy a megjegyzésekben való közzétételt írja elő. Az IAS 7 *Cash flow-k kimutatása* standard meghatározza a cash flow információk bemutatására vonatkozó előírásokat.

48. A jelen standard a „közzététel” kifejezést időnként tág értelemben használja, beleértve a pénzügyi kimutatásokban prezentált tételeket is. Közzétételi kötelezettségeket más IFRS-ek is előírnak. A jelen standard vagy valamely más IFRS eltérő rendelkezése hiányában ezek a közzétételek megtehetők a pénzügyi kimutatásokban.

A pénzügyi kimutatások azonosítása

49. A gazdálkodó egységnek egyértelműen azonosítania kell a pénzügyi kimutatásokat, és az ugyanazon közzétett dokumentum egyéb infromációitól egyértelműen meg kell különböztetni.

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

51. A gazdálkodó egységnek egyértelműen azonosítania kell az egyes pénzügyi kimutatásokat és a megjegyzéseket. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek az alábbi információkat szembetűnően fel kell tüntetnie és meg kell ismételnie, amennyiben az a bemutatott információ megértéséhez szükséges:

(a) a beszámolót készítő gazdálkodó egység nevét vagy egyéb azonosító adatait, valamint az ezen infromációkban a megelőző beszámolási időszak vége óta bekövetkezett bármely változást;

(b) annak megjelölését, hogy a pénzügyi kimutatások egy különálló gazdálkodó egységre vagy gazdálkodó egységek egy csoportjára vonatkoznak;

▼M5

(c) a beszámolási időszak végének időpontját vagy a pénzügyi kimutatások vagy megjegyzések által lefedett időszakot;

(d) a prezentálás pénznemét az IAS 21 standardban meghatározottak szerint; valamint

(e) a pénzügyi kimutatásokban prezentált összegek esetében alkalmazott kerekítés mértékét.

52. A gazdálkodó egységek az 51. bekezdésben foglalt követelményeknek az oldalak, kimutatások, megjegyzések, oszlopok és hasonlók megfelelő fejlécei feltüntetésével tesznek eleget. Mérlegelés szükséges annak eldöntésére, hogy melyik módszer a legalkalmasabb ezen információk szerepeltetésére. Ha például egy gazdálkodó egység elektronikus formában prezentálja a pénzügyi kimutatásokat, nem mindig használ különálló oldalakat; a gazdálkodó egység ilyen esetben úgy mutatja be a fenti tételeket, hogy biztosítsa a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk érthetőségét.

53. A pénzügyi kimutatásokban a könnyebb érthetőség érdekében a gazdálkodó egységek gyakran a prezentálási pénznem ezres vagy milliós egységében szerepeltetik az információkat. Ez elfogadható, amennyiben a gazdálkodó egység közzéteszi a kerekítés mértékét, és ez által nem hagy ki lényeges információt.

A pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás

A pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenítendő információk

▼M49

54. A pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásnak a következő összegeket bemutató sorokat kell tartalmaznia:

▼M5

(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) tőkemódszerrel elszámolt befektetések;

▼M45

(f) az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard hatókörébe tartozó biológiai eszközök;

▼M5

(g) készletek;

(h) vevő- és egyéb követelések;

(i) pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek;

(j) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottá minősített eszközök, valamint az értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportokba tartozó eszközök összessége;

(k) szállítói és egyéb kötelezettségek;

(l) céltartalékok;

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

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

▼M5

(o) az IAS 12 standardban meghatározott halasztott adókötelezettségek és halasztott adókövetelések;

(p) az IFRS 5 standard alapján értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportokba tartozó kötelezettségek;

(q) a saját tőkében kimutatott ►M11 nem ellenőrző részesedések; ◄ valamint

(r) az anyavállalat tulajdonosai rendelkezésére álló jegyzett tőke és tartalékok.

▼M49

55. A gazdálkodó egységnek (akár az 54. bekezdésben említett sorok bontásával) további sorokat, összesítő sorokat és részösszegeket kell feltüntetnie a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, ha azok bemutatása releváns a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének megértéséhez.

55A. A gazdálkodó egység által az 55. bekezdésnek megfelelően feltüntetett részösszegeknek:

a) az IFRS-sel összhangban megjelenített és értékelt összegeket tartalmazó sorokból kell állniuk;

b) prezentálásuk és jelölésük módjával egyértelművé és érthetővé kell tenniük a részösszeget alkotó sorokat;

c) a 45. bekezdéssel összhangban időszakról időszakra konzisztensnek kell lenniük; valamint

d) nem szabad fontosabbnak tűnniük a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás IFRS által előírt részösszegeinél vagy összegeinél.

▼M5

56. Ha a gazdálkodó egység a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban elkülönítve mutatja be a forgóeszközöket és befektetett eszközöket, valamint a rövid és hosszú lejáratú kötelezettségeket, akkor a halasztott adóköveteléseket (kötelezettségeket) nem mutathatja ki forgóeszközként (rövid lejáratú kötelezettségként).

57. A jelen standard nem ír elő kötelező sorrendet vagy formátumot a gazdálkodó egység számára a tételek bemutatására. Az 54. bekezdés pusztán egy felsorolást tartalmaz olyan tételekről, amelyek egymástól jellegükben vagy rendeltetésükben olyan mértékben eltérnek, ami miatt a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban való elkülönített bemutatásuk indokolt. Ezen túl:

(a) további sorokat tüntetnek fel, ha egy tételnek vagy a hasonló tételek összesítésének a nagysága, jellege vagy rendeltetése olyan, hogy az elkülönített bemutatás releváns a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének megértéséhez; valamint

(b) a használt megnevezések, a tételek vagy a hasonló tételek összevonásainak sorrendje módosítható a gazdálkodó egység és ügyletei sajátosságainak megfelelően, hogy olyan információt nyújtsanak, amely releváns a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének megértéséhez. Például egy pénzügyi intézmény módosíthatja a fenti leírásokat, hogy olyan információkat nyújtson, amelyek egy pénzügyi intézmény működése szempontjából relevánsak.

58. A további elkülönített tételek bemutatására vonatkozó döntéshez a gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell:

(a) az eszközök jellegét és likviditását;

(b) az eszközök adott gazdálkodó egységen belüli rendeltetését; valamint

(c) a kötelezettségek összegét, jellegét és esedékességét.

▼M5

59. Az eltérő értékelési alapok alkalmazása az eltérő eszközcsoportokra azt jelzi, hogy azok jellege vagy rendeltetése eltérő, és emiatt a gazdálkodó egységnek azokat külön sorban mutatja be. Például az ingatlanok, gépek és berendezések alcsoportjai az IAS 16 standard alapján bekerülési értéken vagy átértékelt értéken is nyilvántarthatók.

A rövid lejárat/hosszú lejárat megkülönböztetése

60. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban – a 66–76. bekezdéseknek megfelelően – elkülönítetten kell bemutatnia a forgóeszközöket és befektetett eszközöket, valamint a rövid és hosszú lejáratú kötelezettségeket, kivéve, ha a likviditás alapú bemutatás megbízható és relevánsabb információt nyújt. E kivétel alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek az eszközöket és kötelezettségeket a likviditás sorrendjében kell bemutatnia.

61. A választott bemutatási módszertől függetlenül a gazdálkodó egységnek minden egyes olyan eszköz- és kötelezettség tételsorra közzé kell tennie a várhatóan 12 hónapon túl megtérülő vagy kiegyenlítendő összeget, amely sor egyaránt tartalmaz olyan összegeket, amelyek megtérülése vagy kiegyenlítése várhatóan:

(a) a beszámolási időszakot követő tizenkét hónapon belül történik, valamint

(b) a beszámolási időszakot követő tizenkét hónapon túl történik.

62. Amikor valamely gazdálkodó egység jól azonosítható működési cikluson belül nyújt termékeket vagy szolgáltatásokat, a forgó- és befektetett eszközök és a rövid és hosszú lejáratú kötelezettségek elkülönített prezentálása a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban hasznos információt nyújt azáltal, hogy a működő tőkeként folyamatosan forgásban lévő nettó eszközöket elkülöníti a gazdálkodó egység hosszú távú tevékenységei során használt nettó eszközöktől. Továbbá ez kiemeli azokat az eszközöket, amelyeknek megtérülése az adott működési ciklusban várható, valamint azokat a kötelezettségeket, amelyeknek rendezése ugyanabban az időszakban esedékes.

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

64. A 60. bekezdés alkalmazásakor megengedett, hogy a gazdálkodó egység egyes eszközeit és kötelezettségeit a rövid/hosszú lejárat szerinti bontásban, míg másokat a likviditás sorrendjében mutasson be, ha ez megbízható és relevánsabb információt nyújt. Az ilyen kettős bemutatásra akkor lehet szükség, amikor a gazdálkodó egység szerteágazó tevékenységeket folytat.

65. Az eszközök és kötelezettségek realizálásának várható időpontjára vonatkozó információk hasznosak a gazdálkodó egység likviditásának és tartós fizetőképességének értékelésekor. Az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standard 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, mint például a készletek megtérülésének, valamint a kötelezettségek, mint például a céltartalékok rendezésének várható időpontjára vonatkozó információ szintén hasznos, függetlenül attól, hogy az eszközöket és kötelezettségeket rövid vagy hosszú lejáratúként mutatják-e be vagy sem. Például egy gazdálkodó egység közzéteszi a várhatóan a beszámolási időszak végétől számított 12 hónapon túl megtérülő készleteinek összegét.

▼M5

Forgóeszközök

66. A gazdálkodó egységnek forgóeszközként kell besorolnia egy eszközt, ha:

(a) azt a szokásos működési ciklusa során várhatóan realizálja, vagy azon belül szándékozik azt értékesíteni vagy felhasználni;

(b) azt elsősorban kereskedési céllal tartja;

(c) azt várhatóan a beszámolási időszak végétől számított 12 hónapon belül realizálja; vagy

(d) az pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes (ahogy azt az IAS 7 standard meghatározza), kivéve, ha nem váltható át, nem cserélhető vagy nem használható fel valamely kötelezettség kiegyenlítésére legalább a beszámolási időszakot követő 12 hónapig.

A gazdálkodó egységnek minden egyéb eszközt a befektetett eszközként kell besorolnia.

67. A jelen standard a „befektetett” 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.

▼M53

68. A gazdálkodó egység működési ciklusa az eszközök feldolgozásra történő megszerzése, valamint azok pénzeszközért vagy pénzeszköz-egyenértékesekért való realizálása közötti időszakot jelenti. Ha a gazdálkodó 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 beszámolási időszakot követő 12 hónapon belül várhatóan nem realizálódnak. A forgóeszközök közé tartoznak továbbá az elsősorban kereskedési céllal tartott eszközök (például némely, a kereskedési céllal tartott fogalmának az IFRS 9 standard szerinti meghatározásának megfelelő pénzügyi eszköz), továbbá a befektetett pénzügyi eszközök rövid lejáratú része.

▼M5

Rövid lejáratú kötelezettségek

▼M22

69. A gazdálkodó egységnek rövid lejáratúként kell besorolnia egy kötelezettséget, ha:

a) a kötelezettséget a szokásos működési ciklusa alatt várhatóan kiegyenlíti;

b) a kötelezettséget elsősorban kereskedési céllal tartja;

c) a kötelezettség rendezése a beszámolási időszak végét követő tizenkét hónapon belül esedékes; vagy

d) nincs feltétel nélküli joga a kötelezettség kiegyenlítését a beszámolási időszakot követő legalább 12 hónapon túlra elhalasztani (lásd a 73. bekezdést). A kötelezettség azon feltételei, amelyek – a másik fél választása szerint – azt eredményezhetik, hogy azt tőkeinstrumentumok kibocsátásával rendezzék, annak besorolására nincsenek hatással.

A gazdálkodó egységnek minden egyéb kötelezettséget hosszú lejáratúként kell besorolnia.

▼M5

70. Egyes rövid lejáratú kötelezettségek, mint pl. a szállítói kötelezettségek, valamint a személyi jellegű és egyéb működési költségek elhatárolásai, részei a gazdálkodó egység szokásos működési ciklusában használt működő tőkéjének. Ezeket a működéssel kapcsolatos tételeket a gazdálkodó egység abban az esetben is a rövid lejáratú kötelezettségek között szerepelteti, ha pénzügyi rendezésük csak a beszámolási időszakot követő 12 hónapon túl esedékes. Ugyanaz a szokásos működési ciklus vonatkozik a gazdálkodó egység eszközeinek és kötelezettségeinek a besorolására. Ha a gazdálkodó egység szokásos működési ciklusa nem határozható meg egyértelműen, annak hosszát 12 hónapnak kell feltételezni.

▼M53

71. Más rövid lejáratú kötelezettségeket nem a szokásos működési ciklus részeként egyenlítenek ki, de a beszámolási időszakot követő 12 hónapon belül esedékes a kiegyenlítésük, vagy azokat elsődlegesen kereskedési céllal tartják. Példaként említhető némely, a kereskedési céllal tartott fogalmának az IFRS 9 standard szerinti meghatározásának megfelelő pénzügyi kötelezettség, a folyószámlahitelek, a hosszú lejáratú pénzügyi kötelezettségek 12 hónapon belül esedékes része, az osztalékkötelezettségek, a nyereségadók, valamint az egyéb nem szállítói kötelezettségek. A hosszú távú finanszírozást biztosító pénzügyi kötelezettségek (azaz amelyek nem képezik részét a gazdálkodó egység szokásos működési ciklusa során felhasznált működő tőkének), és amelyek a beszámolási időszakot követő 12 hónapon belül nem válnak esedékessé, a 74. és a 75. bekezdést is figyelembe véve hosszú lejáratú kötelezettségnek minősülnek.

▼M5

72. A gazdálkodó egység akkor is rövid lejáratúként sorolja be a beszámolási időszakot követő 12 hónapon belül esedékes pénzügyi kötelezettségeit, ha:

(a) azok eredeti futamideje 12 hónapnál hosszabb volt; és

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

73. Amennyiben a gazdálkodó egység arra számít, és rendelkezhet arról, hogy egy meglévő hitel-megállapodás alapján fennálló kötelmet a beszámolási időszakot követő 12 hónapon túli esedékességgel újrafinanszíroz vagy előregörget, a kötelmet hosszú lejáratúként sorolja be, még akkor is, ha az egyébként rövidebb időszakon belül válna esedékessé. Azonban, ha a kötelem újrafinanszírozása vagy előregörgetése nem a gazdálkodó egység döntésétől függ (pl. nincs az újrafinanszírozásra megállapodás), akkor a gazdálkodó egység nem veszi figyelembe a rövid lejáratú kötelem újrafinanszírozásának lehetőségét és a kötelmet rövid lejáratúként sorolja be.

74. Ha a gazdálkodó egység egy meglévő hosszú lejáratú hitelszerződés valamely rendelkezését megszegte a beszámolási időszak végén 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 beszámolási időszakot követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyását megelőzően hozzájárult, hogy a szerződésszegés alapján ne követelje a megfizetést. A gazdálkodó egység azért sorolta be a kötelezettséget rövid lejáratúként, mivel a beszámolási időszak végén a gazdálkodó egységnek nincs feltétel nélküli joga arra, hogy a kötelezettség kiegyenlítését a beszámolási időszak végét követő legalább 12 hónapon túlra elhalassza.

75. A kötelezettséget azonban hosszú lejáratúként sorolják be, amennyiben a hitelező a beszámolási időszak végéig beleegyezett egy, a beszámolási időszaktól számítva legalább 12 hónapon túl végződő időhaladékba, amelyen belül a gazdálkodó egység helyrehozhatja a szerződésszegést, és amelyen belül a hitelező nem igényelheti az azonnali visszafizetést.

▼**M5**

76. A rövid lejáratú hitelként besorolt tételekre vonatkozóan, amennyiben az alábbiakban felsorolt események valamelyike a beszámolási időszak vége és a pénzügyi kimutatások közzétételre való jóváhagyásának időpontja között bekövetkezik, az adott eseményt az IAS 10 *A beszámolási időszak utáni események* standarddal összhangban nem módosító eseményként közzéteszik:

(a) hosszú lejáratú újrafinanszírozás;

(b) hosszú lejáratú hitelre vonatkozó szerződésszegés helyrehozása; és

(c) olyan időhaladék a hitelezőtől hosszú lejáratú hitelre vonatkozó szerződésszegés helyrehozatalára, amely a beszámolási időszakot követő 12 hónapnál hosszabb időszakra szól.

A pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk

77. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban vagy a megjegyzésekben kell közzétennie az egyes tételsorok további bontását a gazdálkodó egység működési körülményeinek megfelelő módon csoportosítva.

78. Az egyes albesorolások részletezésének mértéke az IFRS-ekben található előírásoktól, valamint a kérdéses összegek nagyságától, jellegétől és rendeltetésétől függ. A gazdálkodó egységek az 58. bekezdésben leírt tényezőket az albesorolások alapjának meghatározásakor is figyelembe veszi. A közzétételek tételenként eltérőek, például:

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

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

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

(d) a céltartalékokat munkavállalói juttatásokra képzett céltartalékra és egyéb tételekre bontják; és

(e) a saját tőkét és a tartalékokat különböző csoportokba bontják alá, úgy, mint a befizetett jegyzett tőkére, a részvényázsióra és a tartalékokra.

79. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, a saját tőke változásainak kimutatásában vagy a megjegyzésekben kell közzétennie a következőket:

(a) a részvénytőke minden osztályára:

(i) a kibocsátásra engedélyezett részvények számát;

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

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

▼M5

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

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

(vi) a gazdálkodó egység, annak leányvállalatai vagy társult vállalkozásai által birtokolt, a gazdálkodó egységben lévő részvényeket; és

(vii) az opciók és részvényeladásra vonatkozó szerződések alapján történő kibocsátásra fenntartott részvényeket, beleértve a feltételeket és az összegeket; valamint

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

80. A részvénytőkével nem rendelkező gazdálkodó egységeknek, mint pl. egy személyegyesítő társaságnak vagy trösztnek, a 79(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.

▼M6

80A. Amennyiben egy gazdálkodó egység átsorolt

a) egy tőkeinstrumentumként besorolt visszaadható pénzügyi instrumentumot, vagy

b) egy olyan tőkeinstrumentumnak minősülő instrumentumot, amely a gazdálkodó egységet arra kötelezi, hogy kizárólag felszámolás esetén nettó eszközeinek arányos részét másnak adja át

a pénzügyi kötelezettségek közül a tőkeinstrumentumok közé, akkor köteles közölni valamennyi összeget, amelyeket az egyes kategóriákból, illetve kategóriákba átsorolt (pénzügyi kötelezettség vagy tőke), és indokolni az átsorolást.

▼M31

Az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás

———————

81A. Az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban (az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban) az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó részeken kívül az alábbiakat is be kell mutatni:

(a) az eredmény;

(b) a teljes egyéb átfogó jövedelem;

(c) az adott időszak átfogó jövedelme, amely az eredmény és az egyéb átfogó jövedelem összege.

Ha a gazdálkodó egység különálló eredménykimutatást mutat be, az átfogó jövedelmet prezentáló kimutatásban nem mutatja be az eredményre vonatkozó részt.

▼M31

81B. Az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó részeken kívül a gazdálkodó egység köteles prezentálni az alábbi tételeket, az időszaki eredmény és egyéb átfogó jövedelem felosztásaként:

(a) az alábbiaknak tulajdonítható időszaki eredmény:

(i) nem ellenőrző részesedések, és

(ii) az anyavállalat tulajdonosai.

(b) az alábbiaknak tulajdonítható időszaki átfogó jövedelem:

(i) nem ellenőrző részesedések, és

(ii) az anyavállalat tulajdonosai.

Ha a gazdálkodó egység az eredményt különálló kimutatásban prezentálja, az (a) pontban szereplő tételeket abban a kimutatásban kell bemutatnia.

Az eredményre vonatkozó részben vagy az eredménykimutatásban bemutatandó információk

▼M53

82. Az egyéb IFRS-ekben előírt tételeken kívül az eredményre vonatkozó szakasznak vagy az eredménykimutatásnak tartalmaznia kell az időszakra vonatkozó következő összegeket bemutató tételsorokat:

(a) bevételek, külön bemutatva az effektívkamatláb-módszer használatával kiszámított kamatbevételeket;

(aa) amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi eszközök kivezetéséből származó nyereség vagy veszteség;

(b) pénzügyi ráfordítások;

(ba) az IFRS 9 standard 5.5. szakaszával összhangban meghatározott értékvesztés miatti veszteség (beleértve az értékvesztés miatti veszteség vagy az értékvesztés miatti nyereség visszaírását);

(c) a tőkemódszer alkalmazásával elszámolt, társult vállalkozások és közös vállalkozások eredményéből való részesedés;

(ca) ha egy pénzügyi eszköz az amortizált bekerülési érték szerinti értékelési kategóriából átsorolásra kerül úgy, hogy eredménnyel szemben valós értéken értékeljék, a pénzügyi eszköz korábbi amortizált bekerülési értéke, valamint az átsorolás időpontjában érvényes valós értéke közötti különbségből eredő nyereség vagy veszteség (az IFRS 9 standard meghatározása szerint);

(cb) ha egy pénzügyi eszköz az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken történő értékelési kategóriából átsorolásra kerül úgy, hogy eredménnyel szemben valós értéken értékeljék, a korábban az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített halmozott nyereség vagy veszteség, amely az eredménybe kerül átsorolásra;

▼M31

(d) adóráfordítások;

(e) [törölve]

(ea) a megszűnt tevékenységekre vonatkozó összevont összeg (lásd az IFRS 5 standardot).

(f)–(i) [törölve]

▼M31

Az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó részben bemutatandó információk

▼M49

82A. Az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó részben be kell mutatni az alábbiakra vonatkozó időszaki összegek tételsorait:

a) az egyéb átfogó jövedelem tételei (kivéve a (b) pontban szereplő összegeket), amelyeket jellegük szerint kell besorolni, és aszerint kell őket csoportosítani, hogy az egyéb IFRS standardoknak megfelelően:

i) a későbbiekben nem kerülnek átsorolásra az eredménybe; és

ii) bizonyos feltételek teljesülése esetén a későbbiekben átsorolásra kerülnek az eredménybe.

b) a tőkemódszer alkalmazásával elszámolt társult és közös vállalkozások egyéb átfogó jövedelméből való részesedés, elkülönítve azon tételek részesedéseit, amelyek az egyéb IFRS standardoknak megfelelően:

i) a későbbiekben nem kerülnek átsorolásra az eredménybe; és

ii) bizonyos feltételek teljesülése esetén a későbbiekben átsorolásra kerülnek az eredménybe.

▼M31

———————

▼M49

85. A gazdálkodó egységnek (akár az 82. bekezdésben említett sorok bontásával) további sorokat, összesítő sorokat és részösszegeket kell feltüntetnie az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban, ha azok bemutatása releváns a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének megértéséhez.

85A. A gazdálkodó egység által az 85. bekezdésnek megfelelően feltüntetett részösszegeknek:

a) az IFRS-sel összhangban megjelenített és értékelt összegeket tartalmazó sorokból kell állniuk;

b) prezentálásuk és jelölésük módjával egyértelművé és érthetővé kell tenniük a részösszeget alkotó sorokat;

c) a 45. bekezdéssel összhangban időszakról időszakra konzisztensnek kell lenniük; és

d) nem szabad fontosabbnak tűnniük az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok) IFRS által előírt részösszegeinél vagy összegeinél.

85B. A gazdálkodó egységnek úgy kell bemutatnia az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok) tételsorait, hogy a 85. bekezdésnek megfelelően bemutatott részösszegek összeegyeztethetők legyenek az ilyen kimutatás(ok) IFRS által előírt összegeivel vagy részösszegeivel.

▼M31

86. Mivel a gazdálkodó 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 megértésében, továbbá a jövőbeni pénzügyi teljesítmény előrejelzésében. A gazdálkodó egység további tételsorokat szerepeltet az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban, és módosítja a használt megnevezéseket és a tételek sorrendjét, amennyiben ez a pénzügyi teljesítmény elemeinek magyarázatához szükséges. …

87. A gazdálkodó egység a bevétel vagy ráfordítás tételeit nem mutathatja be rendkívüli tételként sem az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban, sem a megjegyzésekben.

▼M5

Az időszaki eredmény

88. A gazdálkodó egységnek az adott időszak összes bevétel és ráfordítás elemét az eredményben kell megjelenítenie, kivéve, ha valamely IFRS mást ír elő vagy tesz lehetővé.

89. Egyes IFRS-ek meghatároznak olyan körülményeket, amikor a gazdálkodó egységnek bizonyos tételeket nem a tárgyidőszak eredményében kell elszámolnia. Az IAS 8 standard két ilyen körülményt határoz meg: a hibák javítását és a számviteli politika változásainak hatását. Más IFRS-ek előírják vagy megengedik az egyéb átfogó jövedelem azon összetevőinek kihagyását az eredményből, amelyek megfelelnek a *Keretelvek* bevétel vagy ráfordítás definíciójának (lásd 7. bekezdés).

Az időszaki egyéb átfogó jövedelem

▼M31

90. A gazdálkodó egységnek az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie az egyéb átfogó jövedelem egyes tételeire vonatkozó nyereségadó összegét, beleértve az átsorolás miatti módosításokat is.

91. A gazdálkodó egység az egyéb átfogó jövedelem tételeit bemutathatja:

(a) a kapcsolódó adóhatások nettósításával, vagy

(b) a kapcsolódó adóhatások előtt egy, a szóban forgó tételek utáni nyereségadó összevont értékét bemutató összeggel együtt.

Ha egy gazdálkodó egység a (b) pontban szereplő alternatívát választja, köteles elosztani az adót azon tételek között, amelyek utólag átsorolhatók az eredményre vonatkozó részbe, valamint azon tételek között, amelyek utólag nem kerülnek átsorolásra az eredményre vonatkozó részbe.

▼M5

92. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az egyéb átfogó jövedelem összetevőivel kapcsolatos, átsorolás miatti módosításokat.

▼M53

93. Más IFRS-ek meghatározzák, hogy a korábban az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt összegeket át kell-e sorolni az eredménybe, és ha igen, milyen esetekben. Az ilyen átsorolásokat a jelen standard átsorolás miatti módosításoknak nevezi. Az átsorolás miatti módosítás azon időszak egyéb átfogó jövedelme megfelelő komponenségnek részét képezi, amely időszakban történt az átsorolás az eredménybe. Előfordulhat, hogy ezeket az összegeket nem realizált nyereségként a tárgyidőszaki vagy korábbi időszakok egyéb átfogó jövedelmében jelenítették meg. Ezeket a nem realizált nyereségeket abban az időszakban kell levonni az egyéb átfogó jövedelemből, amikor a realizált nyereségek átkerültek az eredménybe azért, hogy ne szerepeljenek kétszer a teljes átfogó jövedelemben.

▼M31

94. A gazdálkodó egység az átsorolás miatti módosításokat az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban vagy a megjegyzésekben mutathatja be. Az a gazdálkodó egység, amely az átsorolás miatti módosításokat a megjegyzésekben mutatja be, az egyéb átfogó jövedelem tételeit valamennyi hozzá kapcsolódó átsorolás miatti módosítást követően mutatja be.

▼M53

95. Átsorolás miatti módosítások következnek be például külföldi érdekeltség elidegenítésekor (lásd az IAS 21 standardot), és ha valamely fedezett előre jelzett cash flow hatással van az eredményre (a cash flow-fedezeti ügyletekkel kapcsolatosan lásd az IFRS 9 standard 6.5.11. bekezdésének (d) pontját).

96. Nem következnek be átsorolás miatti módosítások az újraértékelési többletben bekövetkező, az IAS 16 vagy az IAS 38 standard szerint megjelenített változásokkor, illetve a meghatározott juttatási programoknak az IAS 19 standard szerint megjelenített újraértékelésekor. Ezek a komponensek az egyéb átfogó jövedelemben kerülnek megjelenítésre, és a későbbi időszakokban nem sorolják át őket nyereséggé vagy veszteséggé. Az újraértékelési többletben bekövetkezett változások a későbbi időszakokban átvezethetők a felhalmozott eredménybe az eszköz használatának megfelelően vagy amikor az eszközt kivezetik (lásd az IAS 16 és az IAS 38 standardot). Az IFRS 9 standarddal összhangban nem következnek be átsorolás miatti módosítások, ha a cash flow-fedezeti ügylet vagy az opció időértékének (vagy egy forwardszerződés határidős elemének vagy egy pénzügyi instrumentum devizafelárának) elszámolása olyan összegeket eredményez, amelyeket eltávolítanak a cash flow-fedezeti ügylet tartalékából, vagy a saját tőke elkülönült komponenséből, és közvetlenül egy eszköz vagy kötelezettség kezdeti bekerülési értékében vagy más könyv szerinti értékében kerülnek feltüntetésre. Ezeket az összegeket közvetlenül átvezetik az eszközökbe vagy kötelezettségekbe.

▼M31

Az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk

▼M5

97. Ha a bevétel és ráfordítás tételei lényegesek, azok jellegét és összegét a gazdálkodó egységnek elkülönülten kell közzétennie.

98. 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) a gazdálkodó egység tevékenységeinek átszervezése, és az átszervezési költségekre képzett bármely céltartalék feloldása;

(c) az ingatlanok, gépek és berendezések elidegenítései;

(d) befektetések elidegenítései;

(e) megszűnt tevékenységek;

(f) a peres ügyek lezárásai; valamint

(g) céltartalékok egyéb feloldása.

▼M5

99. A gazdálkodó egységnek az eredményben elszámolt ráfordítások elemzését az egyes ráfordítások jellegének vagy gazdálkodó egységen belüli rendeltetésének figyelembevételével kialakított csoportosítás alapján kell bemutatnia, azt a csoportosítást alkalmazva, amelyik megbízható és relevánsabb információt biztosít.

▼M31

100. A gazdálkodó egységek számára javasolt, hogy a 99. bekezdésben említett elemzést az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban mutassák be.

▼M5

101. A ráfordítások csoportosítása a pénzügyi teljesítmény összetevőinek kiemelése érdekében történik, amelyek eltérhetnek egymástól a gyakoriság, az eredmény lehetősége vagy a kiszámíthatóság tekintetében. Az elemzést két módszer valamelyike alapján kell elvégezni.

102. Az első változat a költségek jellege (költségnem) szerinti módszer. Ilyenkor a gazdálkodó egység a ráfordításokat az eredményben jellegük szerint csoportosítja (pl. értékcsökkenési leírás, anyagköltség, szállítási költségek, munkavállalói juttatások, reklámköltségek), és nem osztja fel azokat a gazdálkodó egység különböző funkciói szerint. A módszer alkalmazása egyszerű lehet, mivel nincs szükség a funkciók szerinti felosztásra. A költségnem módszer szerinti csoportosítás példája a következő:

Bevétel		X
Egyéb bevételek		X
Késztermékek és befejezetlen termelés állományváltozása	X	
Felhasznált alap- és segédanyagok	X	
Munkavállalói juttatások költségei	X	
Értékcsökkenési és amortizációs leírás	X	
Egyéb ráfordítások	X	
Ráfordítások összesen		(X)
Adózás előtti nyereség		X

103. A második elemzési változat a ráfordítások funkcionális csoportosítása vagy „értékesítési költség” módszer, és a ráfordításokat funkciójuk szerint értékesítési, vagy például forgalmazási vagy igazgatási tevékenységek költségei részeként csoportosítja. E módszer szerint a gazdálkodó egység legalább értékesítési költségeit elkülöníti az egyéb ráfordításoktól. Ez a bemutatás relevánsabb információkat nyújthat a felhasználók számára, mint a költségnem szerinti csoportosítás, de a funkcionális csoportosítás önkényes is lehet, és jelentős mérlegelést igényel. A ráfordítások funkciók (forgalmi költség módszer) szerinti csoportosításának példája a következő:

Bevétel	X
Értékesítés költsége	(X)
Bruttó nyereség	X
Egyéb bevételek	X
Forgalmazási költségek	(X)
Igazgatási ráfordítások	(X)
Egyéb ráfordítások	(X)
Adózás előtti nyereség	X

▼M5

104. A funkcionális csoportosítást alkalmazó gazdálkodó egységeknek további információkat kell közzétenniük a költségnemekre vonatkozóan, beleértve az értékcsökkenési és amortizációs leírást, és a munkavállalói juttatások ráfordítását.

105. A funkcionális és költségnem szerinti csoportosítás közötti választás a múltbéli gyakorlattól, iparági tényezőktől, valamint a gazdálkodó egység jellegétől függ. Mindkét módszer alkalmas azon költségek bemutatására, amelyek a gazdálkodó egység értékesítési vagy termelési szintjének változásával együtt közvetlenül vagy közvetve változnak. Mivel az eltérő módszerek eltérő típusú gazdálkodó egységek számára előnyösek, a jelen standard csak azt írja elő, hogy a vezetés azt a bemutatási módszert válassza, amely megbízható és relevánsabb. Azonban, mivel a költségnemekre vonatkozó információ hasznos a jövőbeni cash flow-k előrejelzéséhez, a funkcionális csoportosítás alkalmazásakor előírt a további közzététel. A 104. bekezdésben szereplő „munkavállalói juttatások” az IAS 19 standardban meghatározott jelentéssel bír.

A saját tőke változásainak kimutatása

▼M29

A saját tőke változásainak kimutatásában prezentálandó információk

▼M53

106. A gazdálkodó egységnek a 10. bekezdés előírásai szerint prezentálnia kell a saját tőke változásainak kimutatását. A saját tőke változásainak kimutatásában a következő információk szerepelnek:

▼M29

(a) az időszaki teljes átfogó jövedelem, külön bemutatva az anyavállalat tulajdonosaira, valamint a nem ellenőrző részesedésekre eső teljes összegeket;

(b) a saját tőke valamennyi összetevőjére vonatkozóan a visszamenőleges alkalmazás vagy visszamenőleges újramegállapítás hatásai az IAS 8 standarddal összhangban elszámolva; valamint

▼M53

(c) [törölve]

(d) a saját tőke valamennyi komponenségre vonatkozóan az időszak eleji és végi könyv szerinti értékek egyeztetése, külön közzétéve (legalább) az alábbiakból eredő változásokat:

i. az eredmény;

ii. egyéb átfogó jövedelem; és

iii. a tulajdonosokkal, azok tulajdonosi minőségében folytatott ügyletek, külön bemutatva a tulajdonosok általi hozzájárulásokat és a tulajdonosok közötti felosztásokat, valamint a leányvállalatokban lévő tulajdonosi érdekeltségekben bekövetkező olyan változásokat, amelyek nem járnak az ellenőrzés elvesztésével.

▼M29

A saját tőke változásainak kimutatásában vagy a megjegyzésekben prezentálandó információk

106A. A gazdálkodó egységnek a saját tőke valamennyi összetevőjére vonatkozóan vagy a saját tőke változásainak kimutatásában vagy a megjegyzésekben prezentálnia kell az egyéb átfogó jövedelem tételenkénti elemzését (lásd a 106. bekezdés (d) pontjának (ii) alpontját).

107. A gazdálkodó egységnek vagy a saját tőke változásainak kimutatásában vagy a megjegyzésekben prezentálnia kell az időszak során a tulajdonosok részére történő osztalékkifizetésként elszámolt összegeket, valamint a kapcsolódó, egy részvényre jutó osztalékösszeget.

▼M5

108. A 106. bekezdésben a saját tőke összetevői közé tartozik például a tőke-hozzájárulások mindegyik fajtája, az egyes egyéb átfogó jövedelem-kategóriák felhalmozott egyenlege, valamint a felhalmozott eredmény.

109. A beszámolási időszak eleje és vége között a gazdálkodó egység saját tőkéjében bekövetkező változások a gazdálkodó egység nettó eszközeinek az időszaki növekedését vagy csökkenését tükrözik. A tulajdonosokkal tulajdonosi minőségükben folytatott ügyletek miatti változások (pl. tőke-hozzájárulások, a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumainak visszavásárlásai és osztalékok), valamint az ezen ügyletekhez közvetlenül kapcsolódó tranzakciós költségek kivételével, az adott időszak alatt a saját tőkében bekövetkezett változások a gazdálkodó egység adott időszak alatt végzett tevékenységeiből származó bevételek és ráfordítások – beleértve a nyereségek és veszteségek összegét is – összességét tükrözik.

110. Az IAS 8 standard előírja a számviteli politikában bekövetkező változások hatásait tükröző visszamenőleges módosításokat, amilyen mértékig az kivitelezhető, kivéve ha valamely más IFRS átmeneti rendelkezései ettől eltérően rendelkeznek. Az IAS 8 standard előírja továbbá a hibák kijavítása miatti visszamenőleges újra-megállapításokat is, amilyen mértékig az kivitelezhető. A visszamenőleges korrekciók és a visszamenőleges újra-megállapítások nem saját tőke változások, csak a felhalmozott eredmény nyitó egyenlegének módosításai, kivéve ha valamely IFRS egy másik saját tőke elem visszamenőleges korrekcióját írja elő. A 106(b) bekezdés előírja, hogy a saját tőke változásainak kimutatásában a gazdálkodó egység elkülönülten tegye közzé a saját tőke egyes összetevőire a számviteli politika változása és a hibák kijavítása miatt elszámolt módosítás teljes összegét. A korrekciókat valamennyi előző időszakra és a tárgyidőszak elejére vonatkozóan be kell mutatni.

Cash flow-k kimutatása

111. A cash flow információk alapot szolgáltatnak a felhasználók számára ahhoz, hogy felmérjék a gazdálkodó egység pénzeszköz és pénzeszköz-egyenértékes termelő képességét, valamint azt, hogy a gazdálkodó egységnek ezen cash flow-kat mire kell felhasználnia. Az IAS 7 standard meghatározza a cash flow információk prezentálására és közzétételére vonatkozó előírásokat.

Megjegyzések

Felépítés

112. A megjegyzéseknek:

(a) információkat kell bemutatniuk a pénzügyi kimutatások elkészítésének alapjáról, valamint az alkalmazott konkrét számviteli politikáról a 117–124. bekezdések alapján;

(b) közzé kell tenniük azokat az IFRS-ek által előírt információkat, amelyek a pénzügyi kimutatásokban máshol nem szerepelnek; valamint

(c) biztosítani kell a pénzügyi kimutatásokban máshol nem bemutatott, de a kimutatásokban szereplő információk megértése szempontjából releváns információkat.

▼M49

113. A megjegyzéseket, amennyire kivitelezhető, a gazdálkodó egységnek rendszerezett módon kell bemutatnia. A rendszerezett mód meghatározásakor a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a pénzügyi kimutatásainak érthetőségére és összehasonlíthatóságára gyakorolt hatást. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás, az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok), valamint a saját tőke változásainak kimutatása és cash flow-k kimutatása minden tételét kereszthivatkozásokkal kell ellátnia a megjegyzések kapcsolódó információihoz.

▼M49

114. A megjegyzések rendszerezett bemutatása vagy csoportosítása történhet az alábbiak útján:

a) azon tevékenységi területek kiemelésével, amelyek a gazdálkodó egység megítélése szerint a leginkább relevánsak pénzügyi teljesítménye és pénzügyi helyzete megértéséhez, például bizonyos működési tevékenységekre vonatkozó információk csoportosításával;

b) a hasonló módon értékelt tételekre, például a valós értéken értékelt eszközökre vonatkozó információk csoportosításával; vagy

c) az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok) és a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás tételsorainak például az alábbi sorrendjét követve:

i) nyilatkozat az IFRS-eknek való megfelelésről (lásd a 16. bekezdést);

ii) alkalmazott jelentős számviteli politikák összefoglalása (lásd a 117. bekezdést);

iii) a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás, az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok), valamint a saját tőke változásainak kimutatása és cash flow-k kimutatása tételeire vonatkozó kiegészítő információk, az egyes kimutatások és az egyes sorok bemutatásának sorrendjében; valamint

iv) egyéb közzétételek, beleértve:

(1) a függő kötelezettségeket (lásd az IAS 37 standardot), valamint a meg nem jelenített szerződéses elkötelezettségeket; valamint

(2) a nem pénzügyi jellegű közzétételeket, pl. a gazdálkodó egység pénzügyikockázat-kezelési céljait és politikáit (lásd az IFRS 7 standardot).

———————

▼M5

116. A gazdálkodó egység úgy is összeállíthatja a megjegyzéseket, hogy a pénzügyi kimutatások elkészítésének alapjára és a konkrét számviteli politikára vonatkozó információkat a pénzügyi kimutatásokon belül külön részként mutatja be.

A számviteli politikák közzététele

▼M49

117. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie jelentős számviteli politikáit, benne:

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

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

▼M5

118. A gazdálkodó egységek számára fontos a felhasználók tájékoztatása 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 a felhasználók elemzését. Ha gazdálkodó egység több értékelési alapot is alkalmaz a pénzügyi kimutatásokban, pl. amikor konkrét eszközcsoportokat átértékelnek, elegendő azokat az egyes eszköz- és kötelezettségcsoportokat jelezni, amelyre az egyes értékelési alapokat alkalmazták.

▼M49

119. Annak eldöntéséhez, hogy egy adott számviteli politika bemutatása szükséges-e, a vezetés azt mérlegeli, 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. Minden gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell tevékenységei jellegét és azokat a politikákat, amelyeknek közzétételét az adott típusú gazdálkodó egység esetében a pénzügyi kimutatásait felhasználók elvárnák. Az egyes számviteli politikák közzététele különösen hasznos a felhasználók számára, ha a politikákat az IFRS-ekben adott alternatívák közül választják ki. Példa erre annak közzététele, hogy egy gazdálkodó egység a valós érték vagy a bekerülési érték modellt alkalmazza-e befektetési célú ingatlanaira (lásd az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardot). Egyes IFRS-ek konkrétan előírják egyes számviteli politikák közzétételét, beleértve a vezetés választásait a különböző megengedett politikák között. Például az IAS 16 standard előírja a tárgyi eszközök egyes csoportjainál alkalmazott értékelési alapok közzétételét.

———————

▼M5

121. Egy adott számviteli politika a gazdálkodó egység tevékenységeinek jellege miatt is jelentős lehet, még akkor is, ha a tárgyidőszaki és korábbi időszaki adatok nem lényegesek. Szintén helyénvaló közzétenni minden olyan jelentős számviteli politikát, amelyet az IFRS-ek nem kifejezetten írnak elő, de amelyet az a gazdálkodó egység az IAS 8 standard szerint választ ki és alkalmaz.

▼M49

122. A gazdálkodó egységnek a jelentős számviteli politikák vagy az egyéb megjegyzések mellett közzé kell tennie a számviteli politika azon egyes elemeinek alkalmazásakor a vezetés által mérlegelt szempontokat – a becsléseket tartalmazók kivételével (lásd a 125. bekezdést) –, amelyek a legjelentősebb hatással voltak a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre.

▼M53

123. A gazdálkodó egység számviteli politikáinak alkalmazásakor a vezetés számos szempontot mérlegel a becsléseken kívül, amely mérlegelt szempontok jelentős hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre. Például a vezetés arra vonatkozóan hoz döntéseket:

a) [törölve]

b) hogy a pénzügyi eszközök és lízingbe adott eszközök tulajdonlásával járó lényegében összes jelentős kockázat és haszon mikor kerül átadásra más gazdálkodó egységeknek;

c) hogy lényegét tekintve egy meghatározott áruértékesítés finanszírozási megállapodás-e, és mint ilyen, nem keletkeztet-e bevételt; és

d) hogy a pénzügyi eszköz szerződéses feltételei meghatározott időpontokban olyan cash flow-kat eredményeznek-e, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései.

▼M5

►M32 124. A 122. bekezdéssel összhangban megadott közzétételek közül néhányat más IFRS-ek írnak elő. Például az IFRS 12 *Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele* standard előírja a gazdálkodó egység számára, hogy közzétegye azokat a döntéseket, amelyeket annak megállapítása során hozott, hogy ellenőrzést gyakorol-e egy másik gazdálkodó egység felett. ◄ Az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standard előírja a gazdálkodó egység által meghatározott azon kritériumok közzétételét, amelyek alapján a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanokat megkülönbözteti a saját használatú, valamint a szokásos üzletmenet során történő értékesítésre tartott ingatlanoktól, amikor az adott ingatlan besorolása nehéz.

Becslési bizonytalanságok forrásai

125. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azon jövőre vonatkozó feltételezéseire, és a beszámolási időszak végén fennálló egyéb becslési bizonytalanságok fő forrásaira 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) a jellegüket, valamint

(b) a könyv szerinti értéküket a beszámolási időszak végén.

126. Egyes eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékének meghatározása azt igényli, hogy megbecsüljék egyes bizonytalan jövőbeni események adott eszközökre és kötelezettségekre vonatkozó hatását a beszámolási időszak végén. Például, közelmúltbeli megfigyelt piaci árak hiányában, jövőre irányuló becslések szükségesek az ingatlanok, gépek és berendezések csoportjai megtérülő értékének, a készletek műszaki avulása hatásának, a folyamatban lévő peres ügyek jövőbeni eredményétől függő céltartalékoknak és a hosszú távú munkavállalói juttatási kötelezettségeknek, mint például a nyugdíj kötelmeknek az értékeléséhez. E becslések olyan feltételezéseken alapulnak, mint pl. a cash flow-k vagy diszkont ráták kockázati korrekciója, a fizetések jövőbeni változásai, valamint a jövőbeni árváltozások, amelyek hatással vannak az egyéb költségekre.

127. A 125. bekezdés alapján közzétett feltételezések és egyéb becslési 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 ennek megfelelően általában növekszik az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékének későbbi jelentős korrekciójára való esély.

▼M33

128. A 125. bekezdésben előírt közzététel nem kötelező olyan eszközökre és kötelezettségekre vonatkozóan, amelyeknél jelentős a kockázata annak, hogy könyv szerinti értékük a következő pénzügyi év során jelentősen megváltozhat, amennyiben azokat a beszámolási időszak végén az azonos eszköz vagy kötelezettség aktív piacán jegyzett áron alapuló valós értéken értékelik. Az ilyen valós értékek lényegesen megváltozhatnak a következő pénzügyi év során, de ezek a változások nem a beszámolási időszak végén fennálló feltételezések vagy más becslési bizonytalansági források miatt következhetnek be.

▼M5

129. A gazdálkodó egységnek a 125. bekezdésben előírt közzétételeket olyan módon kell bemutatnia, amely segíti a pénzügyi kimutatásokat felhasználókat abban, hogy megértsék, hogy a vezetés milyen döntéseket hozott a jövőre nézve, valamint egyéb becslési bizonytalansági forrásokra vonatkozóan. A közzétett információk jellege és mértéke az adott feltételezés jellegétől és más körülményektől függ. Példák a gazdálkodó egységek általi egyes közzétételi típusokra:

(a) a feltételezés, és 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 megoldódása, valamint a következő pénzügyi évre ésszerűen várható eredmények, 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.

130. A jelen standard értelmében a gazdálkodó egységnek a 125. bekezdésben előírt közzétételekben nem szükséges terv információkat vagy előrejelzéseket megadnia.

131. Néha kivitelezhetetlen a beszámolási időszak végén valamely feltételezés vagy egyéb becslési bizonytalansági forrás lehetséges hatásai mértékének közzététele. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység azt teszi közzé, hogy meglévő ismeretei alapján ésszerűen lehetséges, hogy a feltételezésektől eltérő eredmények miatt a következő pénzügyi év során szükséges lehet jelentős korrekciót végrehajtani az érintett eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értékében. A gazdálkodó egység minden esetben közzéteszi az adott feltételezéssel érintett konkrét eszköz vagy kötelezettség (illetve eszközök vagy kötelezettségek csoportja) jellegét és könyv szerinti értékét.

132. A 122. bekezdésben előírt, a vezetés egyes, a gazdálkodó egység számviteli politikáinak alkalmazása során meghozott döntéseire vonatkozó közzétételek nincsenek kapcsolatban a 125. bekezdésben meghatározott, a becslési bizonytalanságok forrásaira vonatkozó közzétételekkel.

▼M33

133. A 122. bekezdés alapján közzétételi kötelezettség alá eső egyes feltételezések közzétételét más IFRS-ek is előírják. Például az IAS 37 standard bizonyos esetekre előírja a céltartalékok egyes csoportjaira hatással lévő jövőbeni eseményekre vonatkozó főbb feltételezések közzétételét. Az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard előírja a gazdálkodó egység által a valós értéken nyilvántartott eszközök és kötelezettségek valós értékének értékelésekor alkalmazott jelentős feltételezések közzétételét (ideértve az értékelési technikát (technikákat) és az inputokat is).

▼M5

Tőke

134. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azon információkat, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatás felhasználói számára a gazdálkodó egység tőkekezelésre vonatkozó célkitűzéseinek, politikáinak és folyamatainak értékelését.

135. A 134. bekezdésnek való megfelelés érdekében a gazdálkodó egység a következőket teszi közzé:

(a) Kvalitatív információkat a gazdálkodó egység tőkekezelésre vonatkozó célkitűzéseiről, politikáiról és folyamatairól, beleértve:

(i) annak leírását, hogy mi az, amit tőkeként kezel;

(ii) ha léteznek a gazdálkodó egységgel szemben külső fél által felállított tőkekövetelmények, ezen követelmények jellegét, valamint ezen követelmények tőkekezelésbe való beépítésének módját; valamint

(iii) hogyan teljesíti a tőkekezelésre vonatkozó célkitűzéseit.

(b) összefoglaló számszerűsített adatokat arról, hogy mit kezel tőkeként. Egyes gazdálkodó egységek bizonyos pénzügyi kötelezettségeket (pl. a hátrasorolt kötlezettségek egyes formáit) is a tőke részének tekintik. Más gazdálkodó egységek a tőke meghatározásakor nem veszik figyelembe a saját tőke bizonyos összetevőit (pl. a cash flow fedezeti ügyletekből származó összetevőket).

(c) az (a) és (b) pontban foglaltak bármely változását az előző időszakhoz képest.

(d) annak megadását, hogy az időszak alatt megfelelt-e a rá vonatkozó bármely külső tőkekövetelménynek.

(e) ha a gazdálkodó egység nem felel meg az ilyen külső tőkekövetelményeknek, akkor az ilyen jellegű meg nem felelés következményeit.

A gazdálkodó egység ezeket a közzétételeket olyan információkra alapozza, amelyeket a kulcspozíciókban lévő vezetők belső forrásokból kapnak meg.

136. A gazdálkodó egység különféle módokon kezelheti a tőkét, és számos különböző tőkekövetelmény vonatkozhat rá. Például egy konglomerátum magában foglalhat biztosítási- és banki tevékenységeket folytató gazdálkodó egységeket, és ezek a gazdálkodó egységek különböző jogrendszerekben működhetnek. Amennyiben a tőkekövetelmények és a tőkekezelés módjának összevont közzététele nem biztosítana hasznos információkat vagy torzítja a pénzügyi kimutatás felhasználójának a gazdálkodó egység tőkeforrásairól alkotott képét, a gazdálkodó egységnek a rá vonatkozó minden egyes tőkekövetelményre nézve elkülönített információkat kell közzétennie.

▼M6

A tőke körébe sorolt visszaadható pénzügyi instrumentumok

136A. A tőkeinstrumentumok körébe sorolt visszaadható pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatban a gazdálkodó egység köteles közölni (feltéve, hogy másutt még nem tették közzé):

a) a tőke körébe sorolt összegre vonatkozó összefoglaló mennyiségi adatokat;

▼M6

b) azokat a célkitűzéseiket, irányelveiket és folyamatokat, amelyek az instrumentum tulajdonosainak felhívására vállalt visszavásárlási vagy visszaváltási kötelezettséggel függenek össze, ideértve a korábbi időszakokban bekövetkezett változásokat is;

c) a pénzügyi instrumentumok adott osztályának visszaváltásával, illetve visszavásárlásával kapcsolatos várható pénzkiáramlást, valamint

d) a visszaváltással, illetve visszavásárlással kapcsolatban várható pénzkiáramlás meghatározási módszerére vonatkozó tájékoztatást.

▼M5

Egyéb közzétételek

137. A gazdálkodó egységnek a megjegyzésekben közzé kell tennie:

(a) a pénzügyi kimutatások közzétételre való jóváhagyásáig javasolt vagy jóváhagyott osztalék összegét, amelyet nem jelenítettek meg a tulajdonosok részére történő felosztásként az időszak alatt, valamint a kapcsolódó egy részvényre jutó összeget; valamint

(b) a halmozódó elsőbbségi osztalék meg nem jelenített összegét.

▼M6

138. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat, ha azok a pénzügyi kimutatásokkal együtt nyilvánosságra hozott információk között másutt még nincsenek közzétéve:

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

b) a gazdálkodó egység működéseinek és főbb tevékenységeinek leírását;

c) az anyavállalat és a csoport legfőbb anyavállalatának a nevét, valamint

d) amennyiben határozott időre létrehozott gazdálkodó egységről van szó, az időtartamra vonatkozó információt.

▼M5

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS A HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

139. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység a jelen standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M11

139A. A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IAS 27 standard módosította a 106. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IAS 27 standardot, akkor ezt a módosítást erre a korábbi időszakra alkalmazni kell. A módosítást visszamenőlegesen kell alkalmazni.

▼**M6**

139B. A 2008 februárjában kihirdetett *Visszaadható pénzügyi instrumentumok és felszámoláskor felmerülő kötelezettségek* (az IAS 32 és az IAS 1 standard módosításait tartalmazó) standard módosította a 138. bekezdést és beiktatta a 8A., 80A. és 136A. bekezdéseket. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ennél korábbi alkalmazás is megengedett. Amennyiben egy gazdálkodó egység ezeket a változtatásokat korábbi időszakra vonatkoztatja, köteles erről értesítést közzétenni, és a vonatkozó módosításokat egyúttal az IAS 32, IAS 39, valamint az IFRS 7 és IFRIC 2 *Tagok üzletrészei szövetkezeti gazdálkodó egységekben és hasonló instrumentumok* standardokban is átvezetni.

▼**M8**

139C. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 68. és a 71. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼**M22**

139D. A 2009 áprilisában kibocsátott *IFRS-ek javításai* módosították a 69. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2010. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼**M29**

139F. A 2010 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosította a 106. és a 107. bekezdést, és hozzáadta a standardhoz a 106A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2011. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett.

▼**M32**

139H. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 és IFRS 12 standard módosította a 4., a 119., a 123. és a 124. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 12 standardot.

▼**M33**

139I. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 módosította a 128. és a 133. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼**M31**

139J. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 7., a 10., a 82., a 85–87., a 90., a 91., a 94., a 100. és a 115. bekezdést, beiktatta a 10A., a 81A., a 81B. és a 82A. bekezdést, valamint törölte a 12., a 81., a 83. és a 84. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2012. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

139K. A (2011 júniusában módosított) IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard módosította az „egyéb átfogó jövedelem” fogalmát a 7. és a 96. bekezdésben. *A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza a (2011 júniusában módosított) IAS 19 standardot.*

▼**M36**

139L. A 2012 májusában közzétett *Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus* módosította a 10., a 38. és a 41. bekezdést, törölte a 39–40. bekezdést és hozzáadta a 38A–38D., valamint a 40A–40D. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼**M52**

139N. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 34. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼**M53**

139O. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 7., 68., 71., 82., 93., 95., 96., 106. és 123. bekezdést, valamint törölte a139E., 139G. és 139M. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼**M49**

139P. A 2014 decemberében kibocsátott *Közzétételi kezdeményezés* (Az IAS 1 módosításai) módosította a 10., a 31., az 54–55., a 82A., a 85., a 113–114., a 117., a 119. és a 122. bekezdést, a standardot kiegészítette a 30A., az 55A. és a 85A–85B. bekezdéssel, és törölte a 115. és a 120. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. A gazdálkodó egységeknek e módosításokkal összefüggésben nem szükséges közzétenniük az IAS 8 standard 28–30. bekezdésében előírt információkat.

▼**M5**

A (2003-BAN MÓDOSÍTOTT) IAS 1 VISSZAVONÁSA

140. A jelen standard hatályon kívül helyezi a 2003-ban és 2005-ben módosított IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardot.

▼B

IAS 2 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Készletek

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy előírja a készletek számviteli kezelését. A készletek elszámolásának elsődleges kérdése az eszközként kimutatandó és a kapcsolódó bevétel elszámolásáig nyilvántartott bekerülési érték összege. A jelen standard 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

▼M53

2. A jelen standard alkalmazandó valamennyi készletre, kivéve:

(a) [törölve]

(b) a pénzügyi instrumentumokat (lásd IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* és IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*); és

▼B

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

3. A jelen standard nem vonatkozik az alábbiak 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. Amikor ezeket a készleteket nettó realizálható értéken értékelik, az ezen értékben bekövetkező változásokat a változás időszakának eredményében számolják el;

(b) az árutőzsdei bróker-kereskedők, akik készleteiket az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelik. Amikor ezeket a készleteket az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelik, az ezen értékben bekövetkező változásokat a változás időszakának eredményében számolják el.

4. A 3(a) bekezdésben hivatkozott készleteket nettó realizálható értékükön értékelik a termelés bizonyos fázisaiban. Erre például akkor kerül sor, amikor a mezőgazdasági termést betakarították, vagy az ásványokat kitermelték, és értékesítésük határidős szerződés vagy állami garanciavállalás alapján biztosított, vagy amikor aktív piac létezik, és az értékesítés meghiúsulásának kockázata elhanyagolható. Ezek a 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 készleteket alapvetően azzal a céllal szerzik meg, hogy azokat a közeljövőben továbbértékesítsék, és hogy az áringadozásokból vagy bróker-kereskedői árrésből nyereséget termeljenek. Amikor ezeket a készleteket az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelik, azok kizárólag a jelen standard értékelésre vonatkozó előírásainak hatálya alól vannak kizárva.

▼B

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 az ilyen jellegű értékesítés végett a termelési folyamatban vannak; vagy

(c) amelyek olyan anyagok vagy anyagi eszközök formájában vannak, amelyeket a termelési 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 becsült költségekkel.

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

7. A nettó realizálható érték az a nettó összeg, amennyit a gazdálkodó egység várhatóan realizál a készletek szokásos üzletmenet során történő értékesítéséből. A valós érték azt az árat tükrözi, amelyen ugyanannak a készletnek az értékesítésére irányuló szabályos ügylet végbemenne a piaci szereplők között az értékelés időpontjában a készlet elsődleges (vagy legkedvezőbb) piacán. Az előbbi egy, a gazdálkodó egységre jellemző érték; az utóbbi nem. A készletek nettó realizálható értéke nem feltétlenül egyezik meg az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékkel.

▼M52

8. A készletek magukban foglalják a továbbértékesítés céljából vásárolt és birtokolt árukat, mint például a kiskereskedő által vásárolt árut, vagy a továbbértékesítés céljából tartott telket vagy más ingatlant. Szintén a készletek közé tartoznak a gazdálkodó egység által előállított késztermékek és az előállítás alatt álló befejezetlen termelés, továbbá a termelési folyamatban felhasználásra váró anyagok és anyagi eszközök is. Ha a vevői szerződés teljesítésével járó költségek nem eredményeznek készleteket (vagy más standard hatókörébe eső eszközöket), a szóban forgó költségeket az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardnak megfelelően kell elszámolni.

▼B

KÉSZLETEK ÉRTÉKELÉSE

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

Készletek bekerülési értéke

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

Beszerzés költségei

11. A készletek beszerzési költségei tartalmazzák a vételárat, az importvámokat és egyéb adókat (ide nem értve azokat, amelyeket a gazdálkodó egység az adóhatóságoktól a későbbiekben visszaigényelhet), valamint a késztermékek, anyagok és szolgáltatások megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó szállítási, rakodási és egyéb költségeket. A kereskedelmi árengedményeket, a rabattokat és a hasonló tételeket a beszerzési költség meghatározása során levonják.

▼B

Átalakítás költségei

12. A készletek átalakítási költségei magukban 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, valamint 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 szezon 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 felosztott 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 értéket meghaladó értéken értékelve. A változó üzemi általános költségeket az egyes termelési egységekre a termelő létesítmények tényleges használata alapján osztják fel.

14. A termelési folyamat egynél több termék egyidejű előállítását is eredményezheti. 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 a 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 csak olyan mértékig képezik a készletek bekerülési értékének részét, amilyen mértékben azok 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 a 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

(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; valamint

(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. A gazdálkodó 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.

A szolgáltatást nyújtó készleteinek bekerülési értéke

19. Amennyiben a szolgáltatók rendelkeznek készletekkel, azokat az előállításuk költségein értékelik. Ezek a költségek elsősorban a szolgáltatás nyújtásában közvetlenül részt vevő munkavállalók, beleértve az ellenőrzést végző munkavállalókat is, munkabér- és egyéb költségeiből, valamint a hozzárendelhető általános költségekből állnak. Az értékesítési és az általános igazgatási személyzet bérköltségét és egyéb költségeit nem veszik figyelembe, hanem ráfordításként számolják el a felmerülésük időszakában. A szolgáltató készleteinek bekerülési értéke nem tartalmaz árréseket vagy fel nem osztható általános költségeket, amelyeket a szolgáltató gyakran beépít az áraiba.

Biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termékek bekerülési értéke

▼M8

20. Az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard értelmében a gazdálkodó egység által a biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termékekből álló készleteket a kezdeti megjelenítéskor azoknak a betakarítás időpontjában érvényes, az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékén értékelik. A jelen standard alkalmazásában, ebben az időpontban ez a készletek bekerülési értéke.

▼B

A bekerülési érték meghatározásának módszerei

21. Kényelmi okokból, ha az eredmények közelítik a bekerülési értéket, a készletek bekerülési értékének meghatározására lehet alkalmazni olyan technikákat, mint például az elszámolóáras módszer, vagy a kiskereskedelmi áras módszer. Az elszámolóárak az anyagok és anyagi eszközök, 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 nagyszámú, gyorsan változó állományú és hasonló haszonkulcsú olyan tételek értékelésére, amelyekre másfajta bekerülési érték megállapítási módszerek használata kivitelezhetetlen. A készletek bekerülési értékének meghatározásához a készlet eladási értékét csökkentik a megfelelő bruttó haszonkulcs százalékkal. Az alkalmazott százalék figyelembe veszi azt a készletet, amelyet az eredeti eladási árához képest leáraztak. Gyakran használnak átlagos százalékos értéket az egyes kiskereskedelmi részlegekre nézve.

▼B

Bekerülési érték formulák

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

24. A bekerülési érték specifikus azonosítása azt jelenti, hogy specifikus költségeket rendelnek a készletek azonosított tételeihez. Ez a megfelelő eljárás az olyan tételeknél, amelyeket valamely specifikus projekt céljaira különítettek el, függetlenül attól, hogy azokat vásárolták, vagy saját előállításúak. A költségek egyedi azonosítása azonban nem megfelelő olyankor, amikor a készlet nagyszámú, egymással szokásosan felcserélhető tételből áll. Ilyen esetekben a készleten maradó tételek kiválasztásának módszere használható fel arra, hogy megkapják az eredményre gyakorolt előre meghatározott hatásokat.

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

26. Például az egyik működési szegmensben felhasznált készleteknek a rendeltetése a gazdálkodó egység számára eltérő lehet egy másik működési szegmensben felhasznált ugyanilyen típusú készletek rendeltetésétől. Ugyanakkor a különbség a készletek földrajzi elhelyezkedésében (és a vonatkozó adószabályokban) önmagában nem ad kellő indokot az eltérő bekerülési érték formulák 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 minden egyes szállítmány kézhezvételekor is meghatározható, a gazdálkodó egység körülményeitől függően.

Nettó realizálható érték

28. Lehet, hogy a készletek bekerülési értéke nem térül meg, ha azok megrongálódtak, ha teljesen, vagy részlegesen elavultak, vagy ha eladási áruk lecsökkent. Lehet, hogy a készletek bekerülési értéke akkor sem térül meg, ha a befejezés becsült költségei vagy az értékesítéshez felmerülő becsült költségek megnövekedtek. 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.

▼M52

29. A készleteket rendszerint egyedi értékelés alapján írják le a nettó realizálható értékre. Bizonyos körülmények között 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 készletbesorolás – például késztermékek vagy egy működési szegmens összes készlete – alapján leírni.

▼B

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 értékesítési vagy szolgáltatási szerződések teljesítése céljából tartott készletmennyiség nettó realizálható értéke a szerződéses áron alapul. Ha az értékesítési szerződések a készleten lévőnél kisebb mennyiségekre vonatkoznak, akkor a többlet nettó realizálható értékének meghatározása az általános eladási árakon alapul. Céltartalékok keletkezhetnek a készleten lévő mennyiségeket meghaladó biztos értékesítési 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 anyagi eszközöket nem írják le a bekerülési érték alá, ha a felhasználásukkal készülő késztermékeket várhatóan bekerülési értéken vagy afelett lehet értékesíteni. Ha azonban az anyagok árának csökkenése azt jelzi, hogy a késztermékek bekerülési értéke meghaladja a nettó realizálható értéket, az anyagokat a nettó realizálható értékre leírják. Ilyen esetekben az anyagok pótlási értéke lehet azok nettó realizálható értékének a legjobb rendelkezésre álló mérőeszköze.

33. Minden későbbi időszakban új becslést kell készíteni a nettó realizálható értékre. Ha azon körülmények, amelyek miatt a készleteket korábban a bekerülési értékük alá leírták, már nem állnak fenn, vagy amikor egyértelmű bizonyíték van a nettó realizálható értéknek a megváltozott gazdasági körülmények miatti növekedésére, akkor a korábban elszámolt leírást 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 összegére korlátozódik). Ez történik például akkor, ha az eladási ár csökkenése miatt a könyvekben nettó realizálható értéken nyilvántartott készlettétel egy későbbi időszakban még készleten van, és annak eladási ára megnőtt.

RÁFORDÍTÁSKÉNT TÖRTÉNŐ ELSZÁMOLÁS

34. A készletek értékesítésekor azok könyv szerinti értékét abban az időszakban kell ráfordításként elszámolni, amelyben a kapcsolódó árbevételt elszámolják. 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 csökkenéseként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben a visszaírás felmerül.

35. Egyes készleteket más eszközszámlákra lehet felosztani, például a saját előállítású ingatlanok, gépek és berendezések alkotórészeként felhasznált készlet esetében. Az ilyen módon más eszközökre felosztott készleteket az adott eszköz hasznos élettartama során számolják el ráfordításként.

▼B

KÖZZÉTÉTEL

36. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni az alábbiakat:

(a) a készletek értékelésére alkalmazott számviteli politikát, beleértve az alkalmazott bekerülési érték formulát;

(b) a készletek teljes könyv szerinti értékét és a gazdálkodó egység szempontjából megfelelő besorolások szerinti könyv szerinti értéket;

(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 csökkenéseként 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 lekötött készletek könyv szerinti értékét.

▼M52

37. A pénzügyi kimutatások felhasználói számára hasznos információt jelent a különböző készletcsoportokba besorolt készletek könyv szerinti értékének és az ilyen eszközökben bekövetkezett változások mértékének az ismerete. A legáltalánosabb készletbesorolási csoportok: áruk, termelést szolgáló anyagi eszközök, anyagok, befejezetlen termelés és késztermékek.

▼B

38. Az időszak során a készletek ráfordításként elszámolt összege, amelyet gyakran az értékesítés közvetlen költségének is neveznek, tartalmazza az addigra eladott készletek bekerülési értékében korábban figyelembe vett költségeket, valamint a fel nem osztott üzemi általános költségeket és a készletek nem szokásos mértékű előállítási költségeit. A gazdálkodó egység körülményei indokolhatják más, további összegek – például a disztribúciós költségek – figyelembevételét is.

39. Egyes gazdálkodó egységek olyan módszert használnak az eredmény meghatározására, amely a készletek időszaki ráfordításként elszámolt bekerülési értékétől különböző összegek közzétételét eredményezi. E formátum szerint a gazdálkodó egység a költségnemek szerinti besorolás felhasználásával elemzi a ráfordításokat. Ebben az esetben a gazdálkodó egység a ráfordításként elszámolt, a nyersanyagokra és egyéb fogyóeszközökre vonatkozó költségeket, a bérköltségeket és az egyéb működési költségeket teszi közzé, a készletek időszaki nettó változásának összegével együtt.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

▼M33

40C A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a valós érték meghatározását a 6. bekezdésben, valamint módosította a 7. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼**M52**

40E. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 2., a 8., a 29. és a 37. bekezdést, és törölte a 19. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼**M53**

40F. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 2. bekezdést és törölte a 40A., 40B. és 40D. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼**B**

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.

▼B

IAS 7 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

▼M5

Cash flow-k kimutatásai ([1])

▼B

CÉL

A cash flow-kra vonatkozó információk hasznosak, mert a felhasználók számára alapot szolgáltatnak ahhoz, hogy felmérjék a gazdálkodó egységnek a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek megtermelésére való képességét, valamint azt, hogy a gazdálkodó egységnek ezeket a cash flow-kat mire kell felhasználnia. Azok a gazdasági döntések, amelyeket a pénzügyi kimutatások felhasználói hoznak, megkövetelik annak értékelését, hogy a gazdálkodó egység mennyire képes pénzeszközöket és pénzeszköz-egyenértékeseket termelni, és hogy ezek megtermelése milyen ütemezésben és bizonyossággal történik meg.

Ennek a standardnak az a célja, hogy olyan ►M5 cash flow-k kimutatása ◄ formájában írja elő az információnyújtást a gazdálkodó egység pénzeszközeiben és pénzeszköz-egyenértékeseiben bekövetkezett múltbeli változásokról, amely az adott időszaki cash flow-kat működési, befektetési és finanszírozási tevékenységekből származó cash flow kategóriákba sorolja.

HATÓKÖR

1. Egy gazdálkodó egységnek ennek a standardnak az előírásaival összhangban kell elkészítenie a ►M5 cash flow-k kimutatását, ◄ és be kell mutatnia azt a pénzügyi kimutatások szerves részeként minden olyan időszakra vonatkozóan, amelyet a pénzügyi kimutatások bemutatnak.

2. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1977 júliusában jóváhagyott IAS 7 *A pénzügyi helyzetben bekövetkezett változásokról szóló kimutatás* standardot.

3. A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak felhasználói számára érdekes, hogyan termeli és használja fel a gazdálkodó egység a pénzeszközöket és a pénzeszköz-egyenértékeseket. Ez a gazdálkodó egység tevékenységeinek jellegétől függetlenül érvényes, és attól függetlenül, hogy a pénzeszközök a gazdálkodó egység termékének tekinthetők-e, ami igaz lehet egy pénzintézet esetében. A gazdálkodó egységeknek pénzeszközökre lényegében azonos okokból van szükségük, bármennyire is különböznek fő bevételtermelő tevékenységeik. Pénzeszközre van szükségük a működésükhöz, a kötelmeik kifizetéséhez és ahhoz, hogy befektetőiknek hozamokat juttassanak. Ennek megfelelően ez a standard valamennyi gazdálkodó egység számára előírja ►M5 cash flow-k kimutatásának ◄ készítését.

A CASHFLOW-INFORMÁCIÓ ELŐNYEI

4. A ►M5 cash flow-k kimutatása, ◄ a pénzügyi kimutatások többi részével együtt értelmezve, olyan információt nyújt, amely lehetővé teszi a felhasználók számára, hogy értékeljék a gazdálkodó egység nettó eszközállományában bekövetkezett változásokat, a gazdálkodó egység pénzügyi szerkezetét (ideértve likviditását és tartós fizetőképességét) és a gazdálkodó egységnek a cash flow-k összegeinek és időbeli ütemezésének a változó körülményekhez és lehetőségekhez

([1]) 2007 szeptemberében az IASB az IAS 7 standard címét – az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard 2007-es módosítása eredményeként – „*Cash flow-kimutatások*”-ról „*Cash flow-k kimutatása*”- címre módosította

▼B

történő alkalmazkodás érdekében történő befolyásolására való képességét. A cashflow-információ hasznos a gazdálkodó egység pénzeszköz- és pénzeszköz-egyenértékes termelő képességének felmérésére, és lehetővé teszi a felhasználók számára a különböző gazdálkodó egységek jövőbeni cash flow-i jelenértékének felmérését és összehasonlítását. Ezenfelül fokozza a különböző gazdálkodó egységek működési teljesítményről készült jelentéseinek összehasonlíthatóságát, mivel kiküszöböli annak a hatásait, hogy ugyanazon tranzakciókra és eseményekre különböző számviteli módszereket alkalmaznak.

5. A múltbeli cashflow-információt gyakran használják a jövőbeni cash flow-k összegének, időbeli ütemezésének és bizonyosságának becslésére. Ezenfelül hasznos a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó múltbeli becslések pontosságának ellenőrzésében, valamint a jövedelmezőség és a nettó cash flow és az árváltozások hatásai közötti kapcsolat vizsgálatában.

FOGALMAK

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

A *pénzeszközök* tartalmazzák a pénztári készpénzállományt és a látra szóló betéteket.

A *pénzeszköz-egyenértékesek* a rövid távú, magas likviditású befektetések, amelyek könnyen ismert összegű pénzeszközre válthatók át, és amelyeknél elhanyagolható az értékváltozás kockázata.

A *cash flow-k* a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek ki- és beáramlásai.

A *működési tevékenységek* a gazdálkodó egység fő bevételtermelő tevékenységei és azok az egyéb tevékenységei, amelyek nem befektetési vagy finanszírozási tevékenységek.

A *befektetési tevékenységek* a hosszú lejáratú eszközök és olyan befektetések vásárlása és értékesítése, amelyeket a pénzeszköz-egyenértékesek nem tartalmaznak.

A *finanszírozási tevékenységek* olyan tevékenységek, amelyek eredményeképpen változások állnak be a gazdálkodó egység saját tőkéjének és felvett kölcsöneinek nagyságában és összetételében.

Pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek

7. A pénzeszköz-egyenértékeseket inkább rövid lejáratú pénzbeli kötelezettségek teljesítéséhez, mint befektetési vagy egyéb célból tartják. Ahhoz, hogy egy befektetés pénzeszköz-egyenértékesnek minősüljön, könnyen, ismert összegű pénzeszközre válthatónak kell lennie, és szükséges, hogy elhanyagolható legyen az értékváltozás kockázatának való kitettsége. Ezért valamely befektetés rendszerint csak akkor minősül pénzeszköz-egyenértékesnek, ha rövid, mondjuk a megvásárlás időpontjától számított legfeljebb három hónapon belüli lejárata van. A tulajdonviszonyt megtestesítő befektetések nem lehetnek pénzeszköz-egyenértékesek, kivéve, ha tartalmukban pénzeszköz-egyenértékesek, mint például a lejáratukhoz közel megvásárolt, meghatározott visszaváltási időponttal bíró elsőbbségi részvények.

▼B

8. A bankoktól történő kölcsönfelvétel általában finanszírozási tevékenységnek minősül. Néhány országban azonban a felszólításra visszafizetendő folyószámlahitelek a gazdálkodó egység pénzgazdálkodásának szerves részét képezik. Ilyen körülmények között a folyószámlahitelek a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek részei. A bankokkal történt ilyenfajta megállapodásokat az jellemzi, hogy a banki egyenleg gyakran ingadozik a pozitív egyenleg és a folyószámla-túllépés között.

9. A cash flow-k nem tartalmazzák a pénzeszközöket és a pénzeszköz-egyenértékeseket megtestesítő tételek közötti mozgásokat, mivel ezek az összetevők inkább a gazdálkodó egység pénzgazdálkodásának, mint működési, befektetési és finanszírozási tevékenységeinek részét képezik. A pénzgazdálkodás magában foglalja a pénzfeleslegnek pénzeszköz-egyenértékesekbe történő befektetését.

A ►M5 CASH FLOW-K KIMUTATÁSÁNAK ◄ PREZENTÁLÁSA

10. A ►M5 cash flow-k kimutatásának ◄ az adott időszakra vonatkozó cash flow-kat kell bemutatnia működési, befektetési és finanszírozási tevékenységek szerint csoportosítva.

11. A gazdálkodó egység a működési, befektetési és finanszírozási tevékenységeiből származó cash flow-kat az üzleti tevékenysége szempontjából legmegfelelőbb módon mutatja be. A tevékenységenkénti besorolás olyan információt nyújt, amely lehetővé teszi a felhasználóknak, hogy felmérjék ezen tevékenységeknek a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére, valamint a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összegére gyakorolt hatását. Ez az információ a fenti tevékenységek közötti kapcsolatok értékeléséhez is felhasználható.

12. Egyetlen tranzakció különböző besorolású cash flow-kat tartalmazhat. Ha például egy kölcsön pénzben történő visszafizetése egyaránt tartalmaz kamatot és tőkét is, a kamatelem besorolható, mint egy működési tevékenység, a tőkeelem pedig finanszírozási tevékenységnek minősül.

Működési tevékenységek

13. A működési tevékenységből származó cash flow-k összege egy kulcsfontosságú jelzés arra, hogy milyen mértékben termelt a gazdálkodó egység tevékenysége során a kölcsönök visszafizetéséhez, a gazdálkodó egység működőképességének fenntartásához, osztalékok kifizetéséhez, valamint új befektetések létrehozásához külső finanszírozási források igénybevétele nélkül elegendő cash flow-kat. A múltbeli működési cash flow-k egyes összetevőiről szóló információ egyéb információkkal együtt felhasználható a jövőbeni működési cash flow-k előrejelzéséhez.

14. A működési tevékenységből származó cash flow-k elsősorban a gazdálkodó egység fő bevételtermelő tevékenységéből származnak. Ezért általában azon tranzakciók és egyéb események eredményeképpen jönnek létre, amelyeket az eredmény meghatározásában vesznek figyelembe. Működési tevékenységből származó cash flow-k például:

(a) áruértékesítésből és szolgáltatásnyújtásból származó pénzbevételek;

(b) jogdíjakból, díjakból, jutalékokból és egyéb bevételből származó pénzbevételek;

▼B

(c) áruszállítóknak és szolgáltatásnyújtóknak történő pénzkifizetések;

(d) alkalmazottak számára és nevében történő kifizetések;

(e) biztosítótársaságok díjbevételekkel és kárigényekkel, évjáradékokkal és egyéb biztosításikötvény-juttatásokkal kapcsolatos pénzbevételei és -kifizetései;

(f) nyereségadókkal kapcsolatos pénzkifizetések vagy visszatérítések, kivéve, ha azok kifejezetten finanszírozási és befektetési tevékenységhez kapcsolódnak; és

(g) a forgatási vagy kereskedési célból kötött szerződésekből származó pénzbevételek és -kifizetések.

▼M8

Néhány tranzakció, mint például egy üzem értékesítése, olyan nyereséggel vagy veszteséggel járhat, amelyet az eredményben számolnak el. Az ilyen tranzakciókból származó cash flow-k befektetési tevékenységekből származó cash flow-k. Ugyanakkor az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard 68A. bekezdése szerinti, bérbeadás céljára, majd értékesítésre tartott eszközök gyártása vagy beszerzése miatti készpénzkifizetések működési tevékenységekből származó cash flow-k. A bérbeadásból és azt követő értékesítésből származó készpénzbevételek szintén működési tevékenységekből származó cash flow-nak minősülnek.

▼B

15. A gazdálkodó egység tarthat értékpapírokat és kölcsönöket forgatási vagy kereskedési célból, mely esetben ezek hasonlóak a kifejezetten továbbértékesítés céljából megszerzett készlethez. Ezért a forgatási vagy kereskedési célú értékpapírok megvásárlásából és eladásából származó cash flow-k működési tevékenységeknek minősülnek. Hasonlóképpen a pénzügyi intézmények által nyújtott pénzeszközelőlegek és -kölcsönök nyújtása is általában működési tevékenységnek minősül, mivel ezek az adott gazdálkodó egység fő bevételtermelő tevékenységei közé tartoznak.

Befektetési tevékenységek

▼M22

16. A befektetési tevékenységből származó cash flow-k elkülönített közzététele fontos, mivel a cash flow-k képviselik azt, hogy milyen mértékben kapcsolódtak a kiadások jövőbeni jövedelem- és cash flow termelést szolgáló erőforrások beszerzéséhez. Csak a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenített eszközt eredményező kiadások sorolhatók be befektetési tevékenységekként. Befektetési tevékenységekből származó cash flow-k például:

▼B

(a) pénzkifizetések ingatlanok, gépek és berendezések, immateriális javak, és egyéb hosszú lejáratú eszközök megszerzése érdekében. Az ilyen kifizetések közé tartoznak az aktivált fejlesztési költségekhez és a saját kivitelezésben készült ingatlanokhoz, gépekhez és berendezésekhez kapcsolódó kifizetések;

(b) pénzbevételek az ingatlanok, gépek és berendezések, immateriális javak és egyéb hosszú lejáratú eszközök eladásából;

▼B

(c) pénz-kifizetések egyéb gazdálkodó egységek tőke- vagy hitelinstrumentumainak és közös vállalkozásban lévő érdekeltségeknek a megszerzése érdekében (a pénzeszköz-egyenértékesnek tekintett vagy forgatási, vagy kereskedési célból tartott eszközökre vonatkozó kifizetések kivételével);

(d) pénzbevételek egyéb gazdálkodó egységek tőke- vagy hitelinstrumentumainak és közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeknek az eladásából (a pénzeszköz-egyenértékesnek tekintett vagy forgatási, vagy kereskedési célból tartott eszközökre vonatkozó bevételek kivételével);

(e) egyéb feleknek nyújtott pénzelőlegek és -kölcsönök (a pénzintézetek által nyújtott előlegek és kölcsönök kivételével);

(f) pénzbevételek egyéb feleknek nyújtott előlegek és kölcsönök visszafizetéséből (a pénzintézetek által nyújtott előlegek és kölcsönök kivételével);

(g) futures szerződésekre, forward szerződésekre, opciós szerződésekre és swap szerződésekre vonatkozó pénzkifizetések, kivéve, ha a szerződéseket forgatási vagy kereskedési célból kötötték, vagy ha a kifizetések finanszírozási tevékenységnek minősülnek; és

(h) futures szerződésekből, forward szerződésekből, opciós szerződésekből és swap szerződésekből származó pénzbevételek, kivéve, ha a szerződéseket forgatási vagy kereskedési célból kötötték, vagy ha a bevételek finanszírozási tevékenységnek minősülnek.

Ha egy szerződést egy azonosítható pozíció fedezeti ügyleteként számolnak el, a szerződés cash flow-it a fedezett pozíció cash flow-ival azonos módon sorolják be.

Finanszírozási tevékenységek

17. A finanszírozási tevékenységekből származó cash flow-k elkülönített közzététele fontos, mert hasznos a gazdálkodó egységnek tőkét nyújtók által támasztott jövőbeni cash flow igények előrejelzésében. Finanszírozási tevékenységekből származó cash flow-k például:

(a) részvények vagy egyéb tőkeinstrumentumok kibocsátásából származó pénzbevételek;

(b) tulajdonosoknak történt kifizetések a gazdálkodó egység részvényeinek megszerzésére vagy visszavásárlására;

(c) adóslevelek, kölcsönök, kötelezvények, kötvények, jelzáloglevelek és egyéb rövid vagy hosszú lejáratú kölcsönök kibocsátásából származó pénzbevételek;

(d) kölcsönvett összegek visszafizetése; és

(e) a lízingbevevő által a pénzügyi lízingre vonatkozóan fennálló kötelezettség csökkentésére befizetett pénzösszeg.

▼B

A MŰKÖDÉSI TEVÉKENYSÉGEKBŐL SZÁRMAZÓ CASH FLOW-K BEMUTATÁSA

18. A gazdálkodó egységnek a működési tevékenységekből származó cash flow-kat az alábbi módszerek valamelyikének alkalmazásával kell bemutatnia:

(a) a direkt módszer, amellyel a bruttó pénzeszközbevételek és a bruttó pénzeszköz-kifizetések főbb kategóriáit mutatják be; vagy

(b) az indirekt módszer, amellyel az eredményt módosítják a nem pénzjellegű tranzakciók hatásaival, a múltbeli vagy jövőbeni működési pénzbevételek vagy -kifizetések halasztásaival vagy elhatárolásaival, és a befektetési vagy finanszírozási cash flow-kkal kapcsolatos bevételi vagy kiadási tételekkel.

19. A gazdálkodó egységek számára ajánlott a működési tevékenységekből származó cash flow-i direkt módszerrel történő bemutatása. A direkt módszer olyan információkat nyújt, amelyek hasznosak lehetnek a jövőbeni cash flow-k becslésekor, és amelyek az indirekt módszerrel nem állnak rendelkezésre. A direkt módszer alapján a bruttó pénzbevételek és bruttó pénzkifizetések főbb kategóriáiról szóló információk kinyerhetők:

(a) a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásaiból; vagy

(b) az árbevételeknek, az értékesítés közvetlen költségének (pénzintézet esetén a kamat- és kamatjellegű bevételeknek, valamint a kamat- és kamatjellegű ráfordításoknak) és az ►**M5** átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás ◄ egyéb tételeinek a módosításával:

i. az adott időszak alatt a készletekben, valamint a működési követelésekben és kötelezettségekben történt változásokkal;

ii. egyéb nem pénzjellegű tételekkel; és

iii. egyéb olyan tételekkel, amelyekhez kapcsolódó pénzhatások befektetési vagy finanszírozási cash flow-k.

20. Az indirekt módszerrel a működési tevékenységekből származó nettó cash flow-t az eredménynek az alábbiak hatásaival történő módosításával határozzák meg:

(a) az adott időszak alatt a készletekben, valamint a működési követelésekben és kötelezettségekben történt változások;

(b) nem pénzjellegű tételek, mint például az értékcsökkenés, a céltartalékok, a halasztott adók, a nem realizált árfolyamnyereségek és -veszteségek, társult vállalkozások fel nem osztott nyeresége, ►**M11** nem ellenőrző részesedések; ◄ és

(c) minden egyéb olyan tétel, amelyhez kapcsolódó pénzbeli hatások befektetési vagy finanszírozási cash flow-k.

Alternatív megoldásként a működési tevékenységekből származó nettó cash flow az indirekt módszer alapján az ►**M5** átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ közzétett bevételek és ráfordítások, és az adott időszak alatt a készletekben, valamint a működési követelésekben és kötelezettségekben történt változások bemutatásával is meghatározható.

A BEFEKTETÉSI ÉS FINANSZÍROZÁSI TEVÉKENYSÉGEKBŐL SZÁRMAZÓ CASH FLOW-K BEMUTATÁSA

21. A gazdálkodó egységnek elkülönítve kell bemutatnia a befektetési és finanszírozási tevékenységekből származó bruttó pénzbevételek és bruttó pénzkifizetések főbb csoportjait, kivéve, ha a 22. és 24. bekezdésben meghatározott cash flow-k nettó módon kerülnek bemutatásra.

▼B

CASH FLOW-K NETTÓ MÓDON TÖRTÉNŐ BEMUTATÁSA

22. Az alábbi működési, befektetési vagy finanszírozási tevékenységből származó cash flow-k nettó módon mutathatók be:

(a) a vevők nevében történő pénzbevételek és -kifizetések, ha a cash flow-k inkább a vevő, mint a gazdálkodó egység tevékenységeit tükrözi; és

(b) az olyan tételekre vonatkozó pénzbevételek és -kifizetések, amelyekben a forgalom gyors, az összegek nagyok, és a lejáratok rövidek.

23. A 22. bekezdés (a) pontjában említett pénzbevételek és -kifizetések például:

(a) látra szóló letétek elfogadása és visszafizetése egy banknál;

(b) befektetési gazdálkodó egység által a vevők számára tartott alapok; és

(c) ingatlantulajdonosok nevében beszedett és számukra továbbutalt bérleti díjak.

A 22. bekezdés (b) pontjában említett pénzbevételek és -kifizetések például az alábbiakra nyújtott előlegek, és azok visszafizetése:

(a) a hitelkártya-ügyfelekkel kapcsolatos hitelösszegek;

(b) a befektetések vétele és eladása; és

(c) egyéb rövid lejáratú, például három hónapos vagy annál rövidebb futamidejű kölcsönök.

24. Egy pénzintézet alábbi tevékenységeinek bármelyikéből származó cash flow-k nettó módon mutathatók be:

(a) fix lejáratú betétek elfogadására és visszafizetésére vonatkozó pénzbevételek és -kifizetések;

(b) betétek elhelyezése egyéb pénzintézeteknél és betétek visszavonása egyéb pénzintézetektől; és

(c) ügyfeleknek nyújtott pénzelőlegek és -kölcsönök és az ilyen előlegek és kölcsönök visszafizetése.

CASH FLOW-K KÜLFÖLDI PÉNZNEMBEN

25. A külföldi pénznemben lebonyolított tranzakciókból származó cash flow-kat a gazdálkodó egység funkcionális pénznemében kell nyilvántartani a külföldi pénznemben lévő összegre a funkcionális pénznemnek és a külföldi pénznemnek a cash flow időpontjában érvényes átváltási árfolyamnak az alkalmazásával.

26. A külföldi leányvállalat cash flow-it a funkcionális pénznemnek és a külföldi pénznemnek a cash flow időpontjában érvényes átváltási árfolyamán kell átszámítani.

27. A külföldi pénznemben megadott cash flow-kat az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standarddal összhangban kell bemutatni. Ez lehetővé teszi olyan átváltási árfolyam alkalmazását, amely megközelíti a tényleges árfolyamot. Például egy bizonyos időszakra vonatkozó súlyozott átlagos átváltási árfolyam használható a külföldi pénznemben lebonyolított tranzakciók elszámolására vagy egy külföldi leányvállalat cash flow-inak az átváltására. Az IAS 21 azonban nem teszi lehetővé a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján érvényes átváltási árfolyam használatát egy külföldi leányvállalat cash flow-inak az átváltására.

▼B

28. Az árfolyamváltozásokból származó nem realizált árfolyamnyereségek és veszteségek nem cash flow-k. Ugyanakkor az árfolyamváltozásnak külföldi pénznemben tartott vagy esedékes pénzeszközökre és pénzeszköz-egyenértékesekre gyakorolt hatását bemutatják a ►M5 cash flow-k kimutatásában ◄ abból a célból, hogy a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek időszak eleji és időszak végi értékeit egyeztessék. Ez az összeg a működési, befektetési és finanszírozási tevékenységekből származó cash flow-któl elkülönítve kerül bemutatásra, és tartalmazza azokat az esetleges különbségeket, mintha ezen cash flow-kat az időszak végén érvényes árfolyamon mutatták volna be.

29. [Törölve]

30. [Törölve]

KAMAT ÉS OSZTALÉKOK

31. A kapott és fizetett kamatból és osztalékokból származó cash flow-kat elkülönülten kell közzétenni. Mindegyiket időszakról időszakra következetes módon kell besorolni működési, befektetési vagy finanszírozási tevékenységként.

▼M1

32. Az egy bizonyos időszak alatt fizetett kamat teljes összegét közzéteszik a ►M5 cash flow-k kimutatásában, ◄ akár költségként jelenítették meg az ►M5 eredmény vagy veszteségben ◄, akár aktiválták az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standardnak megfelelően.

▼B

33. Pénzintézet esetében a fizetett kamatot, valamint a kapott kamatot és osztalékokat általában működési cash flow-ként sorolják be. Egyéb gazdálkodó egységeknél azonban még nincs egyetértés ezen cashflow-tételek besorolását illetően. A fizetett kamat és a kapott kamat és osztalékok besorolhatók működési cash flow-ként, mivel az eredmény meghatározásában kerülnek figyelembevételre. Alternatív megoldásként a fizetett kamat, a kapott kamat és osztalékok különkülön finanszírozási és befektetési cash flow-ként is besorolhatók, mivel finanszírozási források megszerzésének költségei vagy befektetések hozamai.

34. A fizetett osztalékok besorolhatók finanszírozási cash flow-ként, mivel finanszírozási források beszerzésének költségei. Alternatív megoldásként a fizetett osztalékok a működési tevékenységekből származó cash flow-k egyik komponenseként is besorolhatók, hogy segítséget nyújtsanak a felhasználóknak a gazdálkodó egység működési cash flow-kból történő osztalékfizetési képességének meghatározásában.

NYERESÉGADÓK

35. A nyereségadókból származó cash flow-kat elkülönítetten kell közzétenni, és működési tevékenységekből származó cash flow-ként kell besorolni, kivéve, ha kifejezetten a finanszírozási és befektetési tevékenységekhez kapcsolódóként azonosíthatók.

▼B

36. A nyereségadók olyan tranzakciókkal kapcsolatosan merülnek fel, amelyek olyan cash flow-kat okoznak, amelyeket ►M5 cash flow-k kimutatásában ◄ működési, befektetési vagy finanszírozási cash flow-ként sorolnak be. Míg a befektetési vagy finanszírozási tevékenységekkel kapcsolatos adóráfordítás könnyen azonosítható lehet, a kapcsolódó adó cash flow-kat gyakran kivitelezhetetlen meghatározni, és ezek az alaptranzakcióhoz kapcsolódó cash flow-któl eltérő időszakban merülhetnek fel. Ezért a fizetett adókat általában működési tevékenységből származó cash flow-ként sorolják be. Ha azonban egy befektetési vagy finanszírozási tevékenységként besorolt cash flow-kat eredményező egyedi tranzakcióhoz kapcsolódó adó cash flow-t lehetséges azonosítani, az adó cash flow-t megfelelően befektetési vagy finanszírozási tevékenységként sorolják be. Ha az adó cash flow-kat egynél több fajta tevékenységhez allokálják, a fizetett adók teljes összegét közzé kell tenni.

LEÁNYVÁLLALATOKBA, TÁRSULT ÉS KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOKBA TÖRTÉNŐ BEFEKTETÉSEK

▼M32

37. A társult vállalkozásba, közös vállalkozásba vagy leányvállalatba történő befektetésnek a tőkemódszerrel vagy a bekerülési módszerrel történő számviteli elszámolásakor a befektető a cash flow-k kimutatásában csak a saját maga és a befektetés tárgya közötti cash flow-król, például az osztalékokról és az előlegekről számol be.

38. Az a gazdálkodó egység, amely egy társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltségét a tőkemódszerrel számolja el, a cash flow-k kimutatásába bevonja a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetéseivel kapcsolatos cash flow-kat, valamint a közte és a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás között történt felosztásokat és egyéb kifizetéseket vagy bevételeket.

▼M11

VÁLTOZÁSOK A LEÁNYVÁLLALATOKBAN ÉS MÁS VÁLLALKOZÁSOKBAN LÉVŐ TULAJDONI ÉRDEKELTSÉGEKBEN

39. A leányvállalatok vagy más vállalkozások feletti ellenőrzés megszerzéséből vagy elvesztéséből származó összevont cash flow-kat elkülönülten kell bemutatni és befektetési tevékenységekként kell besorolni.

40. A gazdálkodó egységnek – összevontan – közzé kell tennie, mind a leányvállalatok vagy más vállalkozások feletti ellenőrzés megszerzésének, mind pedig elvesztésének tekintetében, az időszakra nézve az alábbiak mindegyikét:

a) a teljes fizetett vagy kapott ellenértéket;

b) az ellenérték pénzeszközökből és pénzeszköz-egyenértékesekből álló részét;

c) azon, a leányvállalatokban vagy más vállalkozásokban lévő pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összegét, amelyekben az ellenőrzést megszerezték vagy elvesztették; valamint

d) azon, a leányvállalatokban vagy más vállalkozásokban lévő pénzeszközökön és pénzeszköz-egyenértékeseken kívüli eszközök és kötelezettségek összegét, amelyekben az ellenőrzést megszerezték vagy elvesztették, összegezve minden egyes nagyobb kategóriára.

▼M38

40A. Az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard meghatározása szerinti befektetési gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia a 40. bekezdés (c) vagy (d) pontját valamely leányvállalatban lévő befektetésére, amelyet az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelni.

▼M11

41. A leányvállalatok vagy más vállalkozások feletti ellenőrzés megszerzésének vagy elvesztésének cash flow hatásait azért kell elkülönült, egyedi tételsorokként bemutatni, a megszerzett vagy elidegenített eszközök és kötelezettségek összegeinek elkülönült közzétételével együtt, mert ez segít az ilyen cash flow-k és az egyéb működési, befektetési és finanszírozási tevékenységek cash flow-inak megkülönböztetésében. Az ellenőrzés elvesztésének cash flow hatásait nem vonják le az ellenőrzés megszerzésével kapcsolatosakéból.

42. A leányvállalatok vagy más vállalkozások feletti ellenőrzés megszerzéséért vagy elvesztéséért ellenértékként fizetett vagy kapott pénzeszközök összevont összegéről a cash flow-k kimutatása az ilyen ügyletek, események vagy a körülményekben bekövetkezett változások részeként megszerzett vagy elidegenített pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek nettósításával számol be.

▼M38

42A. A leányvállalatban lévő tulajdoni érdekeltségeknek az ellenőrzés elvesztését nem eredményező változásaiból keletkező cash flow-kat finanszírozási tevékenységekből eredő cash flow-kként kell besorolni, kivéve ha a leányvállalatot az IFRS 10 standard meghatározása szerinti befektetési gazdálkodó egység birtokolja, és ezért azt az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelni.

42B. A leányvállalatban lévő tulajdoni érdekeltségeknek az ellenőrzés elvesztését nem eredményező változásait, mint például a leányvállalat tőkeinstrumentumainak későbbi megvásárlását vagy eladását az anyavállalat részéről tőketranzakciókként számolják el (lásd az IFRS 10 standardot; kivéve ha a leányvállalatot befektetési gazdálkodó egység birtokolja, és ezért azt az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelni). Ennek megfelelően, az ebből eredő cash flow-kat ugyanúgy sorolják be mint a tulajdonosokkal folytatott, a 17. bekezdésben ismertetett más ügyleteket

▼B

NEM PÉNZJELLEGŰ TRANZAKCIÓK

43. A ►M5 cash flow-k kimutatása ◄ nem tartalmazhatja azokat a befektetési és finanszírozási tranzakciókat, amelyekhez nincs szükség pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek használatára. Az ilyen tranzakciókat a pénzügyi kimutatásokban más helyen kell közzétenni oly módon, hogy ezen befektetési és finanszírozási tevékenységekre vonatkozóan minden releváns információ rendelkezésre álljon.

44. Sok befektetési és finanszírozási tevékenységnek nincs közvetlen hatása a jelenlegi cash flow-kra, bár ezek a tevékenységek befolyásolják a gazdálkodó egység tőke- és eszközszerkezetét. A nem pénzjellegű tranzakciók kizárása a ►M5 cash flow-k kimutatásából ◄ összhangban van a ►M5 cash flow-k kimutatásának ◄ céljával, mivel ezek a tételek nem járnak cash flow-kkal a tárgyidőszakban. Nem pénzjellegű tranzakciók például:

(a) eszközök megszerzése akár közvetlenül kapcsolódó kötelezettségek átvállalásával, akár pénzügyi lízinggel;

(b) gazdálkodó egység megszerzése tőkekibocsátással; és

(c) tartozás átváltása saját tőkévé.

▼M57

A FINANSZÍROZÁSI TEVÉKENYSÉGEKBŐL EREDŐ KÖTELEZETTSÉGEK VÁLTOZÁSAI

44A. Egy gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy értékelhessék a kötelezettségekben a finanszírozási tevékenységek miatt bekövetkezett változásokat, ideértve a cash flow-kból eredő és a nem pénzbeli változásokat is.

44B. A 44A. bekezdésben foglalt követelménynek való megfeleléshez szükséges mértékben a gazdálkodó egység közzéteszi az alábbi, a finanszírozási tevékenységekből eredő kötelezettségek változásait:

(a) a cash flow-k finanszírozásából eredő változások;

(b) a leányvállalatok vagy egyéb vállalkozások ellenőrzésének megszerzéséből vagy elveszítéséből eredő változások;

(c) az átváltási árfolyamok változásainak hatása;

(d) a valós érték változásai; valamint

(e) az egyéb változások.

44C. A finanszírozási tevékenységekből eredő kötelezettségek olyan kötelezettségek, amelyekre vonatkozóan a cash flow-k vagy a jövőbeni cash flow-k a cash flow-kimutatásban finanszírozási tevékenységekből származó cash flow-ként kerültek/kerülnek besorolásra. Ezenfelül a 44A. bekezdésben foglalt közzétételi követelmény a pénzügyi eszközök változásaira is alkalmazandó (például a finanszírozási tevékenységekből eredő kötelezettségeket fedező eszközökre), amennyiben az említett pénzügyi eszközökből eredő cash flow-k vagy a jövőbeni cash flow-k szerepeltek vagy bekerülnek majd a finanszírozási tevékenységekből származó cash flow-kba.

44D. A 44A. bekezdésben foglalt közzétételi követelménynek való megfelelés egyik módja a finanszírozási tevékenységekből eredő kötelezettségekre vonatkozó pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban szereplő nyitó- és záróegyenleg közötti egyeztetés, ideértve a 44B. bekezdésben azonosított változásokat is. Amennyiben egy gazdálkodó egység közzéteszi az említett egyeztetést, úgy elegendő információt kell rendelkezésre bocsátania, hogy lehetővé tegye a pénzügyi kimutatások felhasználói számára a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás és a cash flow-kimutatás közötti egyeztetésben szereplő elemek összekapcsolását.

44E. Amennyiben egy gazdálkodó egység a 44A. bekezdésben foglalt közzétételt az egyéb eszközök és kötelezettségek változásairól szóló közzététellel együtt nyújtja be, úgy a finanszírozási tevékenységekből eredő kötelezettségeket érintő változásokat a többi eszközt és kötelezettséget érintő változásoktól elkülönítve kell közzétennie.

▼B

A PÉNZESZKÖZÖK ÉS PÉNZESZKÖZ-EGYENÉRTÉKESEK ÖSSZETEVŐI

45. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőit, valamint be kell mutatnia a ►M5 cash flow-k kimutatásában ◄ szereplő összegek egyeztetését a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ bemutatott megfelelő tételekkel.

46. A világ különböző részein előforduló pénzgazdálkodási gyakorlatok és banki megállapodások sokféleségének figyelembevételével és az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardnak való megfelelés érdekében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az általa a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőinek meghatározására alkalmazott politikát.

▼B

47. A pénzeszköz és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőinek meghatározására alkalmazott politika megváltoztatásának hatását, például a korábban a gazdálkodó egység befektetési portfóliójának részeként kezelt pénzügyi instrumentumok besorolásának megváltoztatását, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standarddal összhangban be kell mutatni.

EGYÉB KÖZZÉTÉTELEK

48. A gazdálkodó egységnek a vezetés megjegyzéseivel együtt közzé kell tennie a gazdálkodó egység birtokában lévő olyan lényeges pénzeszköz és pénzeszköz-egyenértékes egyenlegek összegét, amelyek a csoport számára felhasználásra nem állnak rendelkezésre.

49. Különböző körülmények létezhetnek, amelyek között egy gazdálkodó egység birtokában lévő pénzeszköz és pénzeszköz-egyenértékes egyenlegek a csoport számára felhasználásra nem állnak rendelkezésre. Példaként említhetők az olyan országban működő leányvállalat által birtokolt pénzeszköz és pénzeszköz-egyenértékes egyenlegek, ahol kötött devizagazdálkodás vagy egyéb jogi korlátozás van hatályban, így ezen egyenlegek az anyavállalat vagy a többi leányvállalat által történő általános használatra nem állnak rendelkezésre.

50. További információ lehet releváns a felhasználók számára ahhoz, hogy megértsék a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetét és likviditását. Ezen információknak a vezetés megjegyzéseivel együtt való közzététele ajánlott és tartalmazhatja:

(a) a jövőbeni működési tevékenységekhez és a tőkekötelezettségek rendezéséhez rendelkezésre álló, le nem hívott hitelkeretek összegét, feltüntetve ezen keretek felhasználásának bármely korlátait;

▼M32

_____

▼B

(c) a működési kapacitás növekedését megtestesítő cash flow-k összesített összegét a működési kapacitás fenntartásához szükséges cash flow-któl elkülönítve; és

(d) minden egyes bemutatandó szegmens működési, befektetési és finanszírozási tevékenységeiből származó cash flow-inak összegét (lásd az IFRS 8 *Működési szegmensek* standardot).

51. A működési kapacitás növekedését megtestesítő cash flow-k és a működési kapacitás fenntartásához szükséges cash flow-k elkülönített közzététele hasznos, mert lehetővé teszi a felhasználó számára annak megállapítását, hogy a gazdálkodó egység megfelelően fektet-e be működési kapacitásának fenntartásába. Az a gazdálkodó egység, amely nem fektet be megfelelően működési kapacitásának fenntartásába, feláldozhatja a jövőbeli nyereségességet a folyó likviditás és a tulajdonosoknak való nyereségfelosztás kedvéért.

52. A szegmensek szerinti cash flow-k közzététele lehetővé teszi a felhasználók számára, hogy jobban megértsék az üzleti tevékenység, mint egész és annak összetevői közötti cash flow-k kapcsolatát, és a szegmens cash flow-k rendelkezésre állását és változékonyságát.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

53. Ez a standard az 1994. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

▼**M11**

54. A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IAS 27 standard módosította a 39–42. bekezdéseket, és a 42A. és 42B. bekezdések kerülnek hozzáadásra. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IAS 27 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra. A módosításokat visszamenőlegesen kell alkalmazni.

▼**M8**

55. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 14. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie, és az IAS 16 standard 68A. bekezdését is alkalmaznia kell.

▼**M22**

56. A 2009 áprilisában kibocsátott *IFRS-ek javításai* módosították a 16. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2010. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼**M32**

57. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 és IFRS 11 *Közös megállapodások* standard által módosított bekezdések: 37., 38. és 42.B., valamint törölt bekezdés az 50.(b). A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 11 standardot.

▼**M38**

58. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította a 42A. és a 42B. bekezdést és a standardot kiegészítette a 40A. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A *Befektetési gazdálkodó egységek* korábbi alkalmazása megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosításokat, egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást is alkalmaznia kell.

▼**M57**

60. A 2016 januárjában kibocsátott *Közzétételi kezdeményezés* (Az IAS 7 módosításai) kibővült a 44A–44E. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2017. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Amikor a gazdálkodó egység először alkalmazza ez említett módosításokat, nem szükséges összehasonlító információkat megadnia a korábbi időszakokról.

▼B

IAS 8 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák

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 a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai relevanciájának és megbízhatóságának, valamint a pénzügyi kimutatásoknak a különböző időszakokra vonatkozó, és a más gazdálkodó 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 kiválasztására 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* a gazdálkodó 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, amely az eszközök és kötelezettségek jelenlegi helyzetének értékelése, valamint az azokhoz kapcsolódó várható jövőbeni hasznok és kötelmek 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. Magukban foglalják:

(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 ►M5 kifejlesztett ◄ értelmezéseket.

▼B

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 a gazdálkodó egység egy vagy több korábbi időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásaiban, amelyek olyan megbízható információk fel nem használásából, vagy helytelen felhasználásából származtak:

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

(b) amelyekről ésszerűen elvárható volt, hogy azokat beszerezzék, és az érintett pénzügyi kimutatások elkészítése és bemutatása során figyelembe vegyék.

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

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 újramegállapítás* 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 a gazdálkodó 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 újramegállapítás akkor kivitelezhetetlen, ha:

(a) a visszamenőleges alkalmazás vagy a visszamenőleges újramegállapítás hatásai nem határozhatók meg;

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

(c) a visszamenőleges alkalmazás vagy a visszamenőleges újramegállapítás 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, amikorra az adott összegeket meg kellene jeleníteni, értékelni kellene vagy közzé kellene tenni; és

   ii. 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; valamint

▼B

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

6. 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.

SZÁMVITELI POLITIKÁK

A számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása

▼M8

7. Ha egy IFRS konkrétan vonatkozik egy adott ügyletre, egyéb eseményre vagy feltételre, az adott tételre alkalmazandó politikát vagy politikákat azon IFRS alkalmazásával kell meghatározni.

▼B

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

▼M8

9. Az IFRS-ekhez útmutatók társulnak, amelyek segítenek a gazdálkodó egységeknek az előírásaik alkalmazásában. Minden ilyen útmutató kimondja, hogy az IFRS-ek szerves részét képezi-e. Az olyan útmutató, amely az IFRS-ek szerves részét képezi, kötelezően alkalmazandó. Az olyan útmutató, amely nem képezi az IFRS-ek szerves részét, nem tartalmaz előírásokat a pénzügyi kimutatásokra nézve.

▼B

10. Amennyiben nincs az adott ügyletre, más eseményre vagy feltételre konkrétan vonatkozó ►M5 IFRS, ◄ a vezetésnek saját megítélése alapján kell olyan számviteli politikát kidolgoznia és alkalmaznia, amely olyan információt eredményez, amely:

(a) releváns a felhasználók gazdasági döntéshozatali igényeinek szempontjából; valamint

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

i. hűen tükrözik a gazdálkodó 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; valamint

v. minden lényeges vonatkozásban teljesek.

▼M8

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 IFRS-ek előírásai; valamint

(b) a *Keretelvekben* az eszközökre, kötelezettségekre, bevételekre és ráfordításokra vonatkozóan megadott fogalmak, megjelenítési kritériumok és értékelési módszerek.

▼B

12. A 10. bekezdésben leírt megítélés során a vezetés figyelembe veheti az olyan egyéb standardalkotó 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. A gazdálkodó egységnek a hasonló ügyletekre, más eseményekre és feltételekre vonatkozóan következetesen kell a számviteli politikát kiválasztania és alkalmaznia, kivéve, ha egy ►M5 IFRS ◄ kifejezetten előírja, vagy megengedi a tételek olyan csoportosítását, amelyekre az eltérő politikák alkalmazása helyénvaló lehet. Amennyiben egy ►M5 IFRS ◄ előírja vagy lehetővé teszi az ilyen csoportosítást, az egyes csoportokra kell kiválasztani és következetesen alkalmazni egy megfelelő számviteli politikát.

A számviteli politika változásai

14. A gazdálkodó egységnek akkor és csak akkor kell a számviteli politikát megváltoztatnia, ha:

(a) a változást valamely ►M5 IFRS ◄ előírja; vagy

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

15. A felhasználóknak a gazdálkodó egység pénzügyi helyzete, pénzügyi teljesítménye és cashflow-tendenciáinak megállapítása érdekében össze kell tudniuk hasonlítani a gazdálkodó 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 számvitelipolitika-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; valamint

(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 a jelen standard alapján.

▼B

18. A 19–31. bekezdés nem vonatkozik a számviteli politika 17. bekezdésben leírt változásaira.

A számviteli politika változásainak alkalmazása

19. A 23. bekezdést is figyelembe véve:

(a) a gazdálkodó egységnek az egy ►M5 IFRS ◄ kezdeti alkalmazásából származó számvitelipolitika-változást az adott ►M5 IFRS ◄ átmeneti rendelkezései (ha van ilyen) alapján kell elszámolnia; valamint

(b) amennyiben egy gazdálkodó egység olyan ►M5 IFRS ◄ kezdeti alkalmazásakor változtatja meg a számviteli politikát, amely nem tartalmaz átmeneti rendelkezést az adott változásra vonatkozóan, vagy amennyiben a gazdálkodó egység önként változtatja meg a számviteli politikát, a változást visszamenőlegesen kell alkalmaznia.

20. A jelen standard szempontjából valamely ►M5 IFRS ◄ korábbi alkalmazása nem minősül a számviteli politika önkéntes megváltoztatásának.

21. Amennyiben nincs az adott ügyletre, más eseményre vagy feltételre konkrétan vonatkozó ►M5 IFRS, ◄ a vezetés a 12. bekezdés alapján az egyéb olyan standardalkotó szervezetek legfrissebb kiadványait is felhasználhatja, amelyek hasonló koncepcionális keretek között határoznak meg számviteli standardokat. Amennyiben egy ilyen kiadvány módosítását követően a gazdálkodó 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 figyelembevételével, amikor a számviteli politikában bekövetkező változást a 19(a) vagy (b) bekezdés alapján visszamenőlegesen alkalmazzák, a gazdálkodó egységnek az érintett sajáttőkekomponens 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. Ha a 19(a) vagy (b) bekezdés visszamenőleges alkalmazást ír elő, a számviteli politika változását visszamenőlegesen kell alkalmazni, kivéve, amikor kivitelezhetetlen meghatározni a változás egyes időszakokra vonatkozó hatásait, vagy halmozott hatását.

24. Amennyiben a számvitelipolitika-változásnak az egy vagy több bemutatott korábbi időszak összehasonlító adataira vonatkozó időszakspecifikus hatásait kivitelezhetetlen meghatározni, akkor a gazdálkodó 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 komponens adott időszaki nyitóegyenlegére vonatkozóan.

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

▼B

26. Amikor a gazdálkodó 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 ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásaira ◄ vonatkozóan is meg lehet állapítani a halmozott hatást. A pénzügyi kimutatásokban bemutatott időszakokat megelőző időszakokat érintő módosítások összegét a legkorábbi bemutatott időszak egyes érintett sajáttőkeelemeinek 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 a gazdálkodó egység számára kivitelezhetetlen a számviteli politikában bekövetkező változás visszamenőleges alkalmazása, mivel annak az összes korábbi időszakra gyakorolt halmozott hatását nem tudja megállapítani, a gazdálkodó 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. bekezdés útmutatóul szolgál azon esetekre vonatkozóan, amikor kivitelezhetetlen az új számviteli politikát egy vagy több korábbi időszakra alkalmazni.

Közzététel

28. Amikor egy ►M5 IFRS ◄ kezdeti alkalmazása hatással van a tárgyidőszakra vagy bármely korábbi időszakra, vagy hatással kellene rá lennie, de a módosítás összegét kivitelezhetetlen meghatározni, vagy hatással lehet a jövőbeni időszakokra, akkor a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) ►M5 az IFRS ◄ címét;

(b) ha alkalmazható, azt, hogy a számviteli politika megváltoztatása ►M5 az IFRS ◄ átmeneti rendelkezései szerint történt;

(c) a számviteli politikában bekövetkezett változás jellegét;

(d) ha alkalmazható, az átmeneti rendelkezések leírását;

(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; valamint

ii. amennyiben az IAS 33. *Egy részvényre jutó eredmény* standard vonatkozik a gazdálkodó egységre, az egy részvényre jutó eredmény alap és hígított 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 kivitelezhetetlen, azon körülményeket, amelyek ehhez a helyzethez vezettek, valamint annak leírását, hogy a számviteli politika változása hogyan és mikortól került alkalmazásra.

▼B

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 összegét kivitelezhetetlen meghatározni, vagy hatással lehet a jövőbeni időszakokra, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a számviteli politikában bekövetkezett változás jellegét;

(b) annak okait, hogy az új számviteli politika alkalmazása miért biztosít megbízható 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; valamint

ii. amennyiben az IAS 33 vonatkozik a gazdálkodó egységre, az egy részvényre jutó eredmény alap és hígított értékére vonatkozóan;

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

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

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

30. Ha a gazdálkodó egység egy már kiadott, de még nem hatályos új standardot vagy értelmezést még nem alkalmaz, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) ezt a tényt; valamint

(b) az ismert vagy ésszerűen megbecsülhető azon információkat, amelyek relevánsak annak megbecsléséhez, hogy az új ►**M5** IFRS ◄ alkalmazása milyen hatással lesz a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira a kezdeti alkalmazás időszakában.

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

(a) az új ►**M5** IFRS ◄ címe;

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

(c) az az időpont, amikortól az új ►**M5** IFRS ◄ alkalmazása követelmény;

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

(e) vagy:

i. ►**M5** az IFRS ◄ bevezetése által a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatás bemutatása; vagy

ii. ha a hatás nem ismert vagy ésszerűen nem becsülhető meg, egy erre vonatkozó kijelentést.

▼B

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 kinnlévőségek;

(b) készletavulás;

(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.

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 jellegénél fogva nem korábbi időszakokra vonatkozik, és nem minősül hibajavításnak.

35. Az alkalmazott értékelési alap megváltoztatása a számviteli politikában bekövetkező változásnak minősül, nem pedig számvitelibecslés-változásnak. Ha nehéz a számviteli politika változását a számviteli becslések változásától megkülönböztetni, 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 eredményében figyelembe véve kell megjeleníteni:

(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 eszközökben és kötelezettségekben 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 eredményre van hatással, vagy hatással lehet a tárgyidőszak és a jövőbeni időszakok eredményére egyaránt. Például a kétes követelések becsült összegének megváltozása csak a tárgyidőszak eredményét befolyásolja, és ezért azt a tárgyidőszakban jelenítik meg. 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 hatását mindkét esetben a tárgyidőszakban jelenítik meg bevételként vagy ráfordításként. A jövőbeni időszakokat érintő esetleges hatást azokban a jövőbeni időszakokban jelenítik meg bevételként vagy ráfordításként.

▼B

Közzététel

39. A gazdálkodó 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, a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének, pénzügyi teljesítményének vagy cash flow-inak egy meghatározott bemutatása miatt szándékosan okozott hibákat tartalmaznak. A tárgyidőszakban feltárt, 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 tárják fel, és ezeket a korábbi időszaki hibákat a későbbi időszakra készített pénzügyi kimutatásokban bemutatott összehasonlító adatokban javítják ki (lásd a 42–47. bekezdést).

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

(a) azon bemutatott korábbi időszak(ok)ra vonatkozó összehasonlító adatok újramegállapításával, 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 újramegállapításával.

A visszamenőleges újramegállapítás korlátai

43. A korábbi időszaki hibát visszamenőleges újramegállapítással kell kijavítani, kivéve, ha 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 a gazdálkodó egységnek az eszközök, kötelezettségek és saját tőke azon legkorábbi időszaki nyitóegyenlegeit kell újra megállapítania, amelyre a visszamenőleges újramegállapítás kivitelezhető (ami lehet a tárgyidőszak is).

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

▼B

46. Egy korábbi időszaki hiba kijavítása nem képezi részét azon időszak eredményének, amelyben a hibát feltárják. A korábbi időszakokra vonatkozó egyéb információkat, pl. a pénzügyi adatok múltra vonatkozó összegzéseit is módosítják visszamenőleg olyan mértékig, amennyire az kivitelezhető.

47. Amikor kivitelezhetetlen a hiba (pl. egy számviteli eljárás alkalmazásában elkövetett hiba) összegét valamennyi korábbi időszakra vonatkozóan meghatározni, a gazdálkodó egység a 45. bekezdés alapján az első kivitelezhető időponttól kezdődően, a jövőre nézve állapítja meg újra az összehasonlító adatokat. Ennek megfelelően a halmozott újramegállapításnak az eszközöket, kötelezettségeket és saját tőkét ezen időpontot megelőzően érintő részét nem veszi figyelembe. Az 50–53. bekezdés útmutatóul szolgál 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 a gazdálkodó 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; valamint

ii. amennyiben az IAS 33 vonatkozik a gazdálkodó egységre, az egy részvényre jutó eredmény alap és hígított értékére vonatkozóan;

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

(d) amennyiben a visszamenőleges újramegállapítás valamely korábbi időszakra vonatkozóan nem kivitelezhető, azon körülményeket, amelyek ehhez a helyzethez vezettek, valamint annak leírását, hogy a hiba hogyan és mikortól került kijavításra.

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

AMIKOR A VISSZAMENŐLEGES ALKALMAZÁS ÉS A VISSZAMENŐLEGES ÚJRAMEGÁLLAPÍTÁS KIVITELEZHETETLEN

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 újramegállapítást egy korábbi időszaki hiba javítására, és lehetséges, hogy az információ újra-előállítása kivitelezhetetlen.

▼B

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 ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után is elkészíthetők. Amikor valamely számviteli politikát alkalmaznak visszamenőlegesen, vagy amikor egy visszamenőleges újramegállapítást 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.

▼M33

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 közzétételre jóváhagyásra kerültek.

Egyes becsléstípusok esetében (pl. egy olyan valós értéken történő értékelés esetében, amely jelentős nem megfigyelhető inputokat használ) nem kivitelezhető az ezen információtípusok elkülönítése. Ha a visszamenőleges alkalmazás, vagy visszamenőleges újra-megállapítás olyan jelentős becslést igényelne, amelyre vonatkozóan nem lehetséges e kéttípusú információt elkülöníteni, kivitelezhetetlen az új számviteli politika visszamenőleges alkalmazása vagy a korábbi időszaki hiba visszamenőleges javítása.

▼M53

53. Egy új számviteli politika valamely korábbi időszakra történő visszamenőleges alkalmazásakor, vagy egy hiba visszamenőleges kijavításakor nem lehet visszatekintést alkalmazni 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, ha a gazdálkodó 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.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

▼M33

54C. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard módosította az 52. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M53

54E. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard módosította az 53. bekezdést és törölte az 54A., 54B. és 54D. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

55. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1993-ban módosított 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*.

▼B

IAS 10 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

▼M5

A beszámolási időszak vége utáni események

▼B

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy előírja:

(a) hogy mikor kell egy gazdálkodó egységnek pénzügyi kimutatásait a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni események miatt módosítania; valamint

(b) azokat az információkat, amelyeket a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyásának időpontjáról, valamint a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni eseményekről.

A standard azt is előírja, hogy egy gazdálkodó egység nem készítheti a vállalkozás folytatása elve alapján pénzügyi kimutatásait, ha a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni események azt jelzik, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése nem helyénvaló.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot kell alkalmazni a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni események elszámolására és közzétételére.

FOGALMAK

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

A ►M5 *beszámolási időszak vége* ◄ *utáni események* azok az akár kedvező, akár kedvezőtlen események, amelyek a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ és a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyásának időpontja között történnek. Kétféle eseményt lehet megkülönböztetni:

(a) azokat, amelyek a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján fennállt körülményeket igazolnak (►M5 *beszámolási időszak vége* ◄ *utáni módosító események*); valamint

(b) azokat, amelyek olyan körülményekre utalnak, amelyek a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után jöttek létre (►M5 *beszámolási időszak vége* ◄ *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.

▼B

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

Példa

A gazdálkodó 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. A gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység vezetése köteles a pénzügyi kimutatásokat (a kizárólag nem ügyvezetőkből álló) felügyelő bizottság elé terjeszteni jóváhagyás céljából. Ilyen esetekben a pénzügyi kimutatások közzétételének jóváhagyása akkor történik, amikor a vezetés jóváhagyja a felügyelő bizottsághoz történő beterjesztést.

Példa

20X2. március 18-án a gazdálkodó egység vezetése jóváhagyja a pénzügyi kimutatások felügyelő bizottság elé terjesztését. A felügyelő bizottság kizárólag nem ügyvezető tagokból áll, és tagjai lehetnek a munkavállalók, valamint más külső érdekeltségek képviselői. A felügyelő bizottság 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 felügyelő bizottságnak való beterjesztés vezetés általi jóváhagyásának napja).

7. A ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni események közé tartozik a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyásának időpontjáig bekövetkező minden esemény még akkor is, ha ezen események a nyereség nyilvános bejelentése vagy egyéb kiválasztott pénzügyi információ nyilvánosságra hozatala után következnek be.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

►M5 A beszámolási időszak vége ◄ utáni módosító események

8. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásaiban elszámolt összegeket módosítania kell a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni módosító eseményeknek megfelelően.

▼M53

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

▼B

(a) valamely bírósági eljárás ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni lezárulása, amely megerősíti, hogy a gazdálkodó egységnek meglévő kötelme volt a ►M5 beszámolási időszak végén. ◄ A gazdálkodó 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. A gazdálkodó egység nem csupán egy függő kötelezettséget tesz közzé, mert a lezárulás további bizonyítékot szolgáltat, amelyet az IAS 37 16. bekezdése alapján figyelembe kell venni;

▼M53

(b) a beszámolási időszak vége után kapott információ, amely jelzi, hogy egy eszköz értékvesztett volt a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás fordulónapján, vagy hogy egy korábban az adott eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség összegét módosítani kell. Például:

i. egy vevőnek a beszámolási időszak vége után bekövetkező csődje általában megerősíti, hogy a vevő csökkent hitelminőségű volt a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás fordulónapján;

▼B

ii. a készletek ►M5 beszámolási időszakot követő ◄ eladása bizonyítékot szolgáltathat azoknak a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján érvényes nettó realizálható értékére;

(c) a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ előtt vásárolt eszközök bekerülési értékének, vagy a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ előtt értékesített eszközökből származó bevételnek a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után történő meghatározása;

(d) a nyereségrészesedések vagy prémiumok összegének a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után történő meghatározása, ha a gazdálkodó egységnek a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján meglévő jogi vagy vélelmezett kötelme állt fenn ezen összegek kifizetésére az ezen időpont előtti események következményeként (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások*);

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

►M5 A beszámolási időszak vége ◄ utáni nem módosító események

10. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásaiban elszámolt összegeket nem kell módosítania a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni nem módosító eseményeknek megfelelően.

►M33 11. A befektetések valós értékének a beszámolási időszak vége és a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyásának időpontja közötti csökkenése példa a beszámolási időszak vége utáni nem módosító eseményekre. A valós érték csökkenése rendszerint nem vonatkozik a befektetéseknek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás fordulónapján fennálló állapotára, hanem olyan körülményeket tükröz, amelyek később merültek fel. ◄ Ezért a gazdálkodó egység nem módosítja pénzügyi kimutatásaiban a befektetések kimutatott összegét. A gazdálkodó egység hasonlóképpen nem módosítja a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján fennálló befektetésekkel kapcsolatban közzétett információkat, bár a 21. bekezdés értelmében szükséges lehet kiegészítő információkat közzétennie.

▼B

Osztalék

12. Amennyiben a gazdálkodó egység a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után állapít meg osztalékot a tőkeinstrumentumok (ahogy azt az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standard definiálja) tulajdonosai számára, a gazdálkodó egység nem mutathatja ki ezen osztalékot kötelezettségként a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó ◄ fordulónapján.

▼M17

13. Ha az osztalékot a beszámolási időszakot követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyása előtt állapították meg, az osztalékot nem mutatják ki kötelezettségként a beszámolási időszak végén, mivel abban az időpontban ilyen kötelem nem létezik. Az ilyen osztalékot a megjegyzésekben teszik közzé az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standarddal összhangban.

▼B

A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSA

14. Egy gazdálkodó egység nem készítheti el pénzügyi kimutatásait a vállalkozás folytatását feltételezve, ha a vezetés a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ 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 ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után bekövetkező romlás jelezheti, hogy meg kell vizsgálni, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése még megfelelő-e. Ha a vállalkozás folytatásának feltételezése már nem helyénvaló, ennek hatása annyira átfogó, hogy a jelen standard egy alapvető változást ír elő a számvitel alapjában, nem pedig a számvitel 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 a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességével kapcsolatban. A közzétételt igénylő események vagy körülmények a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után is felmerülhetnek.

KÖZZÉTÉTEL

A közzétételre történő engedélyezés napja

17. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azt a napot, amikor a pénzügyi kimutatásokat közzétételre jóváhagyták, és azt, hogy ki volt a jóváhagyó. Ha a gazdálkodó egység tulajdonosainak vagy más személyeknek jogukban áll a pénzügyi kimutatásokat a közzétételük után módosítani, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt.

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

A ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján fennálló körülményekről nyújtott információk aktualizálása

19. Ha egy gazdálkodó egység a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után információkat szerez olyan körülményekről, amelyek a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján már fennálltak, a gazdálkodó egységnek az új információ figyelembevételével aktualizálnia kell az e körülményekre vonatkozó közzétételeket.

▼B

20. Néhány esetben a gazdálkodó egységnek aktualizálnia kell a közzétételeket a pénzügyi kimutatásokban azért, hogy azok tükrözzék a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után kapott információkat még akkor is, ha az adott információ nem befolyásolja a gazdálkodó egység által a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegeket. Példa a közzététel aktualizálásának szükségességére az, amikor a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után válik elérhetővé egy bizonyíték a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján már fennálló függő kötelezettségről. Azon túlmenően, hogy mérlegeli, hogy az IAS 37 standard alapján megjelenítsen vagy módosítson-e egy céltartalékot ebben az esetben, a gazdálkodó egység a bizonyítéknak megfelelően aktualizálja a függő kötelezettségre vonatkozó közzétételt.

►M5 A beszámolási időszak vége ◄ utáni nem módosító események

21. Amennyiben a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni nem módosító események lényegesek, azok közzétételének elmulasztása befolyásolhatná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak az adott pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit. Ennek megfelelően a gazdálkodó egységnek a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni nem módosító események minden lényeges csoportjára vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:

(a) az esemény jellegét; valamint

(b) az esemény pénzügyi hatásának becslését vagy egy kijelentést arról, hogy ez a becslés nem készíthető el.

22. Az alábbiakban példák találhatók az olyan ►M5 beszámolási időszak vége ◄ utáni nem módosító eseményekre, amelyek általában közzétételt eredményeznének:

(a) jelentősebb üzleti kombináció a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után (az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard bizonyos közzétételeket ír elő ezekre az esetekre) vagy egy jelentősebb leányvállalat elidegenítése;

(b) egy tevékenység megszüntetésére vonatkozó terv bejelentése;

(c) jelentősebb eszközvásárlások, eszközök értékesítésre tartottnak minősítése az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint, egyéb eszközelidegenítések, vagy jelentősebb eszközöknek az állam által történő kisajátítása;

(d) egy jelentősebb termelőüzem tűzvész által történő megsemmisülése a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után;

(e) egy jelentősebb szerkezetátalakítás bejelentése vagy végrehajtásának megkezdése (lásd IAS 37);

(f) jelentősebb törzsrészvény és potenciális törzsrészvény ügyletek a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után (az IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standard előírja, hogy a gazdálkodó egység bemutassa az ilyen ügyleteket, kivéve, amikor ezek tőkésítésre irányuló kibocsátást, ingyenrészvény-kibocsátást, részvényfelosztást vagy részvényösszevonást 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 ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után;

(h) az adókulcsokban vagy az adótörvényekben a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után beiktatott vagy bejelentett változások, amelyek jelentős hatást gyakorolnak a tényleges és halasztott adókövetelésekre és -kötelezettségekre (lásd IAS 12 *Nyereségadók*);

▼B

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

(j) jelentősebb per indítása kizárólag olyan események következtében, amelyek a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után merültek fel.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

▼M33

23A. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a 11. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M53

23B. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard módosította a 9. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

AZ (1999-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 10 VISSZAVONÁSA

24. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1999-ben módosított) IAS 10 ►M5 *A beszámolási időszak utáni események* ◄ standardot.

▼B

IAS 11 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Beruházási szerződések

CÉL

Ennek a standardnak a célja előírni a beruházási szerződésekkel kapcsolatos bevételek és költségek számviteli kezelését. A beruházási szerződésekben elvállalt tevékenységek jellege miatt a szerződés szerinti tevékenység megkezdésének és befejezésének dátuma rendszerint más beszámolási időszakba esik. A beruházási szerződések elszámolása során az elsődleges kérdés ezért a szerződéses bevételek és a szerződéses költségek megosztása azon számviteli időszakok között, melyek során a beruházási munkákat elvégzik. Ez a standard a *Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó keretelvekben* meghatározott megjelenítési kritériumokat használja annak meghatározására, hogy mikor kell a szerződéses bevételeket és a szerződéses költségeket az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ bevételként és ráfordításként elszámolni. E kritériumok alkalmazásához gyakorlati iránymutatást is ad.

HATÓKÖR

1. Ezt a standardot kell alkalmazni a beruházási szerződések elszámolására a vállalkozók pénzügyi kimutatásaiban.

2. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1978-ban jóváhagyott IAS 11 *A beruházási szerződések elszámolása* standardot.

FOGALMAK

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

A *beruházási szerződés* olyan szerződés, amelyet kifejezetten egy eszköz vagy egy olyan eszközcsoport létrehozására kötöttek, amelynek elemei a kivitelezésüket, a technológiájukat és funkciójukat vagy alapvető céljukat, vagy felhasználásukat tekintve szorosan összetartoznak, vagy kapcsolódnak egymáshoz.

A *fix áras szerződés* olyan beruházási szerződés, amelyben a vállalkozó rögzített szerződéses árban, vagy az egységnyi kibocsátás rögzített árában állapodik meg, amire néhány esetben a költségek növelhetőségét megengedő záradékok vonatkoznak.

A *költség alapú szerződés* olyan beruházási szerződés, ahol a vállalkozónak az elfogadott vagy egyéb módon meghatározott költségeket, plusz ezeknek a költségeknek egy bizonyos hányadát, vagy egy előre meghatározott díjat térítenek meg.

4. Beruházási szerződést lehet kötni egyetlen eszköz – például egy híd, épület, gát, csővezeték, út, hajó, vagy alagút – megépítésére. Egy beruházási szerződés vonatkozhat több olyan eszköz megépítésére is, amelyek tervezési kialakításuknál, kivitelezési technológiájuknál, vagy végső felhasználási céljuknál, vagy rendeltetésüknél fogva egymáshoz szorosan kapcsolódnak, vagy egymással kölcsönös függőségben vannak; ilyen szerződések vonatkoznak például a finomítók, illetve más összetett üzemek vagy létesítmények megépítésére.

▼B

5. E standard alkalmazásában a beruházási szerződések közé tartoznak:

(a) azok a szerződések, amelyek egy eszköz megépítéséhez közvetlenül kapcsolódó szolgáltatások nyújtásáról szólnak, például a projektvezetők és az építészek szolgáltatásaira kötött szerződések; és

(b) azok a szerződések, amelyek eszközök lebontására vagy helyreállítására, és az eszközök lebontását követő környezeti helyreállításra vonatkoznak.

6. A beruházási szerződések különféle módokon kerülnek kialakításra, amelyek ennek a standardnak az alkalmazásában fix áras szerződésekként és költség alapú szerződésekként kerülnek besorolásra. Egyes beruházási szerződések tartalmazhatják mind a fix áras szerződések, mind a költség alapú szerződések elemeit, például egy költség alapú szerződés egy maximált árral. Ilyen körülmények mellett a vállalkozónak mérlegelnie kell a 23. és 24. bekezdésben említett összes feltételt annak meghatározására, hogy mikor kerüljenek elszámolásra a szerződéses bevételek és költségek.

A BERUHÁZÁSI SZERZŐDÉSEK ÖSSZEKAPCSOLÁSA ÉS TAGOLÁSA

7. Az ebben a standardban foglalt követelményeket rendszerint elkülönítetten alkalmazzák minden egyes beruházási szerződésre. Bizonyos körülmények esetén azonban egy szerződés vagy egy szerződéscsoport tartalmának tükrözése érdekében a standard előírásait egy adott szerződés elkülönülten azonosítható komponenseire vagy szerződések egy csoportjára szükséges alkalmazni.

8. Ha egy szerződés több eszközre vonatkozik, akkor minden egyes eszköz megépítését egy különálló beruházási szerződésként kell kezelni, amennyiben:

(a) minden egyes eszközre különálló ajánlatot nyújtottak be;

(b) minden egyes eszköz külön megállapodás tárgyát képezte, és a vállalkozónak és a megrendelőnek módjában állt elfogadni, vagy elutasítani az egyes eszközökre vonatkozó szerződés részt; és

(c) a költségek és a bevételek minden egyes eszköz esetében elkülönítetten megállapíthatók.

9. A szerződések egy csoportját – függetlenül attól, hogy azt egy, vagy több megrendelővel kötik-e meg – egyetlen beruházási szerződésként kell kezelni, amennyiben:

(a) a szerződések csoportjának feltételeit egyetlen csomagban tárgyalták;

(b) a szerződések egymással annyira szoros kapcsolatban állnak, hogy valójában egy közös nyereséghányaddal rendelkező egyetlen projekt részeit képezik; és

(c) a szerződések egyidejűleg, vagy egymást szorosan követően valósulnak meg.

10. A szerződés rendelkezhet a megrendelő döntésétől függően egy további eszköz megépítéséről, vagy módosításra kerülhet egy további eszköz megépítésének beillesztésével. A további eszköz építését különálló beruházási szerződésként kell kezelni, amennyiben:

(a) kialakítását, technológiáját vagy rendeltetését tekintve az eszköz lényegesen különbözik az eredeti szerződésben foglalt eszköz(ök)től; vagy

▼B

(b) az eszköz árában az eredeti szerződéses árra való tekintet nélkül egyeznek meg.

SZERZŐDÉSES BEVÉTELEK

11. A szerződéses bevételnek tartalmaznia kell:

(a) a szerződésben megállapodott bevétel eredeti összegét; és

(b) a szerződéses munkák változtatásait, az igényeket és az ösztönző kifizetéseket:

i. amennyiben valószínű, hogy azok bevételt eredményeznek; és

ii. ezeket megbízhatóan lehet mérni.

12. A szerződéses bevételt a kapott vagy járó ellenszolgáltatás valós értékén értékelik. A szerződéses bevétel mérését egy sor olyan bizonytalansági tényező befolyásolja, amelyek jövőbeli események kimenetelétől függenek. A becsléseket gyakran felül kell vizsgálni, ahogy események következnek be és bizonytalanságok oldódnak meg. A szerződéses bevétel összege ezért egyik időszakról a másikra növekedhet, vagy csökkenhet. Például:

(a) a vállalkozó és a megrendelő a szerződésben való megállapodás időszakát követő bármely időszakban megállapodhatnak olyan változtatásokról vagy igényekről, amelyek növelik vagy csökkentik a szerződéses bevételt;

(b) a fix áras szerződésben kikötött bevétel összege növekedhet a költségek növelhetőségét megengedő záradékok hatására;

(c) a szerződéses bevétel összege csökkenhet a vállalkozó által a szerződés megvalósítása során okozott késedelmekből eredő kötbérek hatására; vagy

(d) ha a fix áras szerződés az egységnyi kibocsátás rögzített árát tartalmazza, akkor a szerződéses bevétel a darabszámok növekedésével együtt növekszik.

13. A változtatás olyan, a megrendelő által adott utasítás, amely megváltoztatja a szerződés értelmében elvégzendő munkák hatókörét. A változtatás eredményezheti a szerződéses bevétel növekedését vagy csökkenését. Változtatások például az eszköz specifikációjának vagy tervének változásai, és a szerződés futamidejében bekövetkező változások. A változtatást a szerződéses bevételek akkor tartalmazzák, ha:

(a) a megrendelő valószínűleg jóváhagyja a változtatást és a bevétel összegének abból eredő megváltozását; és

(b) a bevétel összege megbízhatóan mérhető.

14. Az igény egy olyan összeg, amit a vállalkozó a megrendelőtől, vagy más féltől be kíván szedni olyan költségek megtérítéseként, amelyeket a szerződéses ár nem tartalmaz. Ilyen igény származhat például a megrendelő által okozott késedelemből, a specifikációkban vagy a tervben szereplő hibákból, vagy a szerződéses munka hatókörének vitatott változástatásaiból. Az igényekből eredő bevétel összegének mérése jelentős mértékű bizonytalanságnak van kitéve, és gyakran a tárgyalások kimenetelétől függ. Az igényeket ezért a szerződéses bevételek csak akkor tartalmazzák, ha:

(a) a tárgyalások egy olyan előrehaladott szakaszba jutottak, hogy már valószínű, hogy a megrendelő elfogadja az igényt; és

▼B

(b) a megrendelő által valószínűleg elfogadott összeg megbízhatóan mérhető.

15. Az ösztönző kifizetések olyan összegek, amelyeket akkor fizetnek a vállalkozónak, ha bizonyos előírt teljesítménynormákat elérnek, vagy túlteljesítenek. A szerződés például ösztönző kifizetést irányozhat elő a vállalkozó részére a szerződés határidő előtti teljesítéséért. Az ösztönző kifizetéseket a szerződéses bevételek akkor tartalmazzák, ha:

(a) a szerződés teljesítése annyira előrehaladott állapotban van, hogy valószínű, hogy az előírt teljesítménynormákat teljesítik, vagy túlteljesítik; és

(b) az ösztönző kifizetés összege megbízhatóan mérhető.

SZERZŐDÉSES KÖLTSÉGEK

16. A szerződéses költségeknek tartalmazniuk kell:

(a) az adott szerződéssel közvetlenül kapcsolatos költségeket;

(b) azokat a költségeket, amelyek általában a szerződéses tevékenységhez kapcsolódnak és a szerződéshez hozzárendelhetők; és

(c) mindazokat az egyéb költségeket, amelyek a szerződés kikötései értelmében a megrendelőnek kifejezetten felszámíthatóak.

17. Az adott szerződéssel közvetlenül kapcsolatos költségek tartalmazzák:

(a) az építkezés helyszínén felmerülő bérköltségeket, beleértve a helyszín felügyeletét;

(b) az építkezéshez felhasznált anyagok költségét;

(c) a szerződés teljesítéséhez használt gépek és berendezések értékcsökkenését;

(d) a gépeknek, berendezéseknek és anyagoknak a szerződéses helyszínre történő odaszállításának és onnan történő elszállításának költségeit;

(e) a gépek és berendezések bérleti költségeit;

(f) a szerződéshez közvetlenül kapcsolódó tervezési és műszaki szolgáltatási munkák költségeit;

(g) a hibajavítási és garanciális munkák becsült költségeit, beleértve a várható szavatossági költségeket; és

(h) harmadik felek igényeit.

Ezeket a költségeket csökkentheti bármely, a szerződéses bevételbe be nem számított eseti bevétel, például a felesleges anyagok eladásából, és a gépeknek és berendezéseknek a szerződés végén történő elidegenítéséből származó bevételek.

18. A szerződéses tevékenységhez általános jelleggel kapcsolódó és a szerződéshez hozzárendelhető költségek magukban foglalják:

(a) a biztosítást;

(b) az adott szerződéshez közvetlenül nem kapcsolódó tervezési és műszaki szolgáltatási munkák költségeit; és

▼B

(c) az építésirányítási költségeket.

Ezeket a költségeket szisztematikus és ésszerű, valamint a hasonló jellemzőkkel bíró összes költségre következetesen alkalmazott módszerekkel osztják fel. A felosztást az építési tevékenységek szokásos szintje alapján végzik. Az építés irányítási költségek közé tartoznak például az építkezésen foglalkoztatottak bérszámfejtésének a költségei. ►M1 A szerződéses tevékenységhez általános jelleggel kapcsolódó, és egyes szerződéshez hozzárendelhető költségek magukban foglalják a hitelfelvételi költségeket is. ◄

19. A szerződéses feltételek értelmében a kifejezetten a megrendelőnek felszámítható egyéb költségek magukban foglalhatnak egyes általános jellegű igazgatási költségeket és olyan fejlesztési költségeket, amelyekre nézve a szerződés megtérítési kötelezettséget ír elő.

20. Az építési tevékenységekhez nem kapcsolódó, vagy a szerződéshez hozzá nem rendelhető költségek ki vannak zárva a beruházási szerződés költségei közül. Az ilyen költségek közé tartoznak:

(a) azok az általános igazgatási költségek, amelyekre nézve a szerződés megtérítési kötelezettséget nem ír elő;

(b) az értékesítési költségek;

(c) azok a kutatás és fejlesztési költségek, amelyekre nézve a szerződés megtérítési kötelezettséget nem ír elő; és

(d) az adott szerződés teljesítéséhez nem használt, kihasználatlan gépek és berendezések értékcsökkenése.

21. A szerződéses költségek a szerződés megszerzésének időpontjától a szerződés végső befejezéséig terjedő időszakban a szerződéshez kapcsolódó költségeket foglalják magukban. Ugyanakkor a szerződéses költségek tartalmazzák a szerződéshez közvetlenül kapcsolódó és a szerződés megszerzése során felmerült költségeket is, ha azok elkülönítetten azonosíthatók, megbízhatóan mérhetők és ha valószínű, hogy a szerződés megszerzésre kerül. Ha a szerződés megszerzése érdekében felmerülő költségeket a felmerülés időszakában ráfordításként számolják el, a szerződéses költségek azokat nem tartalmazzák, amikor a szerződést egy későbbi időszakban megszerzik.

A SZERZŐDÉSES BEVÉTELEK ÉS KÖLTSÉGEK ELSZÁMOLÁSA

22. Ha a beruházási szerződés kimenetele megbízhatóan becsülhető, akkor a beruházási szerződéshez kapcsolódó szerződéses bevételeket és szerződéses költségeket a szerződéses tevékenységek fordulónapi készültségi fokának megfelelően kell elszámolni a bevételek és a ráfordítások között. A beruházási szerződés várható veszteségét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal el kell számolni ráfordításként.

23. Fix áras szerződés esetében a beruházási szerződés kimenetelét akkor lehet megbízhatóan becsülni, ha teljesül az összes alábbi feltétel:

(a) a szerződéses bevétel teljes összege megbízhatóan mérhető;

(b) valószínű, hogy a szerződéssel kapcsolatos gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodó egységhez;

▼B

(c) mind a szerződés teljesítéséhez szükséges költségek, mind a szerződéses munkálatok ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapi készültségi foka megbízhatóan mérhetőek; és

(d) a szerződéshez kapcsolódó szerződéses költségek egyértelműen beazonosíthatók és megbízhatóan mérhetőek, oly módon, hogy a ténylegesen felmerült szerződéses költségeket össze lehet hasonlítani az előzetes költségbecslésekkel.

24. Egy költség alapú szerződés esetében a beruházási szerződés kimenetelét akkor lehet megbízhatóan becsülni, ha teljesül az összes alábbi feltétel:

(a) valószínű, hogy a szerződéssel kapcsolatos gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodó egységhez; és

(b) a szerződéshez kapcsolódó szerződéses költségek, akár kifejezetten visszatérítendőek, akár nem, egyértelműen beazonosíthatóak és megbízhatóan mérhetőek.

25. A bevételeknek és a ráfordításoknak a szerződéses munkák készültségi fokára való hivatkozással történő elszámolását gyakran teljesítésarányos módszernek nevezik. Ezen módszer alapján a szerződéses bevételeket a teljesítés adott fokának elérése során felmerült szerződéses költségekkel mérik össze, aminek eredményeként az elvégzett munkához arányosan tartozó bevételek, ráfordítások és nyereség kerül bemutatásra. Ez a módszer hasznos információval szolgál az adott időszak során végzett szerződéses tevékenységről és teljesítményről.

26. A teljesítésarányos módszer alapján a szerződéses bevételek az ►M5 eredményben ◄ abban a beszámolási időszakban kerülnek elszámolásra, amelyben a munkát elvégzik. A szerződéses költségek az ►M5 eredményben ◄ általában arra a beszámolási időszakra nézve kerülnek költségként elszámolásra, amelynek során azt a munkát, amelyhez a költség kapcsolódik, elvégzik. Azonban a szerződés összes költségének a szerződés összes bevételét várhatóan meghaladó bármely összegét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal elszámolják ráfordításként.

27. Előfordulhat, hogy egy vállalkozónál jövőbeli szerződéses tevékenységgel kapcsolatban merül fel szerződéses költség. Az ilyen szerződéses költségeket eszközként kell megjeleníteni, feltéve, hogy ezek megtérülése valószínű. Az ilyen költségek a megrendelőtől esedékes összeget képviselnek, és gyakran a befejezetlen szerződéses munkák állományába kerülnek besorolásra.

28. Egy beruházási szerződés végső kimenetelét csak akkor lehet megbízhatóan megbecsülni, ha valószínű, hogy a szerződéssel kapcsolatos gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodó egységhez. Ha azonban valamilyen bizonytalanság merül fel a szerződéses bevételek közé már beállított és az ►M5 eredményben ◄ már elszámolt valamely összeg behajthatóságát illetően, akkor a behajthatatlan összeget, vagy azt az összeget, amelynek tekintetében a ráfordítás megtérülésének valószínűsége megszűnt, a ráfordítások között kell elszámolni, nem pedig a szerződéses bevételek összegének korrekciójaként.

29. A gazdálkodó egység általában képes megbízható becsléseket készíteni, miután megkötött egy szerződést, amely meghatározza:

(a) a megépítendő eszközzel kapcsolatban a szerződő felek által érvényesíthető jogokat;

(b) az átadandó ellenértéket; és

(c) a rendezés módját és feltételeit.

▼B

Rendszerint az is szükséges a gazdálkodó egység számára, hogy hatékony belső pénzügyi tervezési és jelentési rendszerrel rendelkezzen. A gazdálkodó egység a szerződéses munka előrehaladásával megvizsgálja, és ha kell, felülvizsgálja a szerződéses bevételeket és a szerződéses költségeket. Az ilyen felülvizsgálatok szükségessége nem feltétlenül jelenti azt, hogy a szerződés kimenetelét nem lehet megbízhatóan felbecsülni.

30. A szerződéses munka készültségi fokát többféle módon lehet megállapítani. A gazdálkodó egység az elvégzett munkák megbízható becslésére alkalmas módszert használ. A szerződés jellegétől függően, ilyen módszerek lehetnek:

(a) az adott időpontig elvégzett munkák során felmerült szerződéses költségeknek a becsült összes szerződéses költséghez viszonyított aránya;

(b) az elvégzett munkáról készült felmérések; vagy

(c) a szerződéses munka egy fizikai részének teljesítése.

A megrendelőtől kapott időszakos kifizetések és előlegek gyakran nem tükrözik az elvégzett munkát.

31. Ha a készültségi fokot a felmérés időpontjáig felmerült szerződéses költségek alapján határozzák meg, akkor csak a ténylegesen elvégzett munkát tükröző szerződéses költségeket szabad az adott időpontig felmerült költségek között elszámolni. Példák azokra a szerződéses költségekre, amelyek ki vannak zárva:

(a) a szerződéssel kapcsolatban a jövőben végzendő tevékenységgel kapcsolatos költségek, amilyen például azoknak az anyagoknak a költsége, amelyeket az építkezés helyszínére leszállítottak, vagy a szerződéses munka céljára elkülönítettek, de amelyek beépítése, felhasználása vagy alkalmazása még nem történt meg a szerződés teljesítése során, kivéve, ha azokat kifejezetten a szerződés céljaira gyártották; és

(b) az alvállalkozók részére az alvállalkozói szerződés keretében elvégzendő munkákért fizetett előlegek.

32. Ha egy beruházási szerződés kimenetele nem becsülhető fel megbízhatóan, akkor:

(a) a bevételeket csak a szerződéses költségek olyan mértékéig szabad elszámolni, amennyire valószínű e költségek megtérülése; és

(b) a szerződéses költségeket a felmerülésük időszakában kell költségként elszámolni.

A beruházási szerződés várható veszteségét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal el kell számolni ráfordításként.

33. A szerződések teljesítésének korai szakaszában gyakran előfordul, hogy a szerződés kimenetelét nem lehet megbízhatóan felbecsülni. Mindazonáltal valószínű lehet, hogy a gazdálkodó egységnek a felmerült szerződéses költségek megtérülnek. Ezért a szerződéses bevételeket csak a felmerült és várhatóan megtérülő költségek mértékéig számolják el. Mivel a szerződés kimenetelét nem lehet megbízhatóan becsülni, nyereséget nem számolnak el. De még ha a szerződés kimenetele nem is becsülhető megbízhatóan, az valószínű lehet, hogy a szerződéses költségek teljes összege meghaladja az összes szerződéses bevételt. Ilyen esetekben a szerződés összes költségének a szerződés összes bevételét várhatóan meghaladó bármely összegét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal elszámolják ráfordításként.

▼B

34. Azokat a szerződéses költségeket, amelyek megtérülése nem valószínű, azonnal ráfordításként számolják el. Olyan körülmények, amikor a felmerült szerződéses költségek megtérülése nem valószínű, és amikor a szerződéses költségeket ráfordításként azonnal el kell számolni, például azok a szerződések:

(a) amelyek jogilag teljeskörűen nem érvényesíthetők, azaz érvényességük komolyan megkérdőjelezhető;

(b) amelyek teljesítése valamely folyamatban lévő peres ügy, vagy jogszabály-alkotási munka kimenetelétől függ;

(c) amelyek valószínűleg elkobzásra, vagy kisajátításra kerülő ingatlannal kapcsolatosak;

(d) amelyek esetében a megrendelő nem képes teljesíteni kötelezettségeit; vagy

(e) amelyek esetében a vállalkozó képtelen teljesíteni a szerződést, vagy eleget tenni egyéb szerződéses kötelmeinek.

35. Ha már nem érvényesülnek a szerződés kimenetelének megbízható becslését akadályozó bizonytalansági tényezők, akkor a beruházási szerződéshez kapcsolódó bevételeket és költségeket nem a 32., hanem a 22. bekezdésben foglaltaknak megfelelően kell elszámolni.

A VÁRHATÓ VESZTESÉGEK ELSZÁMOLÁSA

36. Ha valószínű, hogy az összes szerződéses költség meg fogja haladni az összes szerződéses bevételt, akkor a várható veszteséget azonnal el kell számolni ráfordításként.

37. Az ilyen veszteség összegét a következőktől függetlenül határozzák meg:

(a) megkezdték-e már a szerződéses munkákat;

(b) a szerződéses tevékenység készültségi foka; vagy

(c) az azokból az egyéb szerződésekből várható nyereség összege, amelyeket a 9. bekezdésben foglaltak szerint nem kezelnek egyetlen beruházási szerződésként.

A BECSLÉSEK VÁLTOZÁSAI

38. A teljesítésarányos módszert minden egyes beszámolási időszakban a halmozott adatok alapján kell alkalmazni a szerződéses bevételek és szerződéses költségek aktuális becsléseire. Ezért a szerződéses bevételekre és szerződéses költségekre, vagy a szerződés kimenetelére vonatkozó becslés változásának a hatását számvitelibecslés-változásként kell elszámolni (lásd az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardot). A megváltozott becsléseket használják a változás időszakára és az azt követő időszakokra nézve készített ►**M5** eredményben ◄ elszámolt bevételek és költségek összegének meghatározásához.

KÖZZÉTÉTEL

39. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a vizsgált időszakban bevételként elszámolt szerződéses bevétel összegét;

(b) a vizsgált időszakban elszámolt szerződéses bevétel meghatározására használt módszereket; és

(c) a folyamatban lévő szerződések készültségi fokának meghatározására használt módszereket.

▼B

40. A fordulónapon folyamatban lévő szerződésekre nézve a gazdálkodó egységnek az alábbi adatok mindegyikét közzé kell tennie:

(a) az adott fordulónapig felmerült költségek és (az elszámolt veszteségekkel csökkentett) elszámolt nyereségek összevont összege;

(b) a kapott előlegek összege; és

(c) a visszatartások összege.

41. A visszatartások a részszámlák olyan összegei, amelyeket addig nem fizetnek ki, amíg az ilyen összegek kifizetésére a szerződésben előírt feltételek nem teljesülnek, vagy amíg a hiányosságok pótlása meg nem történik. A részszámlák a szerződéssel kapcsolatban elvégzett munka alapján kiszámlázott összegeket jelentik, függetlenül attól, hogy azokat a megrendelő már kifizette-e, vagy sem. Az előleg azt az összeget jelenti, amelyet a vállalkozó még azelőtt megkap, hogy a vonatkozó munkát elvégezte volna.

42. A gazdálkodó egységnek:

(a) a megrendelőktől szerződéses munkáért járó bruttó összeget eszközként kell bemutatnia; és

(b) a megrendelőknek szerződéses munkával kapcsolatban járó bruttó összeget kötelezettségként kell bemutatnia.

43. A megrendelőtől a szerződéses munkáért járó bruttó összeg:

(a) az elszámolt nyereséggel növelt felmerült költségek; csökkentve

(b) az elszámolt veszteségek és a részszámlák összegével

minden olyan folyamatban lévő szerződésre nézve, amelynél a felmerült költségeknek az elszámolt nyereségekkel növelt (és az elszámolt veszteségekkel csökkentett) összege meghaladja a részszámlák összegét.

44. A megrendelő részére a szerződéses munkával kapcsolatban járó bruttó összeg:

(a) az elszámolt nyereséggel növelt felmerült költségek, csökkentve

(b) az elszámolt veszteségek és a részszámlák összegével

minden olyan folyamatban lévő szerződésre nézve, amelynél a részszámlák összege meghaladja a felmerült költségeknek az elszámolt nyereséggel növelt (és az elszámolt veszteségekkel csökkentett) összegét.

45. A gazdálkodó egység a függő kötelezettségeket és függő követeléseket az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően teszi közzé. Függő kötelezettségek és függő követelések olyan tételekből adódhatnak, mint például a szavatossági költségek, kárigények, kötbérek és lehetséges veszteségek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

46. A jelen standard az 1995. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

▼B

IAS 12 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Nyereségadók

CÉL

Ennek a standardnak az a célja, hogy előírja a nyereségadók számviteli kezelését. A nyereségadók elszámolásának alapvető kérdése az, hogy hogyan kerüljenek elszámolásra a tárgyidőszaki és a jövőbeli adókövetkezményei:

(a) a gazdálkodó egység ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában ◄ megjelenített eszközök (kötelezettségek) könyv szerinti értéke jövőbeli realizálásának (rendezésének); és

(b) a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban megjelenített tárgyidőszaki ügyletek és más események elszámolásának.

Egy eszköz vagy egy kötelezettség megjelenítésében benne rejlik, hogy a beszámolót készítő gazdálkodó egység várhatóan realizálni vagy rendezni fogja az eszköz, vagy a kötelezettség könyv szerinti értékét. Ha valószínű, hogy ennek a könyv szerinti értéknek a realizálása vagy rendezése magasabb (vagy alacsonyabb) jövőbeli adófizetéseket eredményez, mintha ez a realizálás, vagy rendezés nem járna adókövetkezményekkel, akkor ez a standard megköveteli, hogy a gazdálkodó egység – néhány kivételtől eltekintve – halasztott adókötelezettséget (adókövetelést) mutasson ki.

Ez a standard megköveteli, hogy a gazdálkodó egység ugyanúgy számolja el az ügyletek és más események adókövetkezményeit, mint ahogy magukat az ügyleteket és más eseményeket elszámolja. ►M5 Az eredményen kívül (vagy az egyéb átfogó jövedelemben, vagy közvetlenül a saját tőkében) megjelenített ügyletekre és egyéb eseményekre vonatkozóan bármely kapcsolódó adóhatást szintén az eredményen kívül (vagy az egyéb átfogó jövedelemben vagy közvetlenül a saját tőkében) kell megjeleníteni. ◄ A közvetlenül a saját tőkében megjelenített ügyletek és más események bármely kapcsolódó adókihatását közvetlenül a saját tőkében jelenítik meg. ►M12 Hasonlóképpen, a halasztott adókövetelések és kötelezettségek kimutatása egy üzleti kombináció során hatással van az ezen üzleti kombináció során keletkezett goodwill vagy az előnyös vételből származó nyereség elszámolt összegére. ◄

Ez a standard foglalkozik a fel nem használt negatív adóalapból, vagy fel nem használt adójóváírásból származó halasztott adókövetelések megjelenítésével, a nyereségadók pénzügyi kimutatásokban való szerepeltetésével, valamint a nyereségadókkal kapcsolatos információk közzétételével.

HATÓKÖR

1. Ezt a standardot kell alkalmazni a nyereségadók elszámolására.

2. A jelen standard szempontjából a nyereségadók tartalmaznak minden olyan belföldi és külföldi adókat, amelyeknek alapja az adóköteles nyereség. A nyereségadók tartalmazzák az olyan adókat is, mint a forrásadók, amelyeket a leányvállalatoknak, társult vállalkozásoknak, vagy ►M32 közös megállapodásoknak ◄ kell fizetniük a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek való felosztások után.

3. [Törölve]

▼B

4. Ez a standard nem foglalkozik az állami támogatások elszámolásának módszereivel (lásd az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standardot), vagy a beruházási adókedvezményekkel. Azonban ez a standard foglalkozik azoknak az átmeneti különbözeteknek az elszámolásával, amelyek az ilyen támogatásokból és beruházási adókedvezményekből erednek.

FOGALMAK

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

A *számviteli nyereség* az időszakra vonatkozó, az adóráfordítás levonása előtti eredmény.

Az *adóköteles nyereség (negatív adóalap)* az adott időszaki, az adóhatóságok által kialakított szabályoknak megfelelően meghatározott nyereség (veszteség), amellyel kapcsolatban nyereségadó fizetendő (realizálható).

Az *adóráfordítás (adóbevétel)* a tárgyidőszak eredményének megállapításakor figyelembe vett tényleges és halasztott adók együttes összege.

A *tényleges adó* az adott időszakra vonatkozó adóköteles nyereséggel (negatív adóalappal) kapcsolatban fizetendő (realizálható) nyereségadó összege.

A *halasztott adókötelezettségek* a nyereségadónak a következő időszakokban az adóköteles átmeneti különbözetekből eredően fizetendő összegei.

A *halasztott adókövetelések* a nyereségadónak a következő időszakokban visszatérülő összegei a következőkből eredően:

(a) a levonható átmeneti különbözetek;

(b) a fel nem használt negatív adóalapok továbbvitele; és

(c) a fel nem használt adójóváírások továbbvitele.

Az *átmeneti különbözetek* egy – a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ szereplő – eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke és adóalapja közötti különbözetek. Az átmeneti különbözetek lehetnek:

(a) *adóköteles átmeneti különbözetek*, amelyek olyan átmeneti különbözetek, amelyek azon jövőbeli időszakok adóköteles nyeresége (negatív adóalapja) meghatározásánál adóköteles összeget eredményeznek, amelyekben az eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke megtérül vagy teljesítésre kerül; vagy

(b) *levonható átmeneti különbözetek*, amelyek olyan átmeneti különbözetek, amelyek olyan összegeket eredményeznek, amelyek levonhatók azon jövőbeli időszakok adóköteles nyereségéből (negatív adóalapjából), amikor az eszköz vagy a kötelezettség könyv szerinti értéke megtérül, vagy teljesítésre kerül.

Egy eszköz vagy egy kötelezettség *adóalapja* az adott eszközhöz vagy kötelezettséghez adózási szempontból hozzárendelt összeg.

6. Az adóráfordítás (adóbevétel) a tényleges adóráfordítást (a tényleges adóbevételt) és a halasztott adóráfordítást (halasztott adóbevételt) tartalmazza).

▼B

Adóalap

7. Egy eszköz adóalapja az az összeg, amely adózási szempontból levonható lesz azokból az adóköteles gazdasági hasznokból, amelyek a gazdálkodó egységhez befolynak az eszköz könyv szerinti értékének realizálásakor. Ha ezek a gazdasági hasznok nem adókötelesek, akkor az eszköz adóalapja megegyezik annak könyv szerinti értékével.

Példák

1. Egy gép költsége 100. A tárgyidőszakban és a megelőző időszakokban 30 értékcsökkenés került levonásra adózási szempontból, és a fennmaradó költség a következő időszakokban értékcsökkenésként, vagy az elidegenítéskori levonásként elszámolható. A gép használatával megtermelt bevétel adóköteles, a gép elidegenítéséből származó bármely nyereség adóköteles, és az elidegenítésből származó bármely veszteség levonható az adózás szempontjából. *A gép adóalapja 70.*

2. A kamatkövetelés könyv szerinti értéke 100. Az ezzel kapcsolatos kamatbevétel a pénzforgalom alapján lesz adóztatva. *A kamatkövetelés adóalapja nulla.*

3. A vevőkövetelések könyv szerinti értéke 100. Az ehhez kapcsolódó bevétel már az adóköteles nyereség (negatív adóalap) része. *A vevőkövetelések adóalapja 100*.

4. Egy leányvállalattal szembeni osztalékkövetelés könyv szerinti értéke 100. Az osztalék nem adóköteles. Lényegében az eszköz teljes könyv szerinti értéke levonható a gazdasági hasznokkal szemben. Ezért az osztalékkövetelés adóalapja 100 ([a]).

5. Egy kölcsönkövetelés könyv szerinti értéke 100. A kölcsön visszafizetésének nem lesz adóhatása. *A kölcsön adóalapja 100*.

([a]) Ebben a levezetésben nincs adóköteles átmeneti különbözet. Egy másik lehetséges levezetés az, hogy az elhatárolt osztalék követelés adóalapja nulla, és hogy nulla adókulcsot alkalmaznak a keletkező 100 értékű adóköteles átmeneti különbözetre. Egyik levezetésben sincs halasztott adókötelezettség.

8. A kötelezettség adóalapja a kötelezettség könyv szerinti értéke, csökkentve azzal az összeggel, amely adózási szempontból levonható lesz a kötelezettség tekintetében a jövőbeli időszakokban. Az előre megkapott bevételek esetén az ebből származó kötelezettség adóalapja a könyv szerinti érték, csökkentve azzal az összeggel, amely a jövőbeli időszakokban nem lesz adóköteles.

Példák

1. A rövid lejáratú kötelezettségek tartalmaznak elhatárolt ráfordításokat 100 könyv szerinti értékben. Az ehhez kapcsolódó ráfordítás a pénzforgalom alapján lesz adóztatva. *Az elhatárolt ráfordítás adóalapja nulla.*

2. A rövid lejáratú kötelezettségek tartalmaznak előre megkapott kamatot 100 könyv szerinti értékben. Az ehhez kapcsolódó kamatbevétel a pénzforgalom alapján lesz adóztatva. *Az előre megkapott kamat adóalapja nulla.*

▼B

3. A rövid lejáratú kötelezettségek tartalmaznak elhatárolt ráfordításokat 100 könyv szerinti értékben. Az ehhez kapcsolódó ráfordítás adózási szempontból már levonásra került. *Az elhatárolt ráfordítás adóalapja 100*.

4. A rövid lejáratú kötelezettségek tartalmaznak elhatárolt bírságokat és büntetéseket 100 könyv szerinti értékben. A bírságok és büntetések összege nem vonható le az adóalapból. *Az elhatárolt bírságok és büntetések adóalapja 100* ([a]).

5. A fizetendő kölcsön könyv szerinti értéke 100. A kölcsön visszafizetésének nincs hatása az adóalapra. *A kölcsön adóalapja 100*.

([a]) Ebben a levezetésben nincs levonható átmeneti különbözet. Egy másik levezetés az, hogy az elhatárolt bírságok és büntetések adóalapja nulla, és hogy nulla adókulcsot alkalmaznak a keletkező 100 értékű levonható átmeneti különbözetre. Egyik levezetésben sincs halasztott adókövetelés.

9. Vannak olyan tételek, amelyek adóalappal bírnak, de nincsenek eszközként és kötelezettségként megjelenítve a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban. ◄ Például a kutatás költségei a felmerülés időszakában megállapított számviteli eredményben ráfordításként vannak elszámolva, de lehetséges, hogy az adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározásában csak egy későbbi időszakban vonhatók le. A kutatás költségeinek adóalapja (az az összeg, amelynek levonását az adóhatóság a jövőbeli elszámolási időszakokban engedélyezi) és a nulla könyv szerinti érték közötti különbség levonható átmeneti különbözet, amelyből halasztott adókövetelés származik.

▼M33

10. Ahol egy eszköz vagy egy kötelezettség adóalapja azonnal nem nyilvánvaló, hasznos mérlegelni azt az alapelvet, amelyre ez a standard épül: hogy egy gazdálkodó egységnek – néhány kivételtől eltekintve – halasztott adókötelezettséget (adókövetelést) kell megjelenítenie, amikor egy eszköz, vagy egy kötelezettség könyv szerinti értékének realizálása vagy rendezése magasabb (alacsonyabb) jövőbeli adófizetéseket eredményez annál, mintha a realizálásnak vagy rendezésnek nem lennének adókövetkezményei. Az 51A. bekezdés utáni C példa olyan körülményeket mutat be, amikor hasznos ennek az alapelvnek a mérlegelése, például akkor, ha az eszköz vagy a kötelezettség adóalapja a realizálás vagy rendezés várható módjától függ.

▼B

11. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az átmeneti különbözeteket az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékének és a megfelelő adóalapnak az összehasonlításával határozzák meg. Az adóalapot a konszolidált adóbevallás alapján határozzák meg azokban a jogrendszerekben, ahol ilyen bevallást benyújtanak. Más jogrendszerekben az adóalapot a csoport egyes gazdálkodó egységeinek az adóbevallására való hivatkozással állapítják meg.

TÉNYLEGES ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ÉS TÉNYLEGES ADÓKÖVETELÉSEK MEGJELENÍTÉSE

12. A tárgyidőszakra és a megelőző időszakokra vonatkozó, meg nem fizetett tényleges adókat kötelezettségként kell megjeleníteni. Ha a tárgyidőszakra és a megelőző időszakokra vonatkozóan már megfizetett összeg meghaladja az ezen időszakokra esedékes összegeket, akkor a többletet eszközként kell megjeleníteni.

13. Eszközként kell megjeleníteni az olyan negatív adóalapból fakadó hasznot, amely egy korábbi időszak tényleges adójának a visszatérítésére visszavihető.

▼B

14. Amikor a negatív adóalapot egy korábbi időszak tényleges adójának visszaigénylésére használják fel, akkor a gazdálkodó egység eszközként mutatja ki a hasznot abban az időszakban, amikor a veszteség keletkezik, mivel valószínű, hogy a haszon befolyik a gazdálkodó egységhez, és a haszon megbízhatóan mérhető.

HALASZTOTT ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ÉS HALASZTOTT ADÓKÖVETELÉSEK MEGJELENÍTÉSE

ADÓKÖTELES ÁTMENETI KÜLÖNBÖZETEK

15. Minden adóköteles átmeneti különbözetre halasztott adókötelezettséget kell megjeleníteni, kivéve akkor, ha a halasztott adókötelezettség a következőkből ered:

(a) a goodwill kezdeti megjelenítése; vagy

(b) egy eszköz vagy egy kötelezettség kezdeti megjelenítése olyan ügylet során, amely:

i. nem üzleti kombináció; és

ii. az ügylet időpontjában nem érinti sem a számviteli eredményt, sem az adóköteles nyereséget (negatív adóalapot).

Azokra az adóköteles átmeneti különbözetekre azonban, amelyek leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekhez, valamint ►M32 közös megállapodásokban ◄ levő érdekeltségekhez kapcsolódnak, a 39. bekezdés szerint kell a halasztott adókötelezettséget megjeleníteni.

16. Egy eszköz megjelenítésében benne rejlik az, hogy annak könyv szerinti értéke meg fog térülni olyan gazdasági hasznok formájában, amelyek a gazdálkodó egységhez befolynak a jövőbeli időszakokban. Ha az eszköz könyv szerinti értéke meghaladja annak adóalapját, az adóköteles gazdasági hasznok meg fogják haladni azt az összeget, amely adózási szempontból levonásként megengedett lesz. Ez a különbség egy adóköteles átmeneti különbözet, és az ebből keletkező nyereségadóknak a jövőbeni időszakokban való megfizetésére vonatkozó kötelem egy halasztott adókötelezettség. Ahogy a gazdálkodó egység realizálja az eszköz könyv szerinti értékét, az adóköteles átmeneti különbözet visszafordul és a gazdálkodó egységnek adóköteles nyeresége lesz. Ez valószínűvé teszi, hogy gazdasági hasznok fognak kiáramlani a gazdálkodó egységtől adófizetés formájában. Ezért ez a standard megköveteli minden halasztott adókötelezettség megjelenítését, kivéve a 15. és a 39. bekezdésben bemutatott körülmények között.

Példa

Egy eszköz, amelynek a bekerülési értéke 150, könyv szerinti értéke 100. Adózási szempontból a halmozott értékcsökkenés 90, az adókulcs 25 %.

Az eszköz adóalapja 60 (a 150 költségből levonva a halmozott, adótörvények által elismert értékcsökkenést, amely 90). Annak érdekében, hogy megtérüljön a 100 könyv szerinti érték, a gazdálkodó egységnek 100 adóköteles bevételt kellene szereznie, de csak 60 értékcsökkenést tud levonni adózási szempontból. Ennek következtében a gazdálkodó egység 10 nyereségadót fizet (a 40 25 %-át), amikor megtérül az eszköz könyv szerinti értéke. A 100 könyv szerinti érték és a 60 adóalap közötti különbség adóköteles átmeneti különbözet, amelynek értéke 40. Tehát a gazdálkodó egység halasztott adókötelezettséget mutat ki 10 (a 40 25 %-a) összegben, amely azt a nyereségadót testesíti meg, amelyet az eszköz megtérülésekor fog megfizetni.

▼B

17. Néhány átmeneti különbözet akkor keletkezik, amikor a bevételeket vagy a ráfordításokat a számviteli eredmény az egyik időszakban tartalmazza, de az adóköteles nyereség egy másik időszakban tartalmazza. Ezeket az átmeneti különbözeteket gyakran időbeli eltérésnek nevezik. A következő példák az ilyen típusú átmeneti különbözetekre vonatkoznak, amelyek adóköteles átmeneti különbözetek, és amelyek halasztott adókötelezettséget eredményeznek:

(a) a kamatbevételeket a számviteli eredményben időarányos módon számolják el, de néhány jogrendszerben lehet, hogy a pénzügyi teljesítéskor veszik figyelembe az adóköteles nyereségben. Az ilyen bevételekkel kapcsolatosan a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ megjelenített követelések adóalapja nulla, mivel a bevételek addig nem érintik az adóköteles eredményt, amíg azokat be nem szedték;

(b) az adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározásakor elszámolt értékcsökkenés eltérhet a számviteli eredményben elszámolt értékcsökkenéstől. Az átmeneti különbözet az eszköz könyv szerinti értéke és adóalapja közötti különbség, amely adóalap az eszköz bekerülési értéke csökkentve azokkal az eszközzel kapcsolatos levonásokkal, amelyeket az adóhatóság engedélyezett a tárgyidőszakra és a múltbeli időszakokra vonatkozó adóköteles nyereség megállapításakor. Adóköteles átmeneti különbözet keletkezik, és halasztott adókötelezettséget eredményez, ha adózási szempontból gyorsított az értékcsökkenés (ha az értékcsökkenés adózási szempontból lassabb, mint a számviteli értékcsökkenés, akkor levonható átmeneti különbözet keletkezik, és ez halasztott adókövetelést eredményez); és

(c) a fejlesztési költségeket aktiválják és amortizálják a jövőbeli időszakokban a számviteli eredmény meghatározásában, de az adóköteles nyereségből a felmerülés időpontjában vonják le ezeket a költségeket. Az ilyen fejlesztési költségek adóalapja nulla, mivel ezeknek az adóköteles nyereségből való levonása már megtörtént. Az átmeneti különbözet a fejlesztési költségek könyv szerinti értéke és nulla adóalapja közötti különbség.

18. Átmeneti különbözetek akkor is felmerülhetnek, ha:

▼M12

(a) az üzleti kombináció során megszerzett azonosítható eszközöket és átvállalt kötelezettségeket azok valós értékén mutatják ki, az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardnak megfelelően, de adózási szempontból ezzel egyenértékű módosításra nem kerül sor (lásd a 19. bekezdést);

▼B

(b) az eszközöket átértékelik és adózási szempontból nem történik ennek megfelelő helyesbítés (lásd a 20. bekezdést);

(c) goodwill keletkezik egy üzleti kombinációban (lásd a 21. bekezdést);

(d) egy eszköz, vagy egy kötelezettség adóalapja a kezdeti megjelenítéskor eltér annak kezdeti könyv szerinti értékétől, például, amikor egy gazdálkodó egység egy – az eszközhöz kapcsolódó – adómentes állami támogatásban részesül (lásd a 22. és a 33. bekezdést); vagy

▼B

(e) a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történő befektetések, valamint ►M32 közös megállapodásban ◄ levő érdekeltségek könyv szerinti értéke eltérővé válik a befektetés vagy érdekeltség adóalapjától (lásd a 38–45. bekezdést).

Üzleti kombinációk

19. ►M12 Korlátozott kivételekkel, egy üzleti kombináció során megszerzett azonosítható eszközöket és átvállalt kötelezettségeket az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékükön mutatják ki. ◄ Átmeneti különbözet akkor keletkezik, ha a megszerzett, azonosítható eszköz vagy átvállalt kötelezettség adóalapját az üzleti kombináció nem érinti, vagy eltérően érinti. Például, amikor egy eszköz könyv szerinti értékét annak valós értékére növelik, de az eszköz adóalapja az előző tulajdonosnál megjelenített bekerülési érték marad, adóköteles átmeneti különbözet keletkezik, amely halasztott adókötelezettséget eredményez. A keletkező halasztott adókötelezettség a goodwillt érinti (lásd a 66. bekezdést).

Valós értéken nyilvántartott eszközök

▼M53

20. Az IFRS-ek lehetővé teszik bizonyos eszközök valós értéken történő nyilvántartását vagy az átértékelését (lásd például az IAS 16 *Ingatlanok, gépek, berendezések*, az IAS 38 *Immateriális javak*, az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* és az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardot). Néhány jogrendszerben egy eszköznek a valós értékre történő átértékelése, vagy értékének újbóli megállapítása a tárgyidőszakban érinti az adóköteles nyereséget (negatív adóalapot). Ennek eredményeként az eszköz adóalapja módosul, és átmeneti különbözet nem keletkezik. Más jogrendszerekben egy eszköz átértékelése vagy értékének újbóli megállapítása nem érinti az adóköteles nyereséget az átértékelés vagy az érték újbóli megállapításának időszakában, ennek következtében az eszköz adóalapja nem módosul. Mindazonáltal a könyv szerinti érték jövőbeli megtérülése adóköteles gazdasági hasznoknak a gazdálkodó egységhez való befolyását fogja eredményezni, és az adózási szempontból levonható összeg különbözni fog ezeknek a gazdasági hasznoknak az összegétől. Az átértékelt eszköz könyv szerinti értékének és adóalapjának különbsége átmeneti különbözet és halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést eredményez. Ez még abban az esetben is igaz, ha:

▼B

(a) a gazdálkodó egység nem akarja elidegeníteni az eszközt. Ilyen esetekben az átértékelt eszköz könyv szerinti értéke a használat során térül meg, és – az adózási szempontból érvényesíthető értékcsökkenést meghaladó – adóköteles nyereséget eredményez a jövőbeli elszámolási időszakokban; vagy

(b) a befektetett eszközök értékesítéséből származó nyereségek elhalaszthatók, ha az eszköz értékesítéséből származó bevételt hasonló eszköz beszerzésébe fektetik be. Ebben az esetben az adót végül a hasonló eszköz értékesítésekor, vagy használata során kell megfizetni.

Goodwill

▼M12

21. Az üzleti kombináció során keletkező goodwillt az alábbi (a) (b)-t meghaladó részeként értékelik:

a) a következők együttes összege:

i) az átutalt ellenérték, az IFRS 3 standardnak megfelelően értékelve, amely általában az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéket követeli meg;

▼M12

ii) a felvásároltnál fennálló nem ellenőrző részesedések összege, az IFRS 3 standardnak megfelelően megjelenítve; valamint

iii) egy szakaszokban megvalósuló üzleti kombinációban a felvásárló által a felvásároltban korábban birtokolt tőkerészesedés akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke.

b) a megszerzett azonosítható eszközöknek és átvállalt kötelezettségeknek az akvizíció időpontjára vonatkozó nettó összege, az IFRS 3 standardnak megfelelően értékelve.

▼B

Sok adóhatóság nem teszi lehetővé, hogy a goodwill könyv szerinti értékének csökkenései az adóköteles nyereség meghatározásakor levonható ráfordítások legyenek. Továbbá ezekben a jogrendszerekben a goodwill bekerülési értéke gyakran nem vonható le, ha egy leányvállalat a mögöttes üzleti tevékenységet elidegeníti. Ezekben a jogrendszerekben a goodwill adóalapja nulla. A goodwill könyv szerinti értéke és nulla adóalapja közötti bármely különbség adóköteles átmeneti különbözet. Ez a standard azonban nem teszi lehetővé az ebből eredő halasztott adókötelezettség megjelenítését, mert a goodwillt maradványként értékelik, és a halasztott adókötelezettség megjelenítése a goodwill könyv szerinti értékét növelné.

▼M12

21A. Az olyan halasztott adókötelezettségekben bekövetkező későbbi csökkenések, amelyeket nem jelenítettek meg, mivel a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnak, szintén úgy tekintendők, mintha a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnának, és így azokat a 15.(a) bekezdés alapján nem jelenítik meg. Például, ha egy üzleti kombináció során egy gazdálkodó egység 100 CU goodwillt jelenít meg, amelynek adóalapja nulla, a 15.(a) bekezdés a gazdálkodó egység számára megtiltja az ebből eredő halasztott adókötelezettség kimutatását. Amennyiben a gazdálkodó egység később 20 CU értékvesztés miatti veszteséget számol el az adott goodwillre, a goodwillre vonatkozó adóköteles átmeneti különbözet 100 CU-ról 80 CU-ra csökken, aminek eredményeként csökken a meg nem jelenített halasztott adókötelezettség értéke. A meg nem jelenített halasztott adókötelezettség értékében bekövetkezett csökkenés szintén úgy tekintendő, mint ami a goodwill kezdeti megjelenítéséhez tartozik, és ezért annak megjelenítése a 15.(a) bekezdés szerint tilos.

21B. Ugyanakkor, kimutatják a goodwillhez kapcsolódó adóköteles átmeneti különbözetekre vonatkozó halasztott adókötelezettségeket, amennyiben azok nem a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnak. Például, ha egy üzleti kombináció során a gazdálkodó egység 100 CU goodwillt mutat ki, amely adózási célokra évi 20 százalékos mértékben csökkenthető az akvizíció évével kezdődően, a goodwill adóalapja a kezdeti megjelenítéskor 100 CU, az akvizíció évének végén pedig 80 CU. Ha a goodwill könyv szerinti értéke az akvizíció évének végén változatlanul 100 CU marad, ennek az évnek a végén 20 CU adóköteles átmeneti különbözet keletkezik. Mivel ez az adóköteles átmeneti különbözet nem a goodwill kezdeti megjelenítéséhez kapcsolódik, a keletkező halasztott adókötelezettséget megjelenítik.

▼B

Egy eszköz vagy egy kötelezettség kezdeti megjelenítése

▼M12

22. Egy eszköz vagy kötelezettség kezdeti megjelenítésekor átmeneti különbözet keletkezhet, például akkor, ha az eszköz bekerülési értékének egésze vagy egy része nem vonható le adózási szempontból. Az ilyen átmeneti különbözet elszámolási módja annak az ügyletnek a jellegétől függ, amely az eszköz vagy kötelezettség kezdeti megjelenítéséhez vezet.

(a) egy üzleti kombináció során a gazdálkodó egység bármely halasztott adókötelezettséget vagy -követelést megjelenít, és ez hatással van a goodwill vagy az előnyös vételből eredő nyereség megjelenített összegére (lásd a 19. bekezdést);

▼B

(b) ha az ügylet érinti a számviteli eredményt vagy az adóköteles nyereséget, akkor a gazdálkodó egység bármely halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést megjelenít és bármely keletkező halasztott adóráfordítást vagy bevételt az ►M5 eredményben ◄ számol el (lásd az 59. bekezdést);

(c) ha az ügylet nem üzleti kombináció és nem érinti sem a számviteli eredményt, sem pedig az adóköteles nyereséget, akkor a gazdálkodó egység – a 15. és 24. bekezdésben előírt kivételek hiányában – a keletkező halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést megjelenítené, és ugyanezzel az összeggel az eszköz vagy a kötelezettség könyv szerinti értékét helyesbítené. Az ilyen jellegű helyesbítések kevésbé átláthatóvá tennék a pénzügyi kimutatásokat. Ennek következtében ez a standard nem teszi lehetővé egy gazdálkodó egység számára, hogy a kezdeti megjelenítéskor vagy azt követően a keletkező halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést kimutassa (lásd a lentebbi példát). Továbbá a gazdálkodó egység nem jeleníti meg a meg nem jelenített halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés későbbi változásait, ahogy az eszközt értékcsökkenti.

A 22(c) bekezdést illusztráló példa

Egy gazdálkodó egység egy 1 000 bekerülési értékű eszközt annak teljes ötéves hasznos élettartama alatt használni szándékozik, majd ekkor nulla maradványértékért szándékozik azt elidegeníteni. Az adókulcs 40 %. Az eszköz értékcsökkenése adózási szempontból nem vonható le. Az eszköz elidegenítésekor az eszköz értékesítéséből származó nyereség nem adóztatható és az értékesítés során keletkezett veszteség sem vonható le az adóalapból.

Az eszköz könyv szerinti értékének realizálásakor a gazdálkodó egységnek 1 000 adóköteles bevétele keletkezik, és 400 adót fizet. A gazdálkodó egység nem mutatja ki a keletkező halasztott adókötelezettséget, mivel az az eszköz kezdeti megjelenítéséből származik.

A következő évben az eszköz könyv szerinti értéke 800. A 800 adóköteles bevétel megszerzésekor a gazdálkodó egység 320 adót fizet. A gazdálkodó egység nem mutatja ki a keletkező 320 halasztott adókötelezettséget, mivel az az eszköz kezdeti megjelenítéséből származik.

▼B

23. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standarddal összhangban, az összetett pénzügyi instrumentum (például átváltható kötvény) kibocsátója, az instrumentum kötelezettségkomponensét kötelezettségként, tőkekomponensét pedig saját tőkeként sorolja be. Néhány jogrendszerben a kötelezettségkomponens adóalapja bekerüléskor egyenlő a kötelezettség és a sajáttőke-komponensek összegének kezdeti könyv szerinti értékével. A keletkező adóköteles átmeneti különbözet abból származik, hogy a saját tőke komponens kezdeti megjelenítése a kötelezettségkomponenstől elkülönülten történik. Ezért a 15(b) bekezdésben lefektetett kivétel erre az esetre nem vonatkozik. Ennek következtében a gazdálkodó egység megjeleníti a keletkező halasztott adókötelezettséget. ►M5 A 61A bekezdéssel összhangban a halasztott adót közvetlenül a saját tőke komponens könyv szerinti értékével szemben számolják el. Az 58. bekezdéssel összhangban a halasztott adókötelezettségek későbbi változásait az eredményben jelenítik meg halasztott adóráfordításként (-bevételként). ◄

Levonható átmeneti különbözetek

24. Minden levonható átmeneti különbözetre halasztott adókövetelést kell megjeleníteni – olyan mértékben, amennyiben valószínű, hogy olyan adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben a levonható átmeneti különbözet felhasználható –, kivéve akkor, ha a halasztott adókövetelés egy eszköz vagy kötelezettség kezdeti megjelenítéséből ered egy olyan ügyletben, amely:

(a) nem üzleti kombináció; és

(b) az ügylet időpontjában nem érinti sem a számviteli eredményt, sem az adóköteles nyereséget (negatív adóalapot).

Azokra a levonható átmeneti különbözetekre azonban, amelyek leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekhez, valamint ►M32 közös megállapodásokban ◄ levő érdekeltségekhez kapcsolódnak, a 44. bekezdés szerint kell a halasztott adókövetelést elszámolni.

25. Egy kötelezettség megjelenítésében benne rejlik az, hogy annak könyv szerinti értéke a jövőbeni időszakok során kiegyenlítésre kerül gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrásoknak a gazdálkodó egységből történő kiáramlása formájában. Amikor erőforrások áramlanak ki a gazdálkodó egységből, lehet, hogy azok összegének egésze, vagy egy része a kötelezettség megjelenítését követő későbbi időszak adóköteles nyereségének meghatározásakor kerül levonásra. Ilyen esetekben átmeneti különbözet áll fenn a kötelezettség könyv szerinti értéke és adóalapja között. Ennek megfelelően halasztott adókövetelés keletkezik azon nyereségadó tekintetében, amely a jövőbeli időszakokban realizálható, amikor a kötelezettségnek ezt a részét le lehet vonni az adóköteles nyereség meghatározása során. Ehhez hasonlóan, ha az eszköz könyv szerinti értéke alacsonyabb az adóalapjánál, a különbségből halasztott adókövetelés keletkezik azon nyereségadók tekintetében, amelyeket a jövőbeli időszakokban lehet realizálni.

Példa

Egy gazdálkodó egység 100 értékű kötelezettséget mutat ki elhatárolt termékgarancia költségekre. Adózási szempontból a termékgarancia költségei csak akkor vonhatók le, amikor a gazdálkodó egység kifizeti az igényeket. Az adókulcs 25 %.

▼B

A kötelezettség adóalapja nulla (a 100 könyv szerinti érték csökkentve az adózási szempontból későbbi időszakokban levonható összeggel). A kötelezettség könyv szerinti értékének rendezésekor a gazdálkodó egység csökkenteni fogja jövőbeli adóköteles nyereségét 100-zal, és ennek következtében 25-tel csökkennek a jövőbeli adófizetések (100-nak 25 %-ával). A 100 könyv szerinti érték és a nulla adóalap közötti különbség 100 levonható átmeneti különbözet. Ezért a gazdálkodó egység 25 halasztott adókövetelést mutat ki (100 25 %-át) feltéve, hogy valószínű, hogy a gazdálkodó egység elegendő adóköteles nyereséget ér el a jövőbeli időszakokban ahhoz, hogy előnyhöz jusson az adófizetések csökkenéséből.

26. A következő példák levonható átmeneti különbözetekre vonatkoznak, amelyek halasztott adókövetelést eredményeznek:

(a) lehet, hogy a nyugdíjazási juttatások költségei levonásra kerülnek a számviteli eredményből, ahogy a munkavállaló megszolgálja azokat, de az adóköteles eredmény meghatározásában akkor kerülnek levonásra, amikor a gazdálkodó egység hozzájárulásokat fizet egy alapba, vagy amikor a gazdálkodó egység kifizeti a nyugdíjazási juttatásokat. Átmeneti különbözet áll fenn a kötelezettség könyv szerinti értéke és annak adóalapja között, a kötelezettség adóalapja általában nulla. Az ilyen levonható átmeneti különbözet halasztott adókövetelést keletkeztet, mivel gazdasági hasznok fognak befolyni a gazdálkodó egységhez az adóköteles nyereség csökkenésének formájában a hozzájárulások, vagy a nyugdíjazási juttatások kifizetésekor;

(b) a kutatás költségeit a számviteli eredményben abban az időszakban számolják el ráfordításként, amelyben felmerültek, de az adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározásakor csak egy későbbi időszakban lehetnek levonhatók. A kutatás költségeinek az adóalapja – azaz az az összeg, amelynek levonását az adóhatóság a jövőbeli időszakokban engedi meg – és a nulla könyv szerinti érték közötti különbség levonható átmeneti különbözet, amely halasztott adókövetelést eredményez;

▼M12

(c) korlátozott kivételekkel, a gazdálkodó egység az üzleti kombináció során megszerzett azonosítható eszközöket és átvállalt kötelezettségeket az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékükön jeleníti meg. Amikor egy átvállalt kötelezettséget mutatnak ki az akvizíció időpontjában, de a kapcsolódó költségeket az adóköteles nyereség meghatározásakor csak egy későbbi időszakban vonják le, levonható átmeneti különbözet keletkezik, amely halasztott adókövetelést eredményez. Halasztott adókövetelés akkor is keletkezik, ha egy megszerzett azonosítható eszköz valós értéke kisebb, mint annak adóalapja. Mindkét esetben az ebből eredő halasztott adókövetelés hatással van a goodwillre (lásd a 66. bekezdést); valamint

▼B

(d) bizonyos eszközöket valós értékén tarthatnak nyilván, vagy átértékelhetnek anélkül, hogy adózási szempontból ennek megfelelő helyesbítés történne (lásd a 20. bekezdést). Levonható átmeneti különbözet keletkezik, ha egy eszköz adóalapja meghaladja annak könyv szerinti értékét.

▼M56

Szemléltető példa a 26. bekezdés d) pontjához

A levonható átmeneti különbözetek azonosítása a 2. év végén:

Az A gazdálkodó egység az 1. év elején 1 000 CU-ért vásárol (currency unit, pénznemegység) egy 1 000 CU névleges értékű adósságinstrumentumot, amely ötéves futamidővel, 2 %-os kamatlábbal fizetendő minden év végén. Az effektív kamatláb 2 %. Az adósságinstrumentumot valós értéken veszik számba.

A 2. év végén az adósságinstrumentum valós értéke a piaci kamatláb 5 %-ra történő emelkedése következtében 918 CU-ra csökkent. Valószínű, hogy az A gazdálkodó egység valamennyi szerződésből eredő cash flow-t gyűjteni fogja, ha továbbra is az adósságinstrumentum birtokosa.

Az adósságinstrumentummal kapcsolatos nyereségek (veszteségek) csak akkor adókötelesek (vonhatók le), ha realizálódnak. Az adósságinstrumentum értékesítése vagy lejárata során realizált nyereségeket (veszteségeket) adózási célokból számítják ki a behajtott összeg és az adósságinstrumentum eredeti bekerülési értéke közötti különbségként.

Ennek megfelelően az adósságinstrumentum adóalapja az eredeti bekerülési értéke.

Az A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásában (918 CU) foglalt adósságinstrumentum könyv szerinti értéke és 1 000 CU értékű adóalapja 82 CU értékű levonható átmeneti különbözetet eredményez a 2. év végén (lásd a 20. bekezdést és 26. bekezdés d) pontját), függetlenül attól, hogy az A gazdálkodó egység értékesítés vagy felhasználás útján behajtaná-e az adósságinstrumentum könyv szerinti értékét, vagyis birtokában maradna-e és gyűjtené-e a szerződésből eredő cash flow-kat, illetve e kettő kombinációja valósulna meg.

Ez azért van így, mert a levonható átmeneti különbözetek a pénzügyi kimutatásban foglalt eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke és adóalapja közötti különbségek, amelyek eredményeként a jövőbeli időszakok adóköteles nyereségének (negatív adóalap) meghatározásakor levonható összegek keletkeznek, amennyiben az eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értékét behajtják vagy kiegyenlítik (lásd 5. bekezdés). Az A gazdálkodó egység az 1 000 CU értékű eszköz adóalapjával egyenértékű levonásban részesül vagy az értékesítés, vagy a lejárat során realizált adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározása során.

▼B

27. A levonható átmeneti különbözetek visszafordulása a jövőbeli időszakok adóköteles nyereségének meghatározásakor levonásokat eredményez. Az adófizetések csökkenéséből származó gazdasági hasznok azonban csak akkor folynak be a gazdálkodó egységhez, ha van annyi adóköteles nyeresége, amellyel szemben realizálni lehet a levonást. Ezért egy gazdálkodó egység csak akkor mutat ki halasztott adókövetelést, ha valószínű, hogy elegendő adóköteles nyeresége áll majd rendelkezésre, amellyel szemben fel tudja használni a levonható átmeneti különbözetet.

▼M56

27A. Amikor egy gazdálkodó egység felméri, hogy rendelkezésére áll-e az adóköteles nyereség, amellyel szemben levonható átmeneti különbözetet használhat fel, úgy azt is figyelembe veszi, hogy az adótörvény korlátozza-e az adóköteles nyereség forrásait, amelyekkel szemben az említett levonható átmeneti különbözet visszavezetésére levonást alkalmazhat. Amennyiben az adótörvény nem rendel el ilyen korlátozásokat, úgy a gazdálkodó egység a levonható átmeneti különbözetet az összes többi levonható átmeneti különbözet kombinációjában becsli meg. Amennyiben azonban az adótörvény korlátozza a levonásban tapasztalt veszteségek felhasználását egy adott típusú bevétellel szemben, úgy a levonható átmeneti különbözetet csak a megfelelő típusú többi levonható átmeneti különbözettel együtt becsülik.

▼B

28. Valószínű, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben a levonható átmeneti különbözetet fel lehet használni, ha ugyanahhoz az adóhatósághoz kapcsolódóan, és ugyanannál az adóalanynál elegendő adóköteles átmeneti különbözet van, amelyek várhatóan:

(a) ugyanabban az időszakban fordulnak vissza, amikor a levonható átmeneti különbözet visszafordulása várható; vagy

(b) azokban az időszakokban fordulnak vissza, amelyekre a halasztott adókövetelésekből származó adólevonás vissza- vagy előrevihető.

Ilyen esetekben a halasztott adókövetelést abban az időszakban mutatják ki, amelyben a levonható átmeneti különbözetek felmerülnek.

▼M56

29. Amennyiben ugyanahhoz az adóhatósághoz kapcsolódóan, és ugyanannál az adóalanynál nincs elég adóköteles átmeneti különbözet, olyan mértékben mutatnak ki halasztott adókövetelést, amennyiben:

(a) valószínű, hogy ugyanahhoz az adóhatósághoz kapcsolódóan, és ugyanannál az adóalanynál a gazdálkodó egységnek lesz elegendő adóköteles nyeresége, ugyanabban az időszakban, amelyben a levonható átmeneti különbözet visszafordul (vagy azokban az időszakokban, amelyekre a halasztott adókövetelésből származó adólevonás vissza-, vagy előre vihető). Annak vizsgálatakor, hogy a jövőbeni időszakokban lesz-e elégséges adóköteles nyereség, a gazdálkodó egység:

i. összehasonlítja a levonható átmeneti különbözeteket a jövőbeli adóköteles nyereséggel, amely kizárja a levonható átmeneti különbözetek visszafordulásából eredő adólevonást. Ez az összehasonlítás megmutatja annak a mértékét, hogy a jövőbeli adóköteles nyereség elégséges lesz-e a gazdálkodó egység számára ahhoz, hogy levonhassa az említett levonható átmeneti különbözetek visszafordulásából eredő összegeket.

ii. figyelmen kívül hagyja a jövőbeli időszakokban várhatóan keletkező levonható átmeneti különbözetekből eredő adóköteles összegeket, mivel az ezekből a levonható átmeneti különbözetekből származó halasztott adókövetelések önmagukban is jövőbeli adóköteles nyereséget igényelnek a hasznosításukhoz.

(b) a gazdálkodó egységnek olyan adótervezési lehetőségek állnak a rendelkezésére, amelyek a megfelelő időszakokban adóköteles nyereséget hoznak létre.

29A. A valószínű jövőbeli adóköteles nyereség becslése magában foglalhatja egy gazdálkodó egység eszközei egy részének behajtását a könyv szerinti értéküket meghaladó mértékben, amennyiben elegendő bizonyíték van arra, hogy valószínű, hogy a gazdálkodó egység ezt teljesíteni fogja. Például amennyiben egy eszközt valós értékén mérik, a gazdálkodó egység mérlegeli, hogy elegendő bizonyíték áll-e rendelkezésre annak megállapítására, hogy valószínűsíthető, hogy a gazdálkodó egység a könyv szerinti értéküket meghaladó mértékben fogja behajtani az eszközt. Ez az eset állhat fenn például akkor, ha egy gazdálkodó egység várhatóan fix kamatozású adósságinstrumentumot birtokol és beszedi a szerződésből eredő cash flow-kat.

▼B

30. Az adótervezési lehetőségek olyan tevékenységek, amelyekkel a gazdálkodó egység adóköteles bevételt hozhat létre, vagy amelyekkel növelheti az adóköteles bevételt egy meghatározott időszakban azelőtt, hogy a negatív adóalap vagy az adójóváírások elhatárolásai lejárnának. Például néhány jogrendszerben adóköteles nyereség érhető el, vagy növelhető:

(a) annak megválasztásával, hogy a kapott vagy a járó kamatbevételek adózzanak;

(b) bizonyos adóköteles nyereséget csökkentő tétel levonásának elhalasztásával;

(c) olyan eszközök értékesítésével – és esetleges visszlízingelésével – amelyeket felértékeltek, de az adóalapot nem helyesbítették, hogy tükrözze ezt a felértékelést; és

▼B

(d) olyan eszköz értékesítésével, amely adómentes bevételt termel (mint például néhány jogrendszerben a kormányzati kötvények) annak érdekében, hogy a gazdálkodó egység olyan eszközöket vásároljon, amelyek adóköteles bevételt eredményeznek.

Ha az adótervezési lehetőségek az adóköteles nyereséget előrehozzák egy későbbi időszakról egy korábbira, a negatív adóalap vagy az adójóváírás elhatárolásainak felhasználása még mindig függ az olyan forrásokból származó jövőbeli adóköteles nyereség meglététől is, amelyek nem a jövőben keletkező átmeneti különbözetekből származnak.

31. Amennyiben a gazdálkodó egységnek a közelmúltban veszteségei voltak, a gazdálkodó egység mérlegeli a 35. és 36. bekezdésben található útmutatást.

32. [Törölve]

▼M12

Goodwill

32A. Ha az üzleti kombináció során keletkezett goodwill könyv szerinti értéke kisebb, mint annak adóalapja, a különbözet halasztott adókövetelést keletkeztet. A goodwill kezdeti megjelenítéséből keletkezett halasztott adókövetelést az üzleti kombináció elszámolásának részeként kell megjeleníteni, amennyiben valószínű, hogy lesz adóköteles nyereség, amellyel szemben a levonható átmeneti különbözet felhasználható.

▼B

Egy eszköz vagy egy kötelezettség kezdeti megjelenítése

33. Egy eset, amikor halasztott adókövetelés keletkezik egy eszköz bekerülésekor az, amikor egy eszköz könyv szerinti értékének megállapításakor az eszközhöz kapcsolódó adómentes állami támogatást levonják, de adózási szempontból nem kerül levonásra az eszköz értékcsökkenthető összegéből (más szavakkal: az adóalapjából); az eszköz könyv szerinti értéke alacsonyabb annak adóalapjánál, és ez levonható átmeneti különbözetet eredményez. Az állami támogatásokat halasztott bevételként is ki lehet mutatni, ebben az esetben a halasztott bevétel és annak nulla adóalapja közötti különbség lesz a levonható átmeneti különbözet. Bármelyik bemutatást is választja a gazdálkodó egység, nem mutatja ki az ebből fakadó halasztott adókövetelést a 22. bekezdésben bemutatott okok miatt.

Fel nem használt negatív adóalapok és fel nem használt adójóváírások

34. Halasztott adókövetelést kell megjeleníteni az elhatárolható fel nem használt negatív adóalapokra és a fel nem használt adójóváírásokra olyan mértékig, amennyiben valószínű, hogy elegendő jövőbeli adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók.

35. Az elhatárolható fel nem használt negatív adóalapokból és adójóváírásokból származó halasztott adókövetelés megjelenítésének feltételei ugyanazok, mint a levonható átmeneti különbözetekből származó halasztott adókövetelés megjelenítésének feltételei. A fel nem használt negatív adóalapok létezése ugyanakkor erős bizonyíték arra nézve, hogy jövőbeni adóköteles nyereség esetleg nem fog rendelkezésre állni. Ezért amennyiben a gazdálkodó egységnek a közelmúltban veszteségei voltak, a gazdálkodó egység csak olyan mértékben mutat ki a fel nem használt negatív adóalapokból vagy adójóváírásokból származó halasztott adókövetelést, amennyiben a gazdálkodó egységnek elegendő adóköteles átmeneti különbözete van, vagy más meggyőző bizonyíték van arra nézve, hogy elegendő adóköteles nyeresége lesz, amellyel szemben a gazdálkodó egység fel tudja használni a fel nem használt negatív adóalapjait vagy fel nem használt adójóváírásait. Ilyen körülmények között a 82. bekezdés megköveteli a halasztott adókövetelés összegének és a megjelenítését alátámasztó bizonyíték jellegének a közzétételét.

▼B

36. Egy gazdálkodó egységnek a következő kritériumokat kell figyelembe vennie annak a valószínűségnek a becsléséhez, hogy lesz-e elegendő adóköteles nyereség, amellyel szemben a fel nem használt negatív adóalapok, vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók:

(a) van-e a gazdálkodó egységnek ugyanannál az adóhatóságnál és ugyanarra az adóalanyra vonatkozóan elegendő adóköteles átmeneti különbözete, amely adóköteles összegeket eredményez, amelyekkel szemben a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások azok lejárata előtt elszámolhatók;

(b) valószínű-e, hogy a gazdálkodó egységnek lesz adóköteles nyeresége, mielőtt a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások lejárnak;

(c) olyan azonosítható okokból származnak-e a fel nem használt negatív adóalapok, amelyek nem valószínű, hogy megismétlődnek; és

(d) a gazdálkodó egység rendelkezésére állnak-e olyan adótervezési lehetőségek (lásd a 30. bekezdést), amelyek adóköteles nyereséget hoznak létre abban az időszakban, amelyben a fel nem használt negatív adóalapok vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók.

Abban a mértékben, amennyiben nem valószínű, hogy lesz olyan adóköteles nyereség, amellyel szemben a fel nem használt negatív adóalapok vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók, a halasztott adókövetelést nem jelenítik meg.

Ki nem mutatott halasztott adókövetelés újbóli becslése

37. A gazdálkodó egység minden ►M5 beszámolási időszak végén ◄ újból felbecsüli a ki nem mutatott halasztott adókövetéseket. A gazdálkodó egység olyan mértékben mutat ki korábban ki nem mutatott halasztott adókövetéseket, amennyiben valószínűvé vált, hogy a jövőbeli adóköteles nyereség lehetővé teszi a halasztott adókövetelés megtérülését. Például a kereskedelmi feltételek javulása valószínűbbé teheti, hogy a gazdálkodó egység elegendő adóköteles nyereséget tud termelni a jövőben a halasztott adókövetelésekre ahhoz, hogy megfeleljen a 24. vagy a 34. bekezdésben felállított megjelenítési kritériumoknak. Egy másik példa az, amikor egy gazdálkodó egység a halasztott adókövetéseket egy üzleti kombináció időpontjában vagy azt követően becsli újra (lásd a 67. és 68. bekezdést).

Leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetések, valamint ►M32 közös megállapodásokban ◄ lévő érdekeltségek

38. Átmeneti különbözetek keletkeznek akkor, amikor a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetések, vagy a ►M32 közös megállapodásokban ◄ lévő érdekeltségek könyv szerinti értéke (nevezetesen a leányvállalat, a fióktelep, a társult vállalkozás vagy a befektetés – a goodwill könyv szerinti értékét is tartalmazó – nettó eszközértékének az anyavállalatra, vagy a befektetőre jutó része) eltér a befektetés, vagy az érdekeltség adóalapjától (amely gyakran annak a bekerülési értéke). Ilyen különbözetek számos különféle körülmény során merülhetnek fel, például:

(a) leányvállalatok, fióktelepek és társult vállalkozások fel nem osztott nyereségének létezése;

(b) az árfolyamok változásakor, amikor az anyavállalat és a leányvállalat különböző országokban tevékenykedik; és

▼B

(c) amikor egy társult vállalkozásban levő befektetés könyv szerinti értékét a megtérülő értékig csökkentik.

A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az átmeneti különbözet eltérhet az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban a befektetéshez kapcsolódó átmeneti különbözettől, ha az anyavállalat a befektetést az egyedi pénzügyi kimutatásaiban bekerülési értéken vagy átértékelt értéken tartja nyilván.

▼M32

39. Egy gazdálkodó egységnek halasztott adókötelezettséget kell megjelenítenie minden olyan adóköteles átmeneti különbözetre, amely leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekkel, vagy közös megállapodásokban lévő érdekeltségekkel kapcsolatosak, kivéve, ha mindkét következő feltétel teljesül:

(a) **az anyavállalat, a befektető, a közös vállalkozás tulajdonosa vagy a közös tevékenységet végző személy ellenőrizni tudja az átmeneti különbözet felhasználásának ütemezését; és**

▼B

(b) valószínű, hogy az átmeneti különbözet a belátható jövőben nem fordul vissza.

40. Mivel az anyavállalat ellenőrzi leányvállalatának az osztalékpolitikáját, ellenőrizni tudja a befektetésével kapcsolatos átmeneti különbözet visszafordulásának ütemezését (beleértve nemcsak a fel nem osztott nyereségből származó átmeneti különbözeteket, hanem az árfolyamok eltéréséből származókat is). Továbbá gyakran nem kivitelezhető annak a nyereségadó-összegnek a kiszámítása, amelyet akkor kellene fizetni, amikor az átmeneti különbözet visszafordul. Ezért amikor az anyavállalat azt állapítja meg, hogy a nyereség felosztására a belátható jövőben nem kerül sor, az anyavállalat nem mutat ki halasztott adókötelezettséget. Ugyanezek a megfontolások érvényesek a fióktelepekbe történő befektetésekre.

41. Egy gazdálkodó egység nem monetáris eszközeit és kötelezettségeit annak funkcionális pénznemében értékelik (lásd IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot). Ha a gazdálkodó egység adóköteles nyereségét vagy negatív adóalapját (és így a nem monetáris eszközei és kötelezettségei adóalapját) egy eltérő pénznemben határozzák meg, az átváltási árfolyamok változásai átmeneti különbözeteket keletkeztetnek, amelyek megjelenített halasztott adókötelezettséget vagy (a 24. bekezdéstől függően) a -követelést eredményeznek. A keletkező halasztott adót az eredmény terhére vagy javára számolják el (lásd az 58. bekezdést).

42. Egy társult vállalkozás befektetője nem ellenőrzi azt a gazdálkodó egységet és általában nincs abban a pozícióban, hogy meghatározza annak osztalékpolitikáját. Ezért egy olyan megállapodás hiányában, amely rendelkezik arról, hogy a társult vállalkozás nyereségének felosztása a belátható jövőben nem történik meg, a gazdálkodó egység a társult vállalkozásba történt befektetéséhez kapcsolódó adóköteles átmeneti különbözetből eredően halasztott adókötelezettséget mutat ki. Bizonyos esetekben a befektető nem tudja meghatározni azt az adóösszeget, amely akkor lenne fizetendő, amikor megtérül a kapcsolt vállalkozásban lévő befektetésének a bekerülési értéke, de meg tudja határozni annak minimális összegét. Ilyen esetben a halasztott adókötelezettséget ebben az összegben kell értékelni.

▼M32

43. A közös megállapodásban részt vevő felek közötti megállapodás általában foglalkozik a nyereségfelosztással és meghatározza, hogy az ilyen üggyel kapcsolatos döntéshez minden fél beleegyezése, vagy a felek egy meghatározott csoportjának a beleegyezése szükséges. Amennyiben a közös vállalkozás tulajdonosa vagy a közös tevékenységet végző személy ellenőrizni tudja közös megállapodás nyereségének rá eső része kiosztásának időpontját, és valószínű, hogy a nyereség rá eső részének kiosztása nem történik meg a belátható jövőben, halasztott adókötelezettséget nem mutatnak ki.

▼B

44. Egy gazdálkodó egységnek halasztott adókövetelést olyan és csak olyan mértékben kell megjelenítenie minden olyan levonható átmeneti különbözetre, amely leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekből, vagy ►M32 közös megállapodásokban ◄ lévő érdekeltségekből származik, amennyiben valószínű, hogy:

(a) az átmeneti különbözet a belátható jövőben visszafordul; és

(b) elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben az átmeneti különbözet felhasználható.

45. Annak eldöntéséhez, hogy a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekhez, vagy a ►M32 közös megállapodásokban ◄ lévő érdekeltségekhez kapcsolódó átmeneti különbözetekből származó halasztott adókövetelések megjeleníthetők-e vagy sem, a gazdálkodó egység mérlegeli a 28–31. bekezdésben található útmutatást.

ÉRTÉKELÉS

46. A tárgyidőszakra és a korábbi időszakokra vonatkozó tényleges adókötelezettségeket (adóköveteléseket) az adóhatóság felé várhatóan fizetendő (vagy az adóhatóságtól várhatóan visszatérülő) értékben kell értékelni, azon adókulcsok (és adótörvények) felhasználásával, amelyeket a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapjáig hatályba helyeztek, vagy lényegileg hatályba helyeztek.

47. A halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket olyan adókulcs használatával kell értékelni, amelyek várhatóan arra az időszakra vonatkoznak, amikor az eszközöket realizálják, vagy a kötelezettségeket rendezik, azon adókulcsok (és adótörvények) alapján, amelyeket a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapjáig hatályba helyeztek, vagy lényegileg hatályba helyeztek.

48. A tényleges és a halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket általában a már hatályos adókulcsok (és adótörvények) felhasználásával értékelik. Néhány jogrendszerben azonban az adókulcsok (és az adótörvények) kormány általi kihirdetése egyenértékű a tényleges hatályba léptetéssel, amely a kihirdetést követően több hónappal később is történhet. Ilyen körülmények között az adóköveteléseket és az adókötelezettségeket a kihirdetett adókulcsok (és adótörvények) alapján állapítják meg.

49. Amikor az adóköteles nyereség különböző szintjeihez különböző adókulcsok tartoznak, a halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket azzal az átlagos adókulccsal értékelik, amely várhatóan vonatkozni fog az adóköteles nyereségre (negatív adóalapra) abban az időszakban, amikor az átmeneti különbözetek várhatóan visszafordulnak.

50. [Törölve]

51. A halasztott adókötelezettségek és a halasztott adókövetelések értékelésének azt az adókövetkezményt kell tükröznie, amely abból a módból származik, amellyel a gazdálkodó egység a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján tervezi az eszközei és a kötelezettségei könyv szerinti értékének realizálását vagy rendezését.

▼M33

51A. Néhány jogrendszerben az a mód, ahogy a gazdálkodó egység realizálja (rendezi) eszközeit (kötelezettségeit), érintheti az alábbiak közül valamelyiket, vagy mindkettőt:

(a) az alkalmazandó adókulcsot, amikor a gazdálkodó egység realizálja (rendezi) eszközeinek (kötelezettségeinek) könyv szerinti értékét; és

(b) az eszköz (kötelezettség) adóalapját.

Ilyen esetekben a gazdálkodó egység olyan adókulcs és adóalap használatával értékeli halasztott adókötelezettségeit és halasztott adóköveteléseit, amely összhangban van a realizálás vagy a rendezés várható módjával.

▼M33

A. példa

Ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének könyv szerinti értéke 100, adóalapja 60. A tétel értékesítésére 20 %-os adókulcs vonatkozik, más bevételekre az adókulcs 30 %.

A gazdálkodó egység 8 halasztott adókötelezettséget mutat ki (a 4020 %-át), ha várhatóan további használat nélkül értékesíteni fogja a tételt, és 12 halasztott adókötelezettséget (a 4030 %-át), ha várhatóan megtartja a tételt és várhatóan a használat során térül meg annak könyv szerinti értéke.

B. példa

Ingatlanok, gépek és berendezések egy 100 bekerülési értékű, és 80 könyv szerinti értékű tételét átértékelik 150-re. Adózási szempontból nem történik ennek megfelelő helyesbítés. A halmozott értékcsökkenés értéke adózási szempontból 30, az adókulcs 30 %. Ha a tétel értékesítése a bekerülési értéknél magasabb összegen történik, a 30 halmozott adó szerinti értékcsökkenés összege az adóköteles jövedelem része, de a bekerülési értéken felüli értékesítési bevételek nem adókötelesek.

A tétel adóalapja 70, és van egy 80 értékű adóköteles átmeneti különbözet. Amennyiben a gazdálkodó egység várhatóan a tétel használatával realizálja a tétel könyv szerinti értékét, akkor 150 adóköteles bevételt kell termelnie, de csak 70 értékcsökkenési leírást vonhat le vele szemben. Ennek alapján 24 halasztott adókötelezettség (a 8030 %-a) keletkezik. Amennyiben a gazdálkodó egység várhatóan a tétel azonnali, 150-ért történő értékesítésével realizálja a könyv szerinti értéket, akkor a halasztott adókötelezettség a következőképpen kerül kiszámításra:

	Adóköteles átmeneti különbözet	*Adókulcs*	*Halasztott adókötelezettség*
Halmozott értékcsökkenés adózási szempontból	*30*	*30 %*	*9*
Bekerülési értéket meghaladó bevételek	*50*	*nulla*	*—*
Összesen	*80*		*9*

(Megjegyzés: a 61A. bekezdéssel összhangban, az átértékelésből eredő további halasztott adókötelezettség elszámolása az egyéb átfogó jövedelemben történik)

C. példa

A tények a B. példával megegyezők, kivéve, hogy ha a tétel értékesítése a bekerülési értéknél magasabb értéken történik, a halmozott adó szerinti értékcsökkenés összege az adóköteles jövedelem része (adókulcsa 30 %), és az értékesítés bevétel pedig 40 %-kal adózik, az inflációhoz igazított 110 bekerülési érték levonása után.

Amennyiben a gazdálkodó egység várhatóan a tétel használatával realizálja a tétel könyv szerinti értékét, akkor 150 adóköteles bevételt kell termelnie, de csak 70 értékcsökkenési leírást vonhat le vele szemben. Ezen az alapon az adóalap 70, van egy 80 értékű adóköteles átmeneti különbözet és van egy 24 értékű halasztott adókötelezettség (a 8030 %-a), mint a B. példában.

▼M33

Amennyiben a gazdálkodó egység várhatóan a tétel azonnali, 150-ért történő értékesítésével realizálja a könyv szerinti értéket, akkor a gazdálkodó egység levonhat 110 indexált bekerülési értéket. A 40 nettó bevétel 40 %-kal adózik. Továbbá a 30 adó szerinti értékcsökkenés az adóköteles bevétel része lesz, és 30 %-kal adózik. Ennek alapján az adóalap 80 (110 mínusz 30), van egy 70 értékű adóköteles átmeneti különbözet és van egy 25 értékű halasztott adókötelezettség (a 4040 %-a plusz a 3030 %-a). Amennyiben az adóalap nem azonnal nyilvánvaló ebben a példában, a 10. bekezdésben meghatározott alapelv megfontolása hasznos lehet.

(Megjegyzés: a 61A. bekezdéssel összhangban, az átértékelésből eredő további halasztott adókötelezettség elszámolása az egyéb átfogó jövedelemben történik)

51B. Amennyiben egy halasztott adókötelezettség vagy halasztott adókövetelés az IAS 16 standard szerinti átértékelési modell alkalmazásával értékelt nem értékcsökkenthető eszközből ered, a halasztott adókötelezettség vagy halasztott adókövetelés értékelésének tükröznie kell a nem értékcsökkenthető eszköz könyv szerinti értéke értékesítéssel történő realizálásának adókövetkezményeit, tekintet nélkül az adott eszköz könyv szerinti értékének megállapítási 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.

51C. Amennyiben egy halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés az IAS 40 standard szerinti valósérték-modell alkalmazásával értékelt befektetési célú ingatlanból ered, fennáll a megcáfolható feltételezés, hogy a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékét értékesítéssel fogják realizálni. Ennek megfelelően, hacsak a feltételezést meg nem cáfolják, a halasztott adókötelezettség vagy halasztott adókövetelés értékelésének tükröznie kell a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értéke teljes mértékben értékesítéssel történő realizálásának adókövetkezményeit. A feltételezés akkor megcáfolt, ha a befektetési célú ingatlan értékcsökkenthető és olyan üzleti modellhez tartozik, amelynek célja a befektetési célú ingatlan által megtestesített gazdasági hasznok idővel lényegében teljes mértékű felhasználása, nem pedig az értékesítése. Amennyiben a feltételezést megcáfolják, az 51. és az 51A. bekezdés követelményeit kell alkalmazni.

Szemléltető példa az 51C. bekezdéshez

Egy befektetési célú ingatlan bekerülési értéke 100, valós értéke 150. Értékelése az IAS 40 standard szerinti valósérték-modell alkalmazásával történik. Magában foglal 40 bekerülési értékű, és 60 valós értékű földterületet, valamint egy 60 bekerülési értékű, és 90 valós értékű épületet. A földterület hasznos élettartama korlátlan.

Az épület halmozott értékcsökkenési értéke adózási szempontból 30. A befektetési célú ingatlan valós értékének nem realizált változásai nem érintik az adóköteles nyereséget. Ha a befektetési célú ingatlan értékesítése a bekerülési értéknél magasabb értéken történik, a 30 halmozott adó szerinti értékcsökkenés visszaírása az adóköteles nyereség része, és a szokásos 30 %-os adókulccsal adózik. A bekerülési értéken felüli értékesítési bevételek esetében az adótörvény a két évnél rövidebb ideig tartott eszközökre nézve 25 %-os, a két évig vagy annál tovább tartott eszközökre 20 %-os adókulcsot határoz meg.

Mivel a befektetési célú ingatlan értékelése az IAS 40 standard szerinti valósérték-modell alkalmazásával történik, fennáll a megcáfolható feltételezés, hogy a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékét teljes mértékben értékesítéssel fogja realizálni. Ha ezt a feltételezést nem cáfolják meg, a halasztott adó tükrözi a könyv szerinti érték teljes mértékben értékesítéssel történő realizálásának adókövetkezményeit, még ha a gazdálkodó egységnek az ingatlanból várhatóan bérleti bevétele is lesz az értékesítés előtt.

▼**M33**

A földterület adóalapja az értékesítése esetén 40, és van egy 20 értékű adóköteles átmeneti különbözet (60 – 40). Az épület adóalapja az értékesítése esetén 30 (60 – 30), és van egy 60 értékű adóköteles átmeneti különbözet (90 – 30). Ennek eredményeként a befektetési célú ingatlanhoz kapcsolódó teljes adóköteles átmeneti különbözet 80 (20 + 60).

A 47. bekezdésnek megfelelően az adókulcs a várhatóan arra az időszakra vonatkozó adókulcs, amikor a befektetési célú ingatlant realizálják. Így az ebből eredő halasztott adókötelezettséget a következő módon kell kiszámítani, ha a gazdálkodó egység várhatóan több mint két év tartás után eladja az ingatlant:

	Adóköteles átmeneti különbözet	*Adókulcs*	*Halasztott adókötelezettség*
Halmozott értékcsökkenés adózási szempontból	*30*	*30 %*	*9*
Bekerülési értéket meghaladó bevételek	*50*	*20 %*	*10*
Összesen	*80*		*19*

Ha a gazdálkodó egység várhatóan kevesebb mint két év tartás után adja el az ingatlant, a fenti számítás úgy módosulna, hogy a bekerülési értéken felüli bevételekre 20 % helyett 25 %-os adókulcs lenne alkalmazandó.

Amennyiben ehelyett a gazdálkodó egység az épületet olyan üzleti modell részeként tartja, amelynek célja az épület által megtestesített gazdasági hasznok idővel lényegében teljes mértékű felhasználása, nem pedig az értékesítése, ez a feltevés az épület vonatkozásában megcáfolt lenne. Mindazonáltal a földterület nem értékcsökkenthető. Ezért az értékesítéssel történő realizálás feltételezése a földterületre vonatkozóan nem lenne megcáfolt. Ebből következik, hogy a halasztott adókötelezettség tükrözné az épület könyv szerinti értéke használattal történő, és a földterület könyv szerinti értéke értékesítéssel történő realizálásának adókövetkezményeit.

Az épület adóalapja az épület használata esetén 30 (60 – 30), és van egy 60 értékű adóköteles átmeneti különbözet (90 – 30), amely 18 értékű halasztott adókötelezettséget eredményez (a 6030 %-a).

A földterület adóalapja az értékesítése esetén 40, és van egy 20 értékű adóköteles átmeneti különbözet (60 – 40), amely 4 értékű halasztott adókötelezettséget eredményez (a 2020 %-a).

Ennek eredményeként, ha az értékesítéssel történő realizálás feltételezése az épület vonatkozásában megcáfolt, a befektetési célú ingatlanhoz kapcsolódó halasztott adókötelezettség 22 (18 + 4).

51D. Az 51C. bekezdés szerinti megcáfolható feltételezés akkor is alkalmazandó, ha egy halasztott adókötelezettség vagy halasztott adókövetelés egy üzleti kombinációban lévő befektetési célú ingatlan értékeléséből ered, amennyiben a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan későbbi értékelésekor a valósérték-modellt fogja használni.

51E. Az 51B–51D. bekezdés nem változtatja meg azt a követelményt, hogy a halasztott adókövetelések megjelenítésekor és értékelésekor alkalmazni kell az e standard 24–33. bekezdése (levonható átmeneti különbözetek) és 34–36. bekezdése (fel nem használt negatív adóalapok és fel nem használt adójóváírások) szerinti elveket.

▼B

52A. Egyes jogrendszerekben a nyereségadó kulcsa magasabb vagy alacsonyabb, ha a nettó nyereség vagy a felhalmozott eredmény egészét, vagy egy részét osztalékként kifizetik a gazdálkodó egység részvényesei számára. Más jogrendszerekben nyereségadó igényelhető vissza vagy fizetendő, ha a nettó nyereség vagy a felhalmozott eredmény egészét, vagy egy részét osztalékként kifizetik a gazdálkodó egység részvényesei számára. Ilyen esetben a tényleges és halasztott adókövetelések és kötelezettségek értékelése a fel nem osztott nyereségre vonatkozó adókulccsal történik.

52B. Az 52A. bekezdésben leírt esetekben az osztalékok nyereségadó-következményei akkor kerülnek megjelenítésre, amikor az osztalék kifizetésére vonatkozó kötelezettséget megjelenítik. Az osztalékok nyereségadó-következményei közvetlenebbül kapcsolódnak a múltbeli ügyletekhez és eseményekhez, mint a tulajdonosoknak történő kifizetéshez. Ezért az osztalékok nyereségadó-következményeit az időszak eredményében számolják el az 58. bekezdésnek megfelelően, kivéve, amennyiben az osztalékok nyereségadó-következményei az 58(a) és (b) bekezdésben leírt körülményekből származnak.

Az 52A. és az 52B. bekezdést illusztráló példa

A következő példa a tényleges és halasztott adókövetelések és -kötelezettségek értékelésével foglalkozik egy olyan jogrendszerben tevékenykedő gazdálkodó egységnél, ahol a fizetendő nyereségadó kulcsa magasabb a fel nem osztott nyereség tekintetében (50 %), és a nyereség felosztásakor az adó visszaigényelhető. A felosztott nyereségre az adókulcs 35 %. 20X1. december 31-én, a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján a gazdálkodó egység nem mutatja ki kötelezettségként a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapja után javasolt, vagy bejelentett osztalékokat. Ennek eredményeként a 20X1. évben osztalék nincs megjelenítve. A 20X1. évi adóköteles nyereség 100 000. A nettó adóköteles átmeneti különbözet a 20X1. évben 40 000.

A gazdálkodó egység tényleges adókötelezettséget és tényleges nyereségadó-ráfordítást mutat ki 50 000 értékben. A jövőbeli osztalék eredményeként potenciálisan realizálható összegre követelést nem mutat ki. A gazdálkodó egység egy halasztott adókötelezettséget és halasztott adóráfordítást is kimutat 20 000(40 000 50 %-a) értékben, amely azokat a nyereségadókat testesíti meg, amelyeket a gazdálkodó egység – a fel nem osztott nyereségre vonatkozó adókulcs alapján – akkor fog fizetni, amikor realizálja vagy rendezi az eszközeinek és kötelezettségeinek könyv szerinti értékét.

Ezt követően 20X2. március 15-én a gazdálkodó egység az előző évek működési nyereségéből 10 000 osztalékot mutat ki kötelezettségként.

20X2. március 15-én a gazdálkodó egység tényleges adó követelésként és a 20X2. évi tényleges adóráfordítás csökkenéseként számolja el az 1 500 nyereségadó megtérülést (a kötelezettségként megjelenített osztalék 15 %-a).

53. A halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket nem szabad diszkontálni.

▼B

54. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek megbízható, diszkontált értéken történő megállapításához szükség lenne valamennyi átmeneti különbözet visszafordulása időzítésének a részletes meghatározására. Sok esetben egy ilyen ütemezés elkészítése kivitelezhetetlen, vagy nagyon összetett. Ezért nem helyénvaló a halasztott adókövetelések és -kötelezettségek diszkontálását megkövetelni. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek diszkontálásának lehetővé tétele, de meg nem követelése ugyanakkor olyan adókövetéseket és -kötelezettségeket eredményezne, amelyek a gazdálkodó egységek között nem hasonlíthatók össze. Ezért ez a standard nem követeli meg, és nem engedi meg a halasztott adókövetelések és -kötelezettségek diszkontálását.

55. Az átmeneti különbözeteket az eszköz vagy a kötelezettség könyv szerinti értékére vonatkozóan határozzák meg. Ez akkor is érvényes, ha magának a könyv szerinti értéknek a meghatározása diszkontált alapon történik, mint például a nyugdíjazási juttatási kötelmek esetén (lásd az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardot).

56. A halasztott adókövetelés könyv szerinti értékét minden ►M5 beszámolási időszak végén ◄ felül kell vizsgálni. A gazdálkodó egységnek a halasztott adókövetelés könyv szerinti értékét olyan mértékben kell csökkentenie, amennyiben már nem valószínű, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amely lehetővé teszi a halasztott adókövetelés egészének, vagy egy részének felhasználását. Bármely ilyen csökkentést vissza kell írni olyan mértékben, amennyiben valószínűvé válik, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni.

A TÉNYLEGES ÉS A HALASZTOTT ADÓ MEGJELENÍTÉSE

57. Az ügyletek és más események tényleges és halasztott adójának elszámolása összhangban áll magának az ügyletnek, vagy az eseménynek az elszámolásával. Az 58–68C. bekezdés ezt az alapelvet alkalmazza.

▼M5

Az eredményben elszámolt tételek

▼M38

58. A tényleges és halasztott adót bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni, és az időszak nyereségében vagy veszteségében kell figyelembe venni, kivéve, amikor az adó a következő események során keletkezik:

▼M5

(a) olyan ügyletek vagy események, amelyek elszámolása – ugyanabban vagy egy másik időszakban – nem az eredményben történik, hanem az egyéb átfogó jövedelemben vagy közvetlenül a saját tőkében (lásd a 61A-65. bekezdést);

▼M38

(b) üzleti kombináció (kivéve az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard meghatározása szerinti befektetési gazdálkodó egység valamely leányvállalatának akvizícióját, amelyet az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelni) (lásd a 66–68. bekezdést).

▼M52

59. A legtöbb halasztott adókötelezettség és halasztott adókövetelés akkor keletkezik, amikor a bevétel vagy a ráfordítás a számviteli eredménybe az egyik időszakban, de az adóköteles nyereségbe (negatív adóalapba) egy másik időszakban számít bele. A keletkező halasztott adót az eredményben számolják el. Ilyen például, amikor:

(a) a járó kamatokból, jogdíjból és osztalékokból származó, később kapott jövedelmeket az IAS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel*, az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* vagy az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardnak megfelelően számítják be a számviteli eredménybe, de a pénzforgalom alapján számítják be az adóköteles nyereségbe (negatív adóalapba); és

▼B

(b) az immateriális javak bekerülési értékét aktiválták az IAS 38 standard szerint, és értékcsökkentik az ►M5 eredményben ◄, de adózási szempontból a költségek felmerüléskor levonásra kerültek.

▼B

60. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek könyv szerinti értéke akkor is változhat, ha nincs változás a kapcsolódó átmeneti különbözet összegében. Ez például a következőkből eredhet:

(a) az adókulcsok vagy az adótörvények változásaiból;

(b) halasztott adókövetelések megtérülésének újbóli becsléséből; vagy

(c) egy eszköz realizálásának várható módjában bekövetkezett változásból.

A keletkező halasztott adó az ►M5 eredményben ◄ kerül elszámolásra, kivéve azt a részt, amely olyan tételekhez kapcsolódik, amelyeket előzőleg ►M5 nem az eredményben számoltak el ◄ (lásd a 63. bekezdést).

►M5 Nem az eredményben elszámolt ◄ tételek

▼M5

_____

61A. A tényleges és halasztott adót nem az eredményben kell elszámolni, ha olyan tételekhez kapcsolódik, amelyeket ugyanazon vagy eltérő időszakban, nem az eredményben számoltak el. Ennélfogva azt a tényleges és halasztott adót, amely olyan tételekhez kapcsolódik, amelyeket ugyanabban vagy más időszakban

(a) az egyéb átfogó jövedelemben számoltak el, az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni (lásd 62. bekezdés).

(b) közvetlenül a saját tőkében számoltak el, közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni (lásd 62A bekezdés).

62. A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok megkövetelik vagy lehetővé teszik, hogy bizonyos tételeket az egyéb átfogó jövedelemben számoljanak el. Ilyen tételek például:

(a) a tárgyi eszközök könyv szerinti értékének átértékelés miatti változása (lásd IAS 16 standardot); valamint

(b) [törölve]

(c) egy külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak átszámításából származó árfolyam-különbözetek (lásd IAS 21 standardot).

(d) [törölve]

62A. A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok megkövetelik vagy lehetővé teszik, hogy bizonyos tételeket közvetlenül a saját tőke javára vagy terhére számoljanak el. Ilyen tételek például:

(a) a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének módosítása egy számviteli politika változásának visszamenőleges alkalmazása vagy egy hiba kijavítása miatt (lásd IAS 8 standardot *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*); valamint

(b) egy összetett pénzügyi instrumentum tőkekomponensének elsődleges megjelenítésekor keletkező összeg (lásd a 23. bekezdést).

63. Kivételes körülmények között nehéz lehet annak a tényleges és halasztott adónak a meghatározása, amely olyan tételekhez kapcsolódik, amelyeket nem az eredményben (hanem az egyéb átfogó jövedelemben vagy közvetlenül a saját tőkében) számoltak el. Ez az eset fordulhat elő például akkor, ha:

▼B

(a) a nyereségadónak sávos kulcsai vannak, és lehetetlen megállapítani azt az adókulcsot, amelyen az adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározott komponensei adóznak;

(b) az adókulcsokban vagy más adószabályokban bekövetkezett változások érintik azokat a halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket, amelyek (részben vagy egészben) ►M5 olyan tételhez kapcsolódnak, amelyet korábban nem az eredményben számoltak el; vagy ◄

▼B

(c) egy gazdálkodó egység úgy dönt, hogy egy halasztott adókövetelést ki kell mutatni, vagy hogy a továbbiakban nem lehet egészében megjeleníteni, ►M5 és a halasztott adókövetelés (részben vagy egészben) egy olyan tételhez kapcsolódik, amelyet korábban nem az eredményben számoltak el. ◄

▼M5

Ezekben az esetekben a nem az eredményben elszámolt tételekhez kapcsolódó tényleges és halasztott adók az érintett adójogrendszerben a gazdálkodó tényleges és halasztott adóinak ésszerű arányos allokációján vagy olyan módszeren alapulnak, amely a körülményeknek a legjobban megfelel.

▼B

64. Az IAS 16 standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodó egység évente átvigye-e azt az összeget az értékelési többletből a felhalmozott eredménybe, amely megegyezik az átértékelt eszköz értékcsökkenésének vagy amortizációjának és az eszköz bekerülési értéke alapján számolt értékcsökkenésének vagy amortizációjának a különbségével. Amennyiben a gazdálkodó egység végez ilyen átvezetést, az átvezetett összeg a bármely kapcsolódó halasztott adó levonása utáni nettó összeg. Hasonló megfontolás vonatkozik az ingatlanok, gépek és berendezések elidegenítésekor történő átvezetésekre.

65. Amikor egy eszközt adózási szempontból átértékelnek, és az átértékelés egy korábbi időszakban történt számviteli átértékeléshez, vagy egy jövőbeli időszakban végrehajtandó számviteli átértékeléshez kapcsolódik, akkor mind az eszköz átértékelésének, mind pedig az adóalap módosításának az adóhatását az ►M5 egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni ◄ abban az időszakban, amelyikben az átértékelés történik. Ha az adózási szempontból történő átértékelés azonban nem kapcsolódik egy korábbi időszakban történt számviteli átértékeléshez, vagy egy jövőbeli időszakban végrehajtandó számviteli átértékeléshez, akkor az adóalap módosításának adóhatásait az ►M5 eredményben ◄ kell elszámolni.

65A. Amikor a gazdálkodó egység osztalékot fizet részvényeseinek, akkor lehet, hogy a gazdálkodó egységnek az osztalék egy részét az adóhatóságnak kell befizetnie a részvényesek nevében. Sok jogrendszerben ezt az összeget forrásadónak hívják. Ezt az adóhatóságnak fizetett, vagy fizetendő összeget a saját tőkével szemben kell elszámolni az osztalék részeként.

Üzleti kombinációból származó halasztott adó

▼M12

66. Mint a 19. és a 26.(c) bekezdések azt elmagyarázzák, egy üzleti kombináció során keletkezhetnek átmeneti különbözetek. Az IFRS 3 standarddal összhangban a gazdálkodó egység a keletkezett halasztott adóköveteléseket (amennyiben azok a 24. bekezdésben foglalt megjelenítési kritériumoknak megfelelnek) vagy a halasztott adókötelezettségeket az akvizíció időpontjában azonosítható eszközökként és kötelezettségekként mutatja ki. Ebből következően ezek a halasztott adókövetelések és halasztott adókötelezettségek hatással vannak a gazdálkodó egység által kimutatott goodwill vagy előnyös vételből eredő nyereség összegére. A 15.(a) bekezdéssel összhangban azonban a gazdálkodó egység nem jeleníti meg azokat a halasztott adókötelezettségeket, amelyek a goodwill kezdeti megjelenítéséből keletkeznek.

67. Az üzleti kombináció eredményeként változhat a felvásárló akvizíció előtti halasztott adókövetelésének realizálási valószínűsége. Lehet, hogy a felvásárló valószínűnek tartja, hogy a saját, az üzleti kombináció előtt ki nem mutatott, halasztott adókövetelése megtérül. Például, lehet, hogy a felvásárló fel tudja használni fel nem használt negatív adóalapját a felvásárolt jövőbeli adóköteles nyereségével szemben. Másfelől az üzleti kombináció eredményeként lehetséges, hogy a jövőbeli adóköteles nyereség miatt többé nem valószínű a halasztott adókövetelés megtérülése. Az ilyen esetekben a felvásárló az üzleti kombináció időszakában a halasztott adókövetelésben változást mutat ki, de azt nem veszi bele az üzleti kombináció elszámolásába, annak részeként. Ezért a felvásárló azt nem veszi figyelembe az üzleti kombinációban megjelenített goodwill vagy az előnyös vételből származó nyereség meghatározásához.

▼M12

68. A felvásárló negatív nyereségadó-alapjának elhatárolásából vagy más halasztott adókövetelésekből származó potenciális adóelőny lehet, hogy nem felel meg az elkülönítve történő megjelenítés kritériumainak, amikor az üzleti kombináció kezdeti elszámolása történik, de a későbbiekben lehet, hogy realizálhatóvá válik.

A gazdálkodó egységnek az olyan megszerzett halasztott adóelőnyt, amelyet az üzleti kombináció után realizál, a következőképpen kell megjelenítenie:

a) Az értékelési időszakon belül megjelenített olyan megszerzett halasztott adóelőnyöket, amelyeket az akvizíció időpontjában fennálló tényekre és körülményekre vonatkozó új információk eredményeztek, az ehhez az akvizícióhoz kapcsolódó goodwill könyv szerinti értékének csökkentésére kell felhasználni. Ha a goodwill könyv szerinti értéke nulla, a fennmaradó halasztott adóelőnyöket az eredményben kell elszámolni.

b) Minden egyéb realizált, megszerzett halasztott adóelőnyt az eredményben kell megjeleníteni (vagy, ha a jelen standard azt úgy követeli meg, az eredményen kívül).

———————

▼B

Részvényalapú kifizetési ügyletekből származó tényleges és halasztott adó

68A. Egyes adójogrendszerekben a gazdálkodó egység olyan adólevonásban részesül (azaz olyan összeg, ami levonható az adóalapból), amely a gazdálkodó egység részvényében, részvényopciójában, vagy más tőkeinstrumentumában fizetett javadalmazáshoz kapcsolódik. Az adólevonás összege eltérhet a kapcsolódó halmozott bérköltségtől, és későbbi számviteli időszakban is felmerülhet. Például, egyes jogrendszerekben a gazdálkodó egység ráfordítást számolhat el a nyújtott részvényopcióért való ellenszolgáltatásként kapott munkavállalói szolgáltatások felhasználására vonatkozóan az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard alapján, és csak akkor kapja meg az adólevonást, amikor az opciók lehívásra kerülnek, azzal, hogy az adólevonás összegének meghatározása a gazdálkodó egység lehívás időpontjában érvényes részvényárától függ.

68B. A jelen standard 9. és 26(b) bekezdéseiben tárgyalt kutatási költségekhez hasonlóan, az adott időpontig kapott munkavállalói szolgáltatások adóalapja (az az összeg, amelyet az adóhatóság levonni engedélyez a jövőbeni időszakokban), valamint a nulla könyv szerinti érték közötti különbözet egy levonható átmeneti különbözet, ami egy halasztott adókövetelést eredményez. Amennyiben az adóhatóság által a jövőbeni időszakokban levonni engedélyezett összeg az időszak végén még nem ismert, azt az időszak végén rendelkezésre álló információk alapján meg kell becsülni. Például amennyiben az adóhatóság által a jövőbeni időszakokban levonni engedélyezett összeg a gazdálkodó egység valamely jövőbeni időpontban érvényes részvényárától függ, a levonható átmeneti különbözet összegének meghatározásánál a gazdálkodó egység adott időszak végén érvényes részvényárát kell figyelembe venni.

▼M38

68C. A 68A. bekezdésben foglaltak szerint az adólevonás összege (vagy a 68B. bekezdés szerint értékelt becsült jövőbeni adólevonás) eltérhet a kapcsolódó halmozott bérköltségektől. A standard 58. bekezdésének előírásai szerint, a tényleges és a halasztott adót bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni a tárgyidőszak eredményében, kivéve, ha az adó (a) egy olyan ügyletből vagy eseményből keletkezett, ami a tárgyidőszakban vagy más időszakban nem az eredményben került elszámolásra, vagy (b) egy üzleti kombinációból keletkezik (kivéve a befektetési gazdálkodó egység valamely leányvállalatának akvizícióját, amelyet az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelni). Amennyiben az adólevonás összege (vagy becsült jövőbeni adólevonás összege) meghaladja a kapcsolódó halmozott bérköltségeket, ez azt jelzi, hogy az adólevonás nem csupán kifizetésekhez kapcsolódik, hanem valamilyen sajáttőke-tételhez is. Ebben a helyzetben a kapcsolódó tényleges vagy halasztott adótöbbletet közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni.

▼B

BEMUTATÁS

Adókövetelések és adókötelezettségek

69. [Törölve]

70. [Törölve]

Beszámítás

71. A gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell beszámítania a tényleges adóköveteléseit és tényleges adókötelezettségeit egymással szemben, ha a gazdálkodó egység:

(a) jogszabályilag kikényszeríthető joggal bír a kimutatott összegek beszámítására; és

(b) nettó alapon kívánja rendezni azokat, vagy egyidejűleg kívánja a követelést realizálni és rendezni a kötelezettséget.

72. Bár a tényleges adókövetelések és -kötelezettségek megjelenítése és értékelése elkülönülten történik, a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ ezek az IAS 32 standardban a pénzügyi instrumentumokra meghatározott kritériumokhoz hasonló elvek szerint számíthatók be egymással szemben. A gazdálkodó egységnek általában akkor van jogszabályilag kikényszeríthető joga ahhoz, hogy a tényleges adóköveteléseket a tényleges adókötelezettségekkel szemben beszámítsa, ha azok ugyanazon adóhatóság által kivetett nyereségadókra vonatkoznak, és az adóhatóság lehetővé teszi, hogy a gazdálkodó egység egyetlen nettó összeget fizessen be, vagy kapjon vissza.

73. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban a csoport egy vállalatának tényleges adóköveteléseit akkor, és csak akkor lehet beszámítani a csoport egy másik vállalatának tényleges adókötelezettségeibe, ha az érintett gazdálkodó egységeknek jogszabályilag kikényszeríthető joga van ahhoz, hogy egyetlen nettó összeget fizessenek be, vagy kapjanak vissza, és a gazdálkodó egységek ezt a nettó összeget szándékoznak befizetni, vagy megkapni, vagy a követelés realizálását és a kötelezettség rendezését párhuzamosan kívánják végrehajtani.

74. A gazdálkodó egység akkor, és csak akkor számíthatja be halasztott adóköveteléseit és halasztott adókötelezettségeit egymással szemben, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek jogszabályilag kikényszeríthető joga van ahhoz, hogy a tényleges adóköveteléseit beszámítsa a tényleges adókötelezettségeivel szemben; és

▼B

(b) a halasztott adókövetelések és a halasztott adókötelezettségek olyan nyereségadókhoz kapcsolódnak, amelyeket ugyanaz az adóhatóság vetett ki vagy:

i. ugyanarra az adóalanyra; vagy

ii. olyan különböző adóalanyokra, amelyek vagy nettó alapon kívánják rendezni tényleges adóköveteléseiket és adókötelezettségeiket, vagy párhuzamosan kívánják realizálni a követeléseket és rendezni a kötelezettségeket minden olyan jövőbeli periódusra vonatkozóan, amelyben jelentős összegű halasztott adókövetelés, vagy halasztott adókötelezettség realizálása vagy rendezése várható.

75. Ahhoz, hogy ne legyen szükséges minden egyes átmeneti különbözet-felhasználást részletesen ütemezni, ez a standard akkor, és csak akkor követeli meg, hogy a gazdálkodó egység beszámítsa ugyanazon adóalany halasztott adóköveteléseit a halasztott adókötelezettségeivel szemben, ha azok olyan nyereségadóval kapcsolatosak, amelyeket ugyanazon adóhatóság vetett ki, és a gazdálkodó egységnek törvény által kikényszeríthető joga van beszámítani tényleges adóköveteléseit tényleges adókötelezettségeivel.

76. Ritkán előfordulhat, hogy csak egy bizonyos időszakban van a gazdálkodó egységnek jogszabályilag kikényszeríthető joga a beszámításra és szándéka a nettó rendezésre, a többi időszakban nem. Az ilyen ritka körülmények között előfordulhat, hogy részletes ütemezést kell készíteni annak érdekében, hogy megbízhatóan alátámasszák, hogy az egyik adóalany halasztott adókötelezettsége ugyanabban az időszakban eredményezi az adófizetés növekedését, amelyben egy másik adóalany halasztott adókövetelése csökkenteni fogja ennek a második adóalanynak az adófizetéseit.

Adóráfordítás

A gazdálkodó egység szokásos tevékenységéből származó eredményéhez kapcsolódó adóráfordítás (bevétel)

▼M31

77. A gazdálkodó egység szokásos tevékenységéből származó eredményéhez kapcsolódó adóráfordítást (-bevételt) az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban az eredmény részeként kell bemutatni.

———————

▼B

Külföldi halasztott adókötelezettségek vagy követelések árfolyamkülönbözete

78. Az IAS 21 standard megköveteli, hogy bizonyos árfolyamváltozásból adódó különbözeteket bevételként vagy ráfordításként számoljanak el, de azt nem határozza meg, hogy ezeknek a különbözeteknek a bemutatása hol történjen meg az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatáson ◄ belül. Ennek megfelelően, ahol a külföldi halasztott adóköveteléseken és halasztott adókötelezettségeken árfolyam-különbözetet számol el a gazdálkodó egység, ezeket a különbözeteket halasztott adóráfordításként (bevételként) mutathatja ki az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄, ha ez a fajta bemutatási mód a leghasznosabb a pénzügyi kimutatások felhasználóinak.

KÖZZÉTÉTEL

79. Az adóráfordítások (-bevételek) főbb elemeit elkülönülten kell közzétenni.

▼B

80. Az adóráfordítások (-bevételek) elemei a következők lehetnek:

(a) tényleges adóráfordítás (-bevétel);

(b) a tárgyidőszakban a korábbi időszakok tényleges adóráfordításaira elszámolt módosítások;

(c) annak a halasztott adóráfordításnak (-bevételnek) az összege, amely az átmeneti különbözetek keletkezéséhez vagy visszafordulásához kapcsolódik;

(d) annak a halasztott adóráfordításnak (-bevételnek) az összege, amely az adókulcs változásaihoz, valamint új adónemek kivetéséhez kapcsolódik;

(e) annak a haszonnak az összege, amely egy előző időszaki, korábban ki nem mutatott negatív adóalapból, adójóváírásból vagy átmeneti különbözetből fakad, és amelyet a tényleges adóráfordítás csökkentésére használnak fel;

(f) annak a haszonnak az összege, amely egy előző időszaki, korábban ki nem mutatott negatív adóalapból, adójóváírásából vagy átmeneti különbözetből fakad, és amelyet a halasztott adóráfordítás csökkentésére használnak fel;

(g) olyan halasztott adóráfordítás, amely egy halasztott adókövetelés 56. bekezdéssel összhangban levő leírásából, vagy megelőző leírásának visszaírásából származik; és

(h) annak az adóráfordításnak (-bevételnek) az összege, amely olyan számvitelipolitika-változásokhoz és alapvető hibákhoz kapcsolódik, amelyeket az eredmény meghatározásában vettek figyelembe az IAS 8 szerint, mert azokat nem lehet visszamenőlegesen elszámolni.

▼M5

81. A következőket szintén elkülönítve kell közzétenni:

(a) azon tényleges és halasztott adók együttes összegét, amelyek olyan tételekhez kapcsolódnak, amelyek elszámolása közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára történik (lásd 62A bekezdés);

(ab) az egyéb átfogó jövedelem egyes összetevőihez kapcsolódó nyereségadó összege (lásd a 62. bekezdést és a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot));

(b) [törölve];

▼B

(c) az adóráfordítás (-bevétel) és a számviteli eredmény közötti kapcsolat magyarázatát a következők közül az egyik, vagy mindkét formában:

i. az adóráfordításnak (-bevételnek), valamint a számviteli eredménynek és a vonatkozó adókulcs(oknak a) szorzata közötti számszaki egyeztetést, közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs(ok) számítása történt; vagy

ii. az átlagos effektív adókulcs és a vonatkozó adókulcs közötti számszaki egyeztetést, közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs(ok) számítása történt;

(d) a vonatkozó adókulcs(ok)ban az előző beszámolási időszak óta bekövetkezett változások magyarázatát;

(e) azoknak a levonható átmeneti különbözeteknek, fel nem használt negatív adóalapoknak és fel nem használt adójóváírásoknak az összegét (és lejáratát, ha van), amelyre nem mutattak ki halasztott adókövetelést a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban; ◄

▼B

(f) azoknak a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekkel, valamint ►M32 közös megállapodásokban ◄ levő érdekeltségekkel kapcsolatos átmeneti különbözeteknek az együttes összegét, amelyekre nem mutattak ki halasztott adókötelezettséget (lásd a 39. bekezdést);

(g) minden típusú átmeneti különbözet és minden típusú fel nem használt negatív adóalap és fel nem használt adójóváírás tekintetében:

i. a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ megjelenített halasztott adókövetelések és adókötelezettségek összegét, minden bemutatott időszakra;

ii. az ►M5 eredményben ◄ elszámolt halasztott adóbevétel vagy -ráfordítás összegét, ha ez nem nyilvánvaló a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ megjelenített összegek változásából;

▼M12

(h) megszűnt tevékenységek tekintetében a következőkre vonatkozó adóráfordítást:

i) a megszüntetésen képződött nyereség vagy veszteség; valamint

ii) a megszűnt tevékenységek szokásos tevékenységéből származó, adott időszaki eredmény, minden egyes korábban bemutatott időszakra vonatkozó összehasonlító összeggel együtt;

(i) a gazdálkodó egység tulajdonosainak járó olyan osztalékok adózási következményeinek összegét, amelyeket azt megelőzően javasoltak vagy jelentettek be, mielőtt a pénzügyi kimutatásokat közzétételre jóváhagyták volna, de amelyeket a pénzügyi kimutatásokban kötelezettségként nem jelenítettek meg;

(j) ha az üzleti kombináció, amelyben a gazdálkodó egység a felvásárló, változást okoz az akvizíció előtti halasztott adóköveteléseként kimutatott összegben (lásd a 67. bekezdést), ennek a változásnak az összegét; valamint

(k) ha az üzleti kombináció során megszerzett, halasztott adóelőnyöket az akvizíció időpontjában nem jelenítik meg, de az akvizíció időpontja után megjelenítik (lásd a 68. bekezdést), egy leírást a halasztott adóelőnyök kimutatását kiváltó eseményről vagy a körülmények megváltozásáról.

▼B

82. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie egy halasztott adókövetelés összegét és a megjelenítést alátámasztó bizonyíték jellegét, ha:

(a) a halasztott adókövetelés felhasználása a meglévő adóköteles átmeneti különbözetek visszafordulásából származó nyereségeken felüli, jövőbeli adóköteles nyereségektől függ; és

(b) a gazdálkodó egység vagy a tárgyidőszakban, vagy az ezt megelőző időszakban veszteséges volt abban az adójogrendszerben, amelyre a halasztott adókövetelés vonatkozik.

82A. Az 52A. bekezdésben leírt feltételek esetén a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a tulajdonosoknak történő osztalékfizetésekből eredő potenciális nyereségadó-következményeknek a jellegét. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a lehetséges nyereségadó-következmények kivitelezhetően meghatározható összegét és azt, hogy van-e olyan nyereségadó-következmény, amelynek a meghatározása nem kivitelezhető.

83. [Törölve]

▼B

84. A 81(c) bekezdés által megkövetelt közzététel lehetővé teszi a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék, hogy az adóráfordítás (-bevétel) és a számviteli eredmény közötti kapcsolat szokatlan-e, valamint lehetővé teszi azt is, hogy megértsék azokat a jelentős tényezőket, amelyek a jövőben hatással lehetnek erre a kapcsolatra. Az adóráfordítás (-bevétel) és a számviteli eredmény kapcsolatára olyan tényezők hathatnak, mint az adómentes bevételek, az adóköteles nyereség (negatív adóalap) kiszámításánál figyelembe nem vehető ráfordítások, a negatív adóalapok hatása és a külföldi adókulcsok hatása.

85. Az adóráfordítás (-bevétel) és a számviteli eredmény kapcsolatának magyarázatához a gazdálkodó egység olyan adókulcsot használ, amely a lehető legtöbb érdemi információval szolgál a pénzügyi kimutatásainak felhasználói számára. Gyakran a legtöbbet mondó adókulcs annak az országnak a belföldi gazdálkodó egységekre vonatkozó adókulcsa, amelyben a gazdálkodó egység székhelye van, és amely adókulcs magában foglalja a nemzeti és a helyi adóra vonatkozó adókulcsokat, amelyeket az adóköteles nyereség (negatív adóalap) lényegében hasonló szintjeire állapítanak meg. Olyan gazdálkodó egységnél azonban, amely több jogrendszerben működik, sokkal többet mondhat az, ha a minden egyes jogrendszerre összeállított, az egyes jogrendszerek belföldi adókulcsaira épülő különálló levezetéseket összesítik. A következő példa bemutatja, hogyan hat a vonatkozó adókulcs kiválasztása a számszaki egyeztetések bemutatására.

Példa a 85. bekezdéshez

19X2-ben egy gazdálkodó egységnek saját jogrendszerében („A” országban) 1 500 (19X1: 2 000), és „B” országban 1 500 (19X1: 500) számviteli eredménye volt. Az „A” országban az adókulcs 30 %, „B” országban 20 %. „A” országban 100 ráfordítás (19X1: 200) nem vonható le adózási szempontból.

A következő levezetés egy példa a belföldi adókulcshoz történő egyeztetésre.

	19X1	19X2
Számviteli eredmény	2 500	3 000
Adó, 30 %-os belföldi adókulccsal	750	900
Adózási szempontból le nem vonható ráfordítások adóhatása	60	30
„B” ország alacsonyabb adókulcsának hatása	(50)	(150)
Adóráfordítás	760	780

A következő levezetés példa egy olyan levezetésre, amely a minden egyes nemzeti jogrendszerhez tartozó egyeztetés összesítésével készült. Ezzel a módszerrel a beszámolót készítő gazdálkodó egység saját belföldi adókulcsa, valamint a más jogrendszerek belföldi adókulcsa közötti különbség hatása nem jelenik meg elkülönült tételként az egyeztetésben. Lehetséges, hogy a gazdálkodó egységnek meg kell magyaráznia az adókulcsokban vagy a különféle jogrendszerekben megtermelt nyereségek összetételében történt változást annak érdekében, hogy megmagyarázhassa a 81(d) bekezdés által megkövetelt vonatkozó adókulcs(ok)ban történt változást.

▼B

Számviteli eredmény	2 500	3 000
Az érintett országban a nyereségre alkalmazandó adókulcs szerint számított adó	700	750
Adózási szempontból le nem vonható ráfordítások adóhatása	60	30
Adóráfordítás	760	780

86. Az átlagos effektív adókulcs az adóráfordítások (-bevételek) és a számviteli eredmény hányadosa.

87. Nagyon sokszor gyakorlatilag nem kivitelezhető az olyan el nem számolt halasztott adókötelezettségek összegének kiszámítása, amelyek leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekből vagy ►M32 közös megállapodásokban ◄ lévő érdekeltségekből származnak (lásd a 39. bekezdést). Ezért ez a standard megköveteli, hogy a gazdálkodó egység tegye közzé a kapcsolódó átmeneti különbözetek összesített összegét, de nem követeli meg a halasztott adókötelezettségek közzétételét. Mindamellett, ahol ez kivitelezhető, a gazdálkodó egység számára javasolt az el nem számolt halasztott adókötelezettségek közzététele, mivel a pénzügyi kimutatások felhasználói ezt az információt hasznosnak találhatják.

87A. A 82A. bekezdés megköveteli, hogy a gazdálkodó egység tegye közzé a tulajdonosoknak történő osztalékkifizetés lehetséges nyereségadó-következményeinek a jellegét. A gazdálkodó egység közzéteszi a nyereségadó-rendszerek fontos jellemzőit és azokat a tényezőket, amelyek hatással lehetnek az osztalék lehetséges nyereségadó-következményeire.

87B. Van, amikor kivitelezhetetlen azon lehetséges nyereségadó-következmények összegének a kiszámítása, amely a tulajdonosoknak történő osztalékfizetésekből származna. Például ez az eset állhat elő, ha a gazdálkodó egységnek sok külföldi leányvállalata van. De még ilyen esetben is lehetséges, hogy a teljes összeg egy részét könnyen meg lehet határozni. Például egy konszolidált csoportnál lehetséges, hogy az anyavállalat és néhány leányvállalata magasabb adókulccsal adózott a fel nem osztott nyereség után, és tudják, hogy mekkora összeg fog visszatérülni a tulajdonosoknak a konszolidált felhalmozott eredményből fizetendő jövőbeli osztalék után. Ebben az esetben ezt a visszatérülő összeget teszik közzé. A gazdálkodó egység – ha értelmezhető – közzéteszi azt is, hogy vannak további lehetséges nyereségadó-következmények is, amelyeknek a meghatározása nem kivitelezhető. Az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban – ha vannak ilyenek – a közzététel az anyavállalat felhalmozott eredményéhez kapcsolódó lehetséges nyereségadó-következményekre vonatkozik.

87C. Lehet, hogy a 82A. bekezdésben meghatározott közzétételre kötelezett gazdálkodó egységnek a leányvállalatokban, fiókvállalatokban és társult vállalkozásokban lévő befektetésekkel, vagy a ►M32 közös megállapodásokban ◄ levő érdekeltségekkel kapcsolatos átmeneti különbözet részleteit is közzé kell tennie. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység figyelembe veszi ezt, amikor meghatározza a 82A. bekezdés szerint közzéteendő információkat. Például lehetséges, hogy a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat a leányvállalatokba történt befektetésekkel kapcsolatos átmeneti különbözeteket, amelyekkel kapcsolatban nem mutatott ki halasztott adókötelezettségeket (lásd a 81(f) bekezdést). Amennyiben nem kivitelezhető a halasztott adókötelezettség összegének kiszámítása (lásd a 87. bekezdést), az osztalékoknak is lehetnek olyan potenciális adókövetkezményei ezen leányvállalatok kapcsán, amelyeknek a meghatározása nem kivitelezhető.

▼B

88. A gazdálkodó egység az adóhoz kapcsolódó függő kötelezettségeket és függő követeléseket az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standarddal összhangban teszi közzé. Függő kötelezettségek és követelések például felmerülhetnek az adóhatóságokkal fennálló viták kapcsán. Ehhez hasonlóan az adókulcsban, vagy az adótörvényben a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapja után törvénybe iktatott, vagy bejelentett változások esetén a gazdálkodó egység közzéteszi ezeknek a változásoknak a tényleges és halasztott adókövetelésekre és -kötelezettségekre való lényeges hatásait (lásd az IAS 10 ►M5 *A beszámolási időszak utáni események* ◄ standardot).

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

89. A jelen standard az 1998. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba, kivéve a 91. bekezdésben meghatározottakat. Ha egy gazdálkodó egység az 1998. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaira alkalmazza ezt a standardot, akkor a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azt a tényt, hogy ezt a standardot alkalmazta az 1979-ben elfogadott IAS 12 *Az eredményt terhelő adók elszámolása* standard helyett.

90. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1979-ben elfogadott IAS 12 *Az eredményt terhelő adók elszámolása* standardot.

91. Az 52A., 52B., 65A., 81i., 82A., 87A., 87B., 87C. bekezdés, valamint a 3. és 50. bekezdés törlései a 2001. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások ([1]) tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a korábbi alkalmazás a pénzügyi kimutatásokra hatással van, a gazdálkodó egységnek ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M5

92. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 23., 52., 58., 60., 62., 63., 65., 68C, 77. és 81. bekezdést, törölte a 61. bekezdést, valamint bekerült az új 61A, 62A és 77A bekezdés. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M12

93. **A 68. bekezdést a jövőre nézve kell alkalmazni a (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IFRS 3 standard hatálybalépésének napjától az üzleti kombinációkban megszerzett halasztott adókövetelések megjelenítésére.**

94. Ezért a gazdálkodó egységeknek a korábbi üzleti kombinációk elszámolását nem kell módosítaniuk, ha az adóelőnyök az akvizíció időpontjában nem elégítették ki az elkülönítve történő megjelenítés kritériumait, és azokat az akvizíció időpontja után jelenítik meg, kivéve ha az előnyöket az értékelési időszakon belül mutatják ki és azok az akvizíció időpontjában fennálló tényekről és körülményekről szóló új információkból származnak. Az egyéb megjelenített adóelőnyöket az eredményben kell megjeleníteni (vagy, ha a jelen standard azt úgy követeli meg, az eredményen kívül).

([1]) A 91. bekezdés „éves pénzügyi kimutatásokra” utal összhangban a hatálybalépési időpontok kifejezésére 1998-ban bevezetett kifejezőbb nyelvezettel. A 89. bekezdés „pénzügyi kimutatásokra” utal.

▼M12

95. **A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IFRS 3 standard módosította a 21. és a 67. bekezdéseket, és hozzáadta a 32A. és 81.(j) és (k) bekezdéseket. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IFRS 3 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.**

▼M33

98. A 2010 decemberében kibocsátott *Halasztott adó: mögöttes eszközök megtérülése* az 52. bekezdés számozását 51A. bekezdésre módosította, módosította a 10. bekezdést és az 51A. bekezdést követő példákat, és a standardot kiegészítette az 51B. és 51C. bekezdéssel és az azt követő példával, valamint az 51D., 51E. és 99. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2012. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M32

98A. A 2011 májusában kiadott IFRS 11 *Közös megállapodások* standard módosította a 2. és a 15. bekezdést, a 18. bekezdés (e) pontját, a 24. bekezdést, a 38., a 39. és a 43–45. bekezdést, a 81. bekezdés (f) pontját, a 87. és a 87C. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 11 standardot.

▼M31

98B. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 77. bekezdést, és törölte a 77A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza a 2011 júniusában módosított IAS 1 standardot.

▼M38

98C. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította az 58. és a 68C. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A *Befektetési gazdálkodó egységek* korábbi alkalmazása megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosításokat, egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást is alkalmaznia kell.

▼M52

98E. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította az 59. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M56

98G. *A nem realizált veszteségre vonatkozó halasztott adókövetelés elszámolása* (Az IAS 12 módosításai), amelyet 2016 januárjában tettek közzé, módosította a 29. bekezdést és kiegészült a 27A., a 29A. bekezdéssel és a 26. bekezdést követő példával. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2017. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat visszamenőlegesen kell alkalmaznia az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően. A módosítás kezdeti alkalmazása során azonban a legkorábbi összehasonlítási időszak nyitó saját tőkéjében bekövetkezett változás elismerhető a felhalmozott eredmény megnyitásában (vagy adott esetben a saját tőke másik alkotóelemében) a felhalmozott eredmény és a saját tőke egyéb elemeinek megnyitása közötti változás allokálása nélkül. Amennyiben a gazdálkodó egység alkalmazza ezt a mentességet, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼**M53**

98F. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 20. bekezdést és törölte a 96., 97. és 98D. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼**M33**

A SIC-21 ÉRTELMEZÉS VISSZAVONÁSA

99. A 2010 decemberében kibocsátott *Halasztott adó: mögöttes eszközök megtérülése* által tett módosítások hatályon kívül helyezik a SIC-21 *Nyereségadók – az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése* értelmezést.

▼B

IAS 16 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Ingatlanok, gépek és berendezések

CÉL

1. A jelen standard célja az ingatlanok, gépek és berendezések számviteli kezelésének bemutatása, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói képet kapjanak a gazdálkodó egység ingatlanokban, gépekben és berendezésekben lévő befektetéseiről, valamint ezen befektetések változásairól. Az ingatlanok, gépek és berendezések számviteli kezelésének 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 elszámolására, kivéve, ha egy másik standard ettől eltérő számviteli kezelést ír elő vagy enged meg.

▼M45

3. A jelen standard nem vonatkozik:

(a) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint értékesítésre tartottnak minősített ingatlanokra, gépekre és berendezésekre;

(b) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközökre, a termő növények kivételével (lásd az IAS 41 *Mezőgazdaság* standardot). A jelen standardot alkalmazni kell a termő növényekre, de nem vonatkozik a termő növények termékére;

(c) a feltárási és felmérési eszközök megjelenítésére és értékelésére (lásd az IFRS 6 *Az ásványkincsek feltárása és felmérése* standardot);

▼B

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

Ugyanakkor a standardot alkalmazni kell a (b) és (d) 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* standard azt írja elő a gazdálkodó 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 kezelésének egyéb szempontjait – beleértve az értékcsökkenést is – a jelen standard határozza meg.

▼M8

5. Amennyiben a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanra az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standard alapján a bekerülési érték modellt alkalmazza, a gazdálkodó egységnek a jelen standard szerinti bekerülési érték modellt kell alkalmaznia.

▼B

FOGALMAK

▼M45

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

A *termő növény* olyan élő növény:

a) amelyet mezőgazdasági termékek előállításához vagy nyújtásához használnak;

b) amely várhatóan egynél több időszak során hoz létre terméket; valamint

▼M45

c) amelyet csekély valószínűséggel értékesítenek mezőgazdasági termékként, kivéve a járulékos hulladékértékesítést.

(Az IAS 41 5A–5B. bekezdése részletesebben kifejti a termő növény itt meghatározott fogalmát.)

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.

▼B

A *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, vagy ahol alkalmazható, az eszközhöz a kezdeti megjelenítéskor más IFRS-ek, például az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard konkrét előírásainak megfelelően hozzárendelt összeg.

Az *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.

A *gazdálkodó egységre jellemző érték* a gazdálkodó 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.

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

▼B

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

Az *ingatlanok, gépek és berendezések* olyan tárgyi eszközök, amelyeket:

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

(b) várhatóan egynél több időszak alatt használnak fel.

▼M8

A *megtérülő érték* az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és használati értéke közül a magasabb.

▼B

A *maradványérték* az a becsült összeg, amelyet a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység általi használatra várhatón rendelkezésre áll; vagy

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

MEGJELENÍTÉS

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

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

(b) annak bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

▼M36

8. Az olyan tételeket, mint az alkatrészek, készenléti berendezések és szerviztevékenységhez használt berendezések, ennek az IFRS-nek megfelelően kell megjeleníteni, amennyiben megfelelnek az ingatlanok, gépek és berendezések meghatározásának. Egyéb esetben az ilyen eszközöket készletként kell besorolni.

▼B

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

10. A fenti kezdeti megjelenítési alapelv alapján a gazdálkodó egység az ingatlanokhoz, gépekhez és berendezésekhez kapcsolódó valamennyi költséget annak felmerülése időpontjában értékeli. 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 tételének jövőbeli gazdasági hasznait, szükséges lehet a gazdálkodó egység számára ahhoz, hogy a többi eszközének jövőbeni gazdasági hasznait megszerezze. Az ilyen ingatlanok, gépek és berendezések megfelelnek az eszközként való megjelenítés feltételeinek, mivel lehetővé teszik a gazdálkodó 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 fejlesztéseit eszközként jelenítik meg, mivel nélkülük a gazdálkodó 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 felülvizsgálják.

Későbbi költségek

12. A 7. bekezdésben meghatározott megjelenítési alapelv alapján a gazdálkodó egység nem jeleníti meg az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értéke részeként a folyamatos napi szervizelés költségeit. E költségeket felmerülésük időpontjában az eredményben számolják el. A napi szervizelés költségei elsődlegesen a munkaerő és a fogyóeszközök költségeiből tevődnek össze, valamint tartalmazhatják a kisebb alkatrészek költségeit is. E ráfordítások céljaként gyakran az adott ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele „javítását és karbantartását” jelölik meg.

▼B

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 biztosítsák, pl. az épület belső falainak cseréje vagy egyszeri csere elvégzése. A 7. bekezdésben meghatározott megjelenítési alapelv alapján a gazdálkodó egység az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értékében akkor jeleníti meg annak egy része cseréjének a költségét az ilyen költség felmerülésekor, amennyiben a megjelenítési kritériumok teljesülnek. A kicserélt alkatrészek könyv szerinti értékét kivezetik a jelen standard kivezetési rendelkezései alapján (lásd a 67–72. bekezdést).

14. Előfordulhat, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele (pl. repülőgép) további működtetésének feltétele a rendszeres jelentős átvizsgálások elvégzése, attól függetlenül, hogy alkatrészcsere 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. Az 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 kereskedelmi és mennyiségi engedményeket;

(b) azokat a költségeket, amelyek közvetlenül annak tulajdoníthatók, hogy az eszköz az ahhoz szükséges helyre és állapotba került, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre;

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

17. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

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

(b) a helyszín előkészítésének költsége;

(c) kezdeti szállítási és kezelési költségek;

▼B

(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); valamint

(f) a szakértői díjak.

18. A gazdálkodó egység a meghatározott időszak alatt, az ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tétele készletek gyártására történő felhasználása következtében felmerülő leszerelési, elszállítási és a helyszín helyreállítási kötelmek 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); valamint

(d) az igazgatási és egyéb általános költségek.

20. A költségeknek az ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tételének könyv szerinti értékében történő elszámolása addig tart, amíg az az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerül, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Ily módon az eszköz használata vagy újrafelhasználása során felmerült költségek már nem képezik részét az adott tétel könyv szerinti értékének. 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 szándékainak megfelelő működésre, de még nincs használatba véve vagy nem teljes kapacitás mellett üzemel;

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

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

21. Egyes tevékenységek az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele létrehozásához vagy továbbfejlesztéséhez kapcsolódóan merülnek fel, de nem szükségesek ahhoz, hogy a tétel az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerüljön, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Ilyen járulékos tevékenységek merülhetnek fel a létrehozási és fejlesztési tevékenységek előtt vagy alatt. Például az építési területet autóparkolóként használhatják az építkezés megkezdéséig. Mivel az ilyen járulékos tevékenységek nem szükségesek ahhoz, hogy az eszköz az ahhoz szükséges helyre és állapotba került, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre, a járulékos tevékenységek bevételét és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal az eredményben számolják el, a megfelelő bevétel és költség besorolás szerint.

▼B

22. A saját előállítású eszközök bekerülési értéke a beszerzett eszközökre vonatkozó elvekkel azonos elvek alapján kerül meghatározásra. Ha a gazdálkodó egység a szokásos üzleti tevékenység keretében történő értékesítésre hasonló eszközöket állít elő, akkor az eszközök bekerülési értéke rendszerint azonos az értékesítésre szánt eszközök előállítási költségével (lásd IAS 2). Az ilyen bekerülési érték meghatározásakor ezért minden a belső nyereséget kiszűrnek. Hasonlóképpen az anyagoknak, a munkaerőnek, vagy más erőforrásoknak az eszközök saját előállítása közben felmerülő nem szokásos mértékű veszteségei nem részei az eszköz bekerülési értékének. A kamatok saját előállítású ingatlanok, gépek és berendezések értékében történő megjelenítését az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard szabályozza.

▼M45

22A. A termő növényeket ugyanolyan módon kell elszámolni, mint az ingatlanok, gépek és berendezések saját előállítású tételeit azt megelőzően, hogy az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerültek, hogy képesek legyenek a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Következésképpen az „előállításra” való hivatkozások a jelen standard alkalmazásában lefedik a termő növények műveléséhez azt megelőzően szükséges tevékenységeket, hogy azok az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerültek, hogy képesek legyenek a vezetés szándékainak megfelelő működésre.

▼B

Bekerülési érték meghatározása

▼M1

23. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének bekerülési értéke az adott eszköz kezdeti megjelenítésének időpontjában érvényes készpénzes árának megfelelő ellenérték. Ha a kifizetést a szokásos fizetési határidőn túlra halasztják, a készpénzes árnak megfelelő ellenérték, valamint a teljes kifizetés közötti különbözetet kamatként számolják el a hitelezési időszak alatt, kivéve, ha ez a kamat az IAS 23 standard értelmében aktiválásra kerül.

▼B

24. Egyes ingatlanok, gépek és berendezések megszerzése nem monetáris eszközért vagy eszközökért, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történik. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére utal, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele bekerülési értékét valós értéken határozzák meg, kivéve ha (a) a csereügyletnek 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 a gazdálkodó 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. A gazdálkodó 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) a gazdálkodó egység tevékenységeiből az ügylet által érintett résznek a gazdálkodó egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik; valamint

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

▼B

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

▼M33

26. Az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszközre vonatkozó ésszerű valós értéken történő értékelések 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 értékelésekor. Amennyiben a gazdálkodó egység képes mind a kapott mind az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan értékelni, az átadott eszköz valós értékét használják fel a kapott eszköz bekerülési értékének meghatározásához, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke nyilvánvalóbb.

▼B

27. A pénzügyi lízing alapján a lízingbevevő által birtokolt ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének bekerülési értékét az IAS 17 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. A gazdálkodó egységnek számviteli politikájaként választania kell a 30. bekezdésben foglalt bekerülésiérték-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.

Bekerülésiérték-modell

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

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 veszteségekkel. Az átértékeléseket olyan rendszerességgel kell elvégezni, hogy a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ az eszköz könyv szerinti értéke ne térjen el lényegesen annak valós értékétől.

▼M33

_____

▼B

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 tételének 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 három–öt évente szükséges átértékelni.

▼M43

35. Amikor az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele átértékelésre kerül, az eszköz könyv szerinti értékét az átértékelt összeghez igazítják. Az átértékelés időpontjában az eszközt az alábbi módok valamelyikén kell kezelni:

(a) a bruttó könyv szerinti értéket oly módon igazítják ki, hogy az eszköz könyv szerinti értékének átértékelésével konzisztens legyen. A bruttó könyv szerinti érték például újra megállapítható a megfigyelhető piaci adatokra történő hivatkozás révén, vagy a könyv szerinti érték változásával arányban. Az átértékelés időpontjában a halmozott értékcsökkenést oly módon igazítják ki, hogy megegyezzen a bruttó könyv szerinti érték és az eszköz halmozott értékvesztés miatti veszteségek figyelembevételét követő könyv szerinti értéke közötti különbséggel; vagy

(b) a halmozott értékcsökkenés kivezetésre kerül az eszköz bruttó könyv szerinti értékével szemben.

A halmozott értékcsökkenés kiigazításának összege részét képezi a könyv szerinti érték növekedésének vagy csökkenésének, amelyet a 39. és 40. bekezdésben foglaltaknak megfelelően számolnak el.

▼B

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

▼M45

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

▼B

(a) földterület;

(b) földterület és épületek;

(c) gépek;

(d) hajók;

(e) repülőgépek;

(f) gépjárművek;

▼M45

(g) bútorok és szerelvények;

(h) irodai berendezések; valamint

(i) termő növények.

▼B

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 értékek 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 aktuális állapotot tükröz.

▼B

►M5 39. Ha az átértékelés eredményeként az eszköz könyv szerinti értéke nő, a növekedést az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni, és a saját tőkében átértékelési többletként kell felhalmozni. ◄ Ugyanakkor, a növekedést az eredményben kell elszámolni olyan mértékben, amennyiben az egy korábbi, az eredményben elszámolt átértékelési csökkenést fordít vissza.

40. Ha az átértékelés eredményeként az eszköz könyv szerinti értéke csökken, a csökkenést az eredményben kell elszámolni. ►M5 Ugyanakkor a csökkenést az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni az adott eszközhöz tartozó átértékelési többlet mértékéig. Az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt csökkenés csökkenti a saját tőkében az átértékelési többlet alatt felhalmozódott összeget. ◄

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 vezetik át a teljes többletet. A többlet egy részét azonban az adott eszköznek a gazdálkodó egység általi használatával párhuzamosan is átvezethetik. Ilyen esetben az átvezetett többlet 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 átvezetések nem az eredményen keresztül történnek.

42. Az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelése eredményeként keletkező bármely nyereségadó-hatást az IAS 12 *Nyereségadók* standarddal összhangban jelenítenek meg és tesznek közzé.

Értékcsökkenés

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

▼M12

44. A gazdálkodó egység az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételére vonatkozó kezdeti megjelenített összeget az eszköz jelentős részeire felosztja, és ezeket a részeket elkülönítve értékcsökkenti. Például, helyénvaló lehet egy repülőgép géptestét és motorjait elkülönítve értékcsökkenteni, függetlenül attól, hogy saját tulajdonban van, vagy pénzügyi lízing alá tartozik. Hasonlóképpen ha egy gazdálkodó egység egy olyan operatív lízing alá tartozó ingatlant, gépet és berendezést szerez meg, amelyben ő a lízingbeadó, helyénvaló lehet ennek a tételnek a bekerülési értékében szereplő, a piaci feltételekhez képest kedvező vagy kedvezőtlen lízingfeltételeknek tulajdonítható összegeket elkülönítve értékcsökkenteni.

▼B

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

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

▼B

47. A gazdálkodó egység választhatja azt, 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 időszakokra vonatkozó értékcsökkenési leírást az eredményben kell elszámolni, kivéve, ha az egy másik eszköz könyv szerinti értékének részét képezi.

49. Az adott időszakra vonatkozó értékcsökkenési leírást általában az eredményben jelenítik meg. Ugyanakkor egyes esetekben az eszközben megtestesült 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 szerepel. Például a gyártógépek és berendezések értékcsökkenése a készletek átalakítási költségeiben szerepel (lásd IAS 2 Készletek). Hasonlóképpen a fejlesztési célokra használt ingatlanok, gépek és berendezések értékcsökkenése részét képezheti egy olyan immateriális eszköz bekerülési értékének, amelyet az IAS 38 *Immateriális javak* standard alapján jelenítenek meg.

Értékcsökkenthető összeg és az értékcsökkenési 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 értékénél mindaddig, amíg az eszköz maradványértéke meg nem haladja a könyv szerinti értékét. Az eszközön végzett javítás és karbantartás nem jelenti, hogy nem szükséges azt 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 esetekben elérheti vagy meghaladhatja az eszköz könyv szerinti értékét. Ha ez az eset áll fenn, az eszköz értékcsökkenési leírása nulla mindaddig, amíg a maradványérték a későbbiekben nem csökken az eszköz könyv szerinti értéke alá.

55. Az eszköz értékcsökkenése akkor kezdődik, amikor az a használatra alkalmassá válik, azaz amikor az eszköz az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerül, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Az eszköz értékcsökkenése az eszköznek az IFRS 5 szerint történő értékesítésre tartottá minősítésének (vagy az értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba történő besorolásának) az időpontja és az eszköz kivezetésének az időpontja közül a korábbi időpontban fejeződik be. Ily módon az értékcsökkenés nem fejeződik be akkor, amikor az eszköz használaton kívülivé válik vagy az aktív használatból kivonásra kerül, de az elidegenítésig még a gazdálkodó egység birtokában van, kivéve, ha az már teljesen értékcsökkentett. Ugyanakkor az értékcsökkenés egyes használat alapú módszerei szerint az értékcsökkenési leírás lehet nulla, mialatt a termelés szünetel.

▼M47

56. Az adott eszközben foglalt jövőbeni gazdasági hasznokat a gazdálkodó egység elsődlegesen annak felhasználásával nyeri ki. Azonban más tényezők, mint például az eszköz használaton kívüli állapotban bekövetkező műszaki vagy kereskedelmi elavulása, valamint kopása és elhasználódása, gyakran eredményezheti azon gazdasági hasznok csökkenését, amelyet egyébként az eszközből ki lehetett volna nyerni. Emiatt az alábbi tényezők mindegyikét figyelembe veszik az eszköz hasznos élettartamának megállapításakor:

▼B

(a) az eszköz várható hasznosítása. A hasznosítást az eszköz várható kapacitása, vagy fizikai egységekben kifejezett kibocsátása figyelembevételével becslik fel;

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

▼M47

(c) a gyártási folyamat változásaiból vagy fejlesztéséből, vagy az eszközzel előállítható termékek vagy szolgáltatások iránti piaci kereslet változásaiból adódó műszaki vagy kereskedelmi avulás. Az eszköz felhasználásával készült tétel eladási árának várható jövőbeni csökkenései az eszköz várható műszaki vagy kereskedelmi elavulására utalhatnak, ami azonban az eszközben megtestesülő várható jövőbeli gazdasági hasznok csökkenését tükrözheti;

▼B

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

57. Az eszköz hasznos élettartamát az eszköznek a gazdálkodó egység számára várható hasznossága vonatkozásában definiálják. A gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység saját döntése alapján végzi el, a hasonló eszközökre vonatkozó korábbi tapasztalatai alapján.

58. A földterület és az épületek elkülöníthető eszközök és számviteli szempontból elkülönítetten kezelik azokat még akkor is, ha beszerzésükre együttesen került sor. Néhány kivétellel, pl. a föld feltöltésre használt kőbányák és más területek, a földterület hasznos élettartama korlátlan, és emiatt azt nem értékcsökkentik. Az épületek hasznos élettartama korlátozott, ezért ezek értékcsökkenthető eszközök. Azon földterület értéknövekedése, amelyen az épület áll, nincs hatással az épület értékcsökkenthető összegének a meghatározására.

59. Ha a földterület bekerülési értéke a leszerelés, elszállítás és helyreállítás költségeit is tartalmazza, a földterületre kimutatott eszköz ezen hányadát értékcsökkentik azon időszakon keresztül, amelynek során a gazdálkodó egység a költségek felmerülése révén haszonra tesz szert. Egyes esetekben a földterületnek lehet korlátozott hasznos élettartama, amikor is azt olyan módszerrel értékcsökkentik, amely megfelelően tükrözi a belőle származó hasznokat.

Értékcsökkenési módszer

60. Az értékcsökkenési módszernek tükröznie kell azt az ütemet, amelyben az eszköz jövőbeni gazdasági hasznait a gazdálkodó egység várhatóan megszerzi.

61. Az adott eszközre alkalmazott értékcsökkenési módszert legalább évente, a pénzügyi év végén felül kell vizsgálni, és amennyiben az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok megszerzésének várható ütemében jelentős változás következett be, a módszert a megváltozott ütemnek megfelelően módosítani kell. E változás eredményét az IAS 8 szerint, a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.

▼B

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 módszer és a termelési egységek módszer. 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 leírást eredményez. A termelési egység módszer a várható hasznosítás vagy termelés alapján meghatározott leírást eredményez. A gazdálkodó egységnek azt a módszer kell választania, amely legjobban tükrözi az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok megszerzésének várható ütemét. A választott módszert minden időszakról időszakra következetesen alkalmazzák, kivéve, ha a jövőbeni gazdasági hasznok megszerzésének várható ütemében változás áll be.

▼M47

62A. Nem helyénvaló az az értékcsökkenési módszer, amely az eszköz használatát magában foglaló tevékenység által termelt bevételen alapul. Az eszközök használatát magában foglaló tevékenység által termelt bevétel általában az eszköz gazdasági hasznainak megszerzésén kívüli tényezőket tükröz. Például: a bevételt egyéb inputok és folyamatok, értékesítési tevékenységek, valamint az értékesítési mennyiségek és árak változásai is befolyásolják. A bevétel árkomponensét befolyásolhatja az infláció, amely azonban semmi kihatással sincs az eszköz felhasználására.

▼B

Értékvesztés

63. Annak meghatározására, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele értékvesztett-e, a gazdálkodó egység az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza. Az a standard bemutatja, hogyan vizsgálja felül a gazdálkodó egység az eszközei könyv szerinti értékét, hogyan határozza meg az eszköz megtérülő értékét, és hogy mikor jelenít meg vagy ír vissza értékvesztés miatti veszteséget.

64. [Törölve]

Értékvesztés kompenzálása

65. Amennyiben korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan harmadik személy kompenzációt fizet, annak összegét akkor kell az eredményben szerepeltetni, amikor a kompenzáció esedékessé válik.

66. Az ingatlanok, gépek és berendezések tételeinek értékvesztései vagy veszteségei, a kapcsolódó, harmadik személlyel szembeni kárigények, vagy kapott kártérítések, valamint a helyettesítő eszközök bármely későbbi beszerzése vagy előállítása mind elkülönült gazdasági események, és azokat elkülönülten számolják el az alábbiak szerint:

(a) az ingatlanok, gépek és berendezések értékvesztését az IAS 36 alapján jelenítik meg;

(b) a használatból kivont vagy elidegenített ingatlanok, gépek és berendezések kivezetését a jelen standard alapján határozzák meg;

(c) a korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan harmadik személytől származó kártérítés akkor szerepel az eredményben, amikor az esedékessé válik; valamint

(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 használatából vagy elidegenítéséből nem várható jövőbeni gazdasági haszon.

▼B

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

▼M8

68A. Az a gazdálkodó egység azonban, amely rendes tevékenysége keretében rutinszerűen értékesít másoknak történő bérbeadás céljára tartott ingatlanokat, gépeket és berendezéseket, köteles az ilyen eszközeit a készletekbe azon időpontbeli könyv szerinti értéken átvezetni, amikor bérbeadásuk megszűnik, és értékesítésre tartottá válnak. Az ilyen eszközök értékesítéséből származó bevételeket az IAS 18 *Bevételek* standarddal összhangban kell elszámolni. Az IFRS 5 standard nem alkalmazható, ha a rendes működés keretében értékesítésre tartott eszközöket a készletek közé vezetnek át.

▼M52

69. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele elidegenítése számos különböző módon történhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének elidegenítési időpontja az az időpont, amikor az átvevő ellenőrzést szerez a tétel felett, teljesítve azon követelményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy a teljesítési kötelmet az IFRS 15 standard szerint kielégítették. A visszlízing formájában megvalósuló elidegenítést az IAS 17 standard szabályozza.

▼B

70. Amennyiben a 7. bekezdésben meghatározott megjelenítési alapelv alapján a gazdálkodó egység az 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 azt korábban külön értékcsökkentették-e vagy sem. Ha a gazdálkodó 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.

▼M52

72. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének kivezetéséből származó nyereségbe vagy veszteségbe foglalandó ellenértékösszeget az IFRS 15 standard 47–72. bekezdésében szereplő, az ügyleti ár meghatározására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell meghatározni. A nyereségben vagy veszteségben foglalt becsült ellenértékösszeg későbbi változásait az IFRS 15 standard szerinti, az ügyleti ár változására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

▼B

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 értékcsökkenési 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 összeegyeztetését, bemutatva:

i. a növekedéseket;

▼B

ii. az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottnak minősített, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoport részeként kezelt eszközöket;

iii. az üzleti kombinációk keretében történt beszerzéseket;

iv. a 31., 39. és 40. bekezdés alapján az átértékelésből származó növekedést vagy csökkenést, valamint az IAS 36 alapján közvetlenül ►M5 az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt vagy visszaírt ◄ értékvesztés miatti veszteségeket;

v. az IAS 36 alapján az eredményben megjelenített értékvesztés miatti veszteségeket;

vi. az IAS 36 alapján az eredményben visszaírt értékvesztés miatti veszteségeket;

vii. az értékcsökkenést;

viii. a pénzügyi kimutatásoknak a funkcionális pénznemről egy eltérő prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó árfolyam-különbözetet, beleértve egy külföldi érdekeltség prezentálási pénznemre történő átszámításából származó nettó árfolyam-különbözetet is; valamint

ix. az egyéb változásokat.

74. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni továbbá:

(a) a jogcímkorlátozások létezését és összegét, valamint a kötelezettségek biztosítékaként elzálogosított ingatlanokat, gépeket és berendezéseket;

(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 ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ nincs külön közzétéve, az értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan harmadik személyektől kapott, az eredményben szerepeltetett kompenzáció összegét.

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, amelyek lehetővé teszik számukra, hogy megítéljék a gazdálkodó egység vezetése által választott politikát, és lehetővé teszik a más gazdálkodó egységekkel való összehasonlításokat. Hasonló okokból szükséges közzétenni:

(a) az adott időszak alatti értékcsökkenést, akár az eredményben, akár más eszközök bekerülési értékeként került megjelenítésre; valamint

(b) a halmozott értékcsökkenést az időszak végén.

76. Az IAS 8-nak megfelelően a gazdálkodó egység közzéteszi a számviteli becslésben bekövetkezett azon változás jellegét és hatását, amely a beszámolási időszakra hatással van, vagy a későbbi időszakokra vonatkozóan várhatóan hatással lesz. Az ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan ilyen közzététel származhat pl. az alábbiakkal kapcsolatos becslésváltozásokból:

(a) maradványértékek;

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

(c) hasznos élettartamok; valamint

(d) értékcsökkenési módszerek.

▼M33

77. **Ha az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelt értéken vannak kimutatva, a következőket közzé kell tenni az IFRS 13 standard által előírt közzétételeken kívül:**

▼B

(a) az átértékelés tényleges időpontját;

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

▼M33

(c) [törölve]

(d) [törölve]

▼B

(e) az ingatlanok, gépek és berendezések minden egyes átértékelt csoportjára vonatkozóan azon könyv szerinti értéket, amelyet akkor jelenítettek volna meg, ha az eszközöket a bekerülési-érték-modell szerint tartják nyilván; valamint

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

78. A gazdálkodó egység a 73(e) iv–vi. bekezdésben előírt információkon túlmenően az IAS 36 standarddal összhangban közzéteszi 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 olyan ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értéke, amelyeket nem minősítettek elidegenítésre tartottnak az IFRS 5-tel összhangban; valamint

(d) a bekerülésiérték-modell alkalmazása esetén az ingatlanok, gépek és berendezések valós értékét, ha az lényegesen eltér a könyv szerinti értéktől.

Ezért a gazdálkodó egységek számára javasolt a fenti összegek közzététele.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

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

▼M43

80A. *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* módosította a 35. bekezdést. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást valamennyi megjelenített átértékelés tekintetében a módosítás első alkalmazásának időpontjában vagy azt követően kezdődő éves időszakban, valamint az azt közvetlenül megelőző éves időszakban kell alkalmazniuk. A gazdálkodó egység bemutathat módosított összehasonlító információkat is bármely korábbi bemutatott időszak vonatkozásában, de nem köteles ezt megtenni. Amennyiben a gazdálkodó egység módosítatlan összehasonlító információkat mutat be bármely korábbi időszak vonatkozásában, egyértelműen azonosítania kell a módosítatlan információt, utalnia kell arra, hogy azt eltérő alapon mutatták be, és ismertetnie kell ezt az alapot.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

▼B

81A. A gazdálkodó egységnek a 3. bekezdésben szereplő módosítást a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRS 6 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M5

81B. A (2007-ben módosított) IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 39., 40. és 73(e)(iv) bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M12

81C. A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard módosította a 44. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosítást a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IFRS 3 standardot, akkor ezt a módosítást is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M8

81D. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 6. és a 69. bekezdést, és beiktatták a 68A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie, és ezzel egyidejűleg az IAS 7 *Cash flow kimutatások* standard módosításait is alkalmaznia kell.

81E. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították az 5. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást előretekintően, a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás akkor megengedett, ha gazdálkodó egység egyidejűleg alkalmazza az IAS 40 standard 8., 9., 22., 48., 53., 53A., 53B., 54., 57. és 85B. bekezdésének módosításait. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M33

81F. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a valós érték meghatározását a 6. bekezdésben, valamint módosította a 26., a 35. és a 77. bekezdést, és törölte a 32. és a 33. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M36

81G. A 2012 májusában közzétett *Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus* módosította a 8. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M43

81H. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* módosította a 35. bekezdést, és a standardot a 80A. bekezdéssel bővítette. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást a 2014. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazniuk. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M47

81I. A 2014 májusában közzétett *Az értékcsökkenés és az amortizáció elfogadható módszereinek egyértelművé tétele* (Az IAS 16 és az IAS 38 standard módosításai) módosította az 56. bekezdést, és hozzáadta a 62A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a jövőre nézve, a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M52

81J. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 68A., a 69. és a 72. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M45

81K. A 2014 júniusában kibocsátott *Mezőgazdaság: Termő növények* (Az IAS 16 és az IAS 41 módosításai) módosította a 3., a 6. és a 37. bekezdést, és kiegészítette a standardot a 22A. és a 81L–81M. bekezdésekkel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat visszamenőlegesen kell alkalmaznia az IAS 8 standardnak megfelelően, a 81M. bekezdésben foglaltak kivételével.

81L. Abban a beszámolási időszakban, amelyikben a *Mezőgazdaság: Termő növények* (Az IAS 16 és az IAS 41 módosításai) először kerül alkalmazásra, a gazdálkodó egységnek a tárgyidőszakra vonatkozóan nem kell közzétennie az IAS 8 standard 28. bekezdésének (f) pontjában előírt mennyiségi információkat. A gazdálkodó egységnek mindamellett közzé kell tennie az IAS 8 standard 28. bekezdésének (f) pontjában előírt mennyiségi információkat minden bemutatott korábbi időszakra vonatkozóan.

81M. A gazdálkodó egység dönthet úgy, hogy egy termő növényre vonatkozó tételt az arra a beszámolási időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban bemutatott legelső időszak kezdetekor fennálló valós értékén értékel, amelyben először alkalmazza a *Mezőgazdaság: Termő növények* (Az IAS 16 és az IAS 41 módosításai) módosítást, és ezt a valós értéket alkalmazhatja a tétel akkori vélelmezett bekerülési értékeként. A megelőző könyv szerinti érték és a valós érték közötti bármely különbséget a nyitó felhalmozott eredményben kell megjeleníteni a legkorábbi bemutatott időszak elején.

▼B

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*; valamint

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

▼B

IAS 17 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Lízingek

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy a lízingbevevők és a lízingbeadók részére előírja a lízingekkel kapcsolatosan alkalmazandó megfelelő számviteli politikát és közzétételt.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi lízing elszámolásánál, kivéve:

(a) az ásványkincsek, kőolaj-, földgáz és hasonló, nem megújuló erőforrások feltárására vagy hasznosítására vonatkozó lízingeket; valamint

(b) az olyan tételekre vonatkozó licencszerződéseket, mint a mozifilmek, videofelvételek, színdarabok, kéziratok, szabadalmak és szerzői jogok.

▼M45

Ugyanakkor a jelen standard nem alkalmazható az értékelés alapjaként az alábbi eszközök esetében:

▼B

(a) a lízingbevevő birtokában lévő olyan ingatlan, amelyet befektetési célú ingatlanként számolnak el (lásd IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok*);

(b) a lízingbeadó által operatív lízing keretében rendelkezésre bocsátott befektetési célú ingatlanok (lásd IAS 40);

▼M45

c) az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard hatókörébe tartozó, a lízingbe vevő által pénzügyi lízing keretében birtokolt biológiai eszközök; vagy

d) az IAS 41 standard hatálya alá tartozó, a lízingbe adó által operatív lízing keretében rendelkezésre bocsátott biológiai eszközök.

▼B

3. A jelen standard alkalmazandó az olyan szerződésekre, amelyek az eszközök használati jogát ruházzák át, még akkor is, ha azok az ilyen eszközök működtetésével vagy karbantartásával kapcsolatosan alapvető szolgáltatások nyújtását követelik 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* egy olyan megállapodás, amelynek keretében a lízingbeadó egy adott összeg megfizetése vagy fizetések sorozata ellenében átadja a lízingbevevőnek azt a jogot, hogy egy adott eszközt a szerződésben meghatározott ideig használhasson.

A *pénzügyi lízing* egy olyan lízing, amely lényegileg az eszköz tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot átadja. A tulajdonjog végül vagy átadásra kerül vagy nem.

Az *operatív lízing* a pénzügyi lízingtől eltérő lízing.

A *fel nem mondható lízing* olyan lízing, amely csak akkor mondható fel, ha:

(a) valamilyen esetleges függő esemény bekövetkezik;

(b) a lízingbeadó hozzájárul;

▼B

(c) a lízingbevevő ugyanazzal a lízingbeadóval ugyanarra, vagy egy azzal egyenértékű eszközre vonatkozóan új lízingmegállapodást köt; vagy

(d) a lízingbevevő megfizet egy olyan további összeget, amely alapján a lízing kezdetekor a lízing 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 lízinget vagy operatív, vagy pénzügyi lízingnek minősítik; valamint

(b) pénzügyi lízing esetén, meghatározzák a lízingfutamidő kezdetén megjelenítendő összegeket.

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 származó eszközök, kötelezettségek, bevételek vagy ráfordítások értelemszerű megjelenítésének) időpontja.

A *lízing futamideje* az a fel nem mondható időszak, amelyre vonatkozóan 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 lízing kezdetekor ésszerűen biztos, hogy a lízingbevevő ezt az opciót le fogja hívni.

A *minimális lízingfizetések* a lízing futamideje 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 kapcsolt viszonyban 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 kapcsolt viszonyban álló fél; vagy

iii. a lízingbeadótól független harmadik személy, aki pénzügyileg képes teljesíteni a garancia alapján vállalt kötelmeit.

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.

▼B

A *hasznos élettartam* a lízingfutamidő kezdetétől számítva az a becsült hátralévő időszak – amely időszak nem korlátozódik a lízing időtartamára –, amely alatt az eszközben megtestesülő gazdasági hasznokat a gazdálkodó 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 teljesíteni a garancia alapján vállalt kötelmeit.

A *nem garantált maradványérték* a lízingelt eszköz maradványértékének az a része, amelynek a lízingbeadó által történő realizálása nem biztosított, vagy kizárólag egy, a lízingbeadóval kapcsolt viszonyban álló fél által garantált.

A *kezdeti közvetlen költségek* olyan többletköltségek, amelyek közvetlenül a lízingszerződés megtárgyalásának és véglegesítésének tulajdoníthatók, kivéve a gyártó vagy kereskedő lízingbeadók ilyen költségeit.

A *bruttó lízingbefektetés* az alábbiak összege:

(a) a pénzügyi lízing alapján a lízingbeadó számára járó minimális lízingfizetések; valamint

(b) a lízingbeadót illető bármely nem garantált maradványérték.

A *nettó lízingbefektetés* a bruttó lízingbefektetés a lízing implicit kamatlábával diszkontálva.

A *meg nem szolgált pénzügyi bevétel* az alábbi két tétel közötti különbözet:

(a) a bruttó lízingbefektetés; és

(b) a nettó lízingbefektetés.

A *lízing implicit kamatlába* az a diszkontráta a lízing kezdetekor, amely a (a) minimális lízingfizetésekre; és a (b) nem garantált maradványértékre olyan összesített jelenértéket ad, amely megegyezik 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 lízing kezdetekor a lízingbevevő – hasonló időtartamra és hasonló fedezet mellett – az eszköz megszerzéséhez hitelt tudna felvenni.

A *függő bérleti díj* a lízingfizetéseknek az a része, amelyet nem határoztak meg összegszerűen, hanem amely olyan tényező jövőbeli összegén alapul, amely nem az idő múlásának függvényében változik (pl. a jövőbeni értékesítések százaléka, a jövőbeni használat összege, jövőbeni árindexek, jövőbeni piaci kamatlábak).

5. A lízingszerződés vagy elkötelezettség olyan feltételt is tartalmazhat, amely szerint a lízingfizetéseket korrigálni kell a lízingelt ingatlan építési vagy megszerzési költségeiben, vagy valamilyen más költség vagy érték összegében – mint pl. általános árszintek, a lízingbeadó lízingre vonatkozóan felmerült finanszírozási költségei – a lízing kezdete és a lízingfutamidő kezdete közötti időszakban bekövetkező változásokkal. Ha van ilyen kikötés, bármely ilyen változás hatását a jelen standard alkalmazásakor úgy kell tekinteni, mintha azok a lízing kezdetén merültek volna fel.

▼B

6. A lízing meghatározásába beletartoznak azok, az eszközök bérletével kapcsolatos szerződések, amelyek olyan rendelkezést tartalmaznak, hogy az előírt feltételek teljesítése után a bérlőnek lehetősége van az eszköz tulajdonjogának megszerzésére. Ezek a szerződések néha úgy is ismertek, mint bérleti-adásvételi szerződések.

▼M33

6A. Az IAS 17 standard a „valós érték” kifejezést oly módon használja, amely néhány szempontból eltér a valós értéknek az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardban szereplő definíciójától. Ezért az IAS 17 standard alkalmazásakor a gazdálkodó egység a valós értéket az IAS 17 standardnak megfelelően határozza meg, nem az IFRS 13 szerint.

▼B

A LÍZINGEK MINŐSÍTÉSE

7. A jelen standardban elfogadott lízingminősítés azon alapul, hogy a lízingelt eszköz tulajdonlásával járó kockázatok és hasznok milyen mértékben tartoznak a lízingbeadóhoz vagy a lízingbevevőhöz. A kockázatok közé tartoznak a kapacitáskihasználatlanságból 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 a 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 közöttük lévő lízingszerződés, helyénvaló következetes fogalmakat alkalmazni. Ezeknek a fogalmaknak a lízingbeadó és a lízingbevevő eltérő körülményeire történő alkalmazása néha azt eredményezheti, hogy ugyanazt a lízinget másként minősítik. 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 szerződés formájától függ ([1]). Példák olyan helyzetekre, amelyek önmagukban vagy kombinációban szokásosan a lízing pénzügyi lízingként történő minősítéséhez vezetnek:

(a) a lízing futamidejének végéig a lízing a tulajdonjogot átadja a lízingbevevőnek;

(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 opciót le fogják hívni;

(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

([1]) Lásd a még a SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése* értelmezést.

▼B

(e) a lízingelt eszközök annyira speciális jellegűek, hogy jelentősebb változtatás nélkül csak a lízingbevevő tudja azokat 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, a lízingbeadónak a felmondással kapcsolatos veszteségeit a lízingbevevő viseli;

(b) a maradványérték valós értékének ingadozásaiból származó nyereség vagy veszteség a lízingbevevőt illeti (pl. olyan bérletidíj-engedmény formájában, amely a futamidő végén egyenlő lesz az értékesítés bevételének nagy részével); valamint

(c) a lízingbevevő egy további időszakra folytathatja a lízinget olyan lízingdíjért, amely lényegesen alacsonyabb a piaci lízingdíjnál.

12. A 10. és 11. bekezdésben felsorolt példák és jellemzők nem mindig döntőek. Amennyiben egyéb jellemzők alapján egyértelmű, hogy a lízing alapvetően nem adja át a tulajdonlással járó lényegileg összes kockázatot és hasznot, a lízing operatív lízingnek minősül. Erre példa lehet az az eset, 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.

13. A lízing minősítése a lízing kezdetekor történik. Ha a lízingbevevő és a lízingbeadó bármikor úgy döntenek – kivéve a lízing meghosszabbításának esetét –, hogy oly módon változtatják meg a lízing feltételeit, hogy annak eredményeképpen a lízing besorolása a 7–12. bekezdésben felsorolt kritériumok alapján megváltozott volna abban az esetben, ha a megváltozott feltételek már a lízing kezdetekor fennálltak volna, a módosított szerződés annak időtartama alatt új szerződésnek minősül. Azonban a becslések változásai (például a lízingelt ingatlan gazdasági élettartamára vagy maradványértékére vonatkozó becslések változásai) vagy a körülményekben bekövetkezett változások (például a lízingbevevő általi nem teljesítés) nem eredményezik a lízing új minősítését.

▼M22

_____

15A. Ha egy lízing mind telek-, mind épület-elemeket tartalmaz, akkor a gazdálkodó egység minden egyes elem besorolását pénzügyi vagy operatív lízingként, elkülönítve értékeli, a 7–13. bekezdésekkel összhangban. Annak meghatározásakor, hogy a telek eleme operatív vagy pénzügyi lízing-e, fontos szempont, hogy a telek normál körülmények között határozatlan gazdasági élettartammal rendelkezik-e.

▼B

16. Minden esetben, amikor a telek és épületek lízingjének minősítéséhez és elszámolásához szükséges, a minimális lízingfizetéseket (beleértve az előre egy összegben megfizetett összegeket is) a telek és az épületkomponensek között a lízing telekkomponensében és épületkomponensében lévő lízingérdekeltségek lízing kezdetén érvényes valós értékeinek egymáshoz viszonyított arányában osztják fel. Amennyiben a lízingfizetéseket nem lehet megbízhatóan felosztani a két komponens között, a teljes lízing pénzügyi lízingnek minősül, kivéve, ha egyértelmű, hogy mindkét komponens operatív lízing, amely esetben a teljes lízing operatív lízingnek minősül.

▼B

17. Az olyan telek- és épületlízingnél, melynél a 20. bekezdés alapján a telekkomponensre kezdetben kimutatandó összeg nem lényeges, a telket és az épületeket a lízingbesorolás céljából összevontan, egy egységként lehet kezelni, és a 7–13. bekezdés alapján pénzügyi vagy operatív lízingként lehet besorolni. Ilyen esetben az épületek gazdasági élettartama tekintendő a teljes lízingelt eszköz gazdasági élettartamának.

18. Nem szükséges a telek- és az épületkomponensek elkülönült értékelése, amikor a lízingbevevő mindkét komponensben meglevő érdekeltsége az IAS 40 alapján befektetési célú ingatlannak minősül, és a valósérték-modellt alkalmazzák. Ebben az esetben csak akkor van szükség részletes számításokra, ha az egyik vagy mindkét komponens minősítése egyébként bizonytalan.

19. Az IAS 40-nek megfelelően a lízingbevevő az operatív lízing alapján meglévő ingatlan érdekeltségét befektetési célú ingatlannak minősítheti. Ha így tesz, az ingatlanérdekeltséget úgy számolja el, mintha az pénzügyi lízing volna, valamint a valósérték-modellt alkalmazza a megjelenített eszközre. A lízingbevevőnek folytatnia kell a lízing pénzügyi lízingként való elszámolását még akkor is, ha valamely utólagos esemény oly módon változtatja meg 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, amelyet ekkor átsorolnak a saját használatú ingatlanok közé a használat megváltozásának időpontjában érvényes valós értékkel megegyező vélelmezett bekerülési értéken; vagy

(b) allízingbe adja, amely az érdekeltség tulajdonlásával járó lényegileg összes kockázatot és hasznot átadja egy független harmadik félnek. Az ilyen allízinget a lízingbevevő harmadik személy számára nyújtott pénzügyi lízingként számolja el, bár a harmadik személy azt operatív lízingként is elszámolhatja.

LÍZINGEK A LÍZINGBEVEVŐK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

Pénzügyi lízingek

Kezdeti megjelenítés

20. A lízingfutamidő kezdetén a lízingbevevőknek a pénzügyi lízinget eszközként és kötelezettségként kell a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásukban ◄ megjeleníteniük a lízingelt vagyontárgy valós értékével, vagy, ha ez alacsonyabb, a minimális lízingfizetések jelenértékével azonos összegben, mindezeket a lízing kezdetén meghatározva. A minimális lízingfizetések 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 kimutatott értékhez.

21. Az ügyleteket és egyéb eseményeket tartalmuk és a pénzügyi realitásuk szerint kell elszámolni és bemutatni, nem csupán a jogi formájuk szerint. Bár egy 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 az eszköz gazdasági élettartamának jelentős részére vonatkozóan megszerzi a lízingelt eszköz használatából adódó gazdasági hasznokat cserében azért, hogy kötelmet vállal arra, hogy ezért a jogért a lízing kezdetekor kiszámolt, az eszköz valós értékét és a vele kapcsolatban felmerülő finanszírozási költségeket megközelítő összeget fizet.

▼B

22. Ha az ilyen lízingek nem jelennek meg a lízingbevevő ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában, ◄ akkor a gazdálkodó egység gazdasági erőforrásainak és kötelmeinek a szintje is alulértékelt, ezáltal torzítja a pénzügyi mutatókat. Ennek megfelelően az a helyénvaló, hogy a pénzügyi lízinget mind eszközként, mind pedig a jövőbeni lízingfizetések megfizetésére való kötelemként megjelenítsék a lízingbevevő ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában. ◄ A lízingfutamidő kezdetén a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ kimutatott eszköz, valamint a jövőbeni lízingfizetésekre vonatkozó kötelezettség azonos összegűek, figyelmen kívül hagyva a lízingbevevő kezdeti közvetlen költségeit, amelyeket hozzáadnak az eszközként kimutatott összeghez.

23. Nem helyénvaló, ha a lízingelt eszközökhöz kapcsolódó kötelezettségeket a pénzügyi kimutatásokban a lízingelt eszközökből történő levonásként szerepeltetik. Ha a kötelezettségeknek a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ való bemutatásánál megkülönböztetik a rövid és nem rövid lejáratú kötelezettségeket, akkor a lízingkötelezettségeket is ugyanígy meg kell különböztetni.

24. Gyakran merülnek fel kezdeti közvetlen költségek bizonyos lízingtevékenységekkel kapcsolatban, mint például a lízingszerződések megtárgyalása és véglegesítése. Azokat a költségeket, amelyeket közvetlenül a lízingbevevőnek a pénzügyi lízing érdekében végrehajtott tevékenységeinek tulajdoníthatóként azonosítanak, hozzáadják az eszközként kimutatott összeghez.

Későbbi értékelés

25. A minimális lízingfizetéseket meg kell osztani a pénzügyi ráfordítás és a fennálló kötelezettség csökkentése között. A pénzügyi ráfordítást a lízing futamideje alatt úgy kell az egyes időszakokhoz rendelni, hogy a kötelezettség fennmaradó egyenlegére állandó időszaki kamatlábat eredményezzen. A függő bérleti díjakat azok felmerülésének időszakában kell ráfordításként elszámolni.

26. A gyakorlatban a számítások leegyszerűsítése érdekében a lízingbevevő valamilyen közelítő módszert is alkalmazhat a pénzügyi ráfordításnak a lízing futamideje alatti időszakokhoz történő hozzárendelése során.

27. A pénzügyi lízing eredményeképpen az egyes beszámolási időszakokban pénzügyi ráfordítás, valamint az értékcsökkenthető eszközökre értékcsökkenési leírás 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 megszerzi a tulajdonjogot, az eszközt a lízing futamideje vagy a hasznos élettartam közül a rövidebb időszak alatt kell teljesen értékcsökkenteni.

28. A lízingelt eszköz értékcsökkenthető összegét az egyes, a használat várható ideje alatti beszámolási időszakokhoz olyan szisztematikus alapon rendelik hozzá, amely összhangban van azzal az értékcsökkenési politikával, amit a lízingbevevő a saját tulajdonú értékcsökkenthető eszközökre alkalmaz. 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.

▼B

29. Az eszközre vonatkozó értékcsökkenési leírás és a pénzügyi ráfordítás adott időszaki együttes összege ritkán azonos az adott időszaki lízingfizetéssel, így nem helyénvaló egyszerűen a lízingfizetéseket számolni 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, a gazdálkodó egység az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza.

31. A lízingbevevőknek az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standard előírásainak való megfelelés mellett, az alábbiakat kell közzétenniük a pénzügyi lízingekre:

(a) az eszközök minden egyes csoportjára a ►**M5** beszámolási időszak végi ◄ könyv szerinti nettó értéket;

(b) a jövőbeni minimális lízingfizetések ►**M5** beszámolási időszak végi ◄ összegének az egyeztetését azok jelenértékével. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek a következő időszakok mindegyikére közzé kell tennie a jövőbeni minimális lízingfizetések ►**M5** beszámolási időszak végi ◄ 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 díjakat;

(d) a fel nem mondható allízingekből várhatóan befolyó jövőbeni minimális allízingfizetések ►**M5** beszámolási időszak végi ◄ összegét;

(e) a lízingbevevő lényeges lízingmegállapodásainak általános bemutatását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:

i. a fizetendő függő bérleti díjak megállapításának alapját;

ii. a megújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit; valamint

iii. a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre, és a további lízingekre vonatkozóan.

32. Ezenfelül 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 lízingek

33. Az operatív lízing alapján történő lízingfizetéseket lineáris módszerrel a lízing futamideje alatt kell ráfordításként elszámolni, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznának időbeni megoszlását ([1]).

34. Operatív lízing esetén a lízingfizetéseket (kivéve a szolgáltatások, pl. biztosítás és karbantartás díját) ráfordításként, lineáris módszerrel kell elszámolni akkor is, ha a fizetések nem ilyen alapon történnek, kivéve, ha más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznainak időbeli megoszlását.

([1]) Lásd a még a SIC-15 *Operatív lízingek – Ösztönzők* értelmezést.

▼B

35. A lízingbevevőnek az IFRS 7 előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie az operatív lízingekre 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 allízingekből várhatóan befolyó jövőbeni minimális allízingfizetések ►M5 beszámolási időszak végi ◄ összegét;

(c) az adott időszakban ráfordításként elszámolt lízing- és allízingfizetéseket, elkülönült összegekkel a minimális lízingfizetésekre, a függő bérleti díjakra és az allízingfizetésekre;

(d) a lízingbevevő lényeges lízingmegállapodásainak általános bemutatását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:

i. a fizetendő függő bérleti díjak megállapításának alapját;

ii. a megújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit; valamint

iii. a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre és a további lízingekre vonatkozóan.

LÍZINGEK A LÍZINGBEADÓK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

Pénzügyi lízingek

Kezdeti megjelenítés

36. A lízingbeadóknak a pénzügyi lízingbe adott eszközöket ki kell mutatniuk a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásukban, ◄ és azokat követelésként kell szerepeltetniük a nettó lízingbefektetéssel azonos összegben.

37. A pénzügyi lízingnél a lízingbeadó a tulajdonjoggal járó lényegileg minden hasznot és kockázatot 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 merülnek fel kezdeti közvetlen költségek, és olyan összegek tartoznak ide mint pl. a jutalékok, jogi díjak, és belső költségek, amelyek a lízing megtárgyalásának és véglegesítésének járulékos költségei és közvetlenül azoknak tulajdoníthatók. Ezek nem tartalmaznak általános költségeket, pl. az értékesítési és marketingcsoport költségeit. Azon pénzügyi lízingek 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 lízing implicit kamatlába 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 lízing megtárgyalásával és véglegesítésével kapcsolatosan felmerült költségek nem tartoznak bele a kezdeti közvetlen költségek fogalmába. Ennek eredményeként azok nem képezik részét a nettó lízingbefektetésnek, és azokat ráfordításként számolják el az értékesítésből származó nyereség elszámolásakor, amely egy pénzügyi lízing esetében általában a lízingfutamidő kezdete.

▼B

Későbbi értékelés

39. A pénzügyi bevétel elszámolásának olyan ütemben kell történnie, amely a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatos fennmaradó 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 az elhatárolt összegeket érintő bármely csökkenést azonnal elszámolják.

41A. Az olyan pénzügyi lízing keretében birtokolt eszközt, amelyet az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint értékesítésre tartottá minősítettek (vagy egy értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba soroltak be), az IFRS 5 standarddal összhangban kell elszámolni.

42. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadóknak az adott időszaki értékesítési nyereséget vagy veszteséget a gazdálkodó egység által az azonnali értékesítésre alkalmazott politika szerint kell elszámolniuk. Ha mesterségesen alacsony kamatlábakat határoznak meg, az értékesítés nyereségét arra a szintre kell korlátozni, amely egy piaci kamatláb felszámítása esetén adódna. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónál a lízing megtárgyalásával és véglegesítésével kapcsolatban felmerült költségeket az értékesítésből származó nyereség elszámolásakor kell ráfordításként elszámolni.

43. A gyártók és 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; valamint

(b) a lízing futamideje alatti pénzügyi bevétel.

44. A lízing futamidejének kezdetén a gyártó vagy kereskedő lízingbeadó által elszámolt értékesítési árbevétel az eszköz valós értéke vagy – ha ez alacsonyabb – a lízingbeadónak járó minimális lízingfizetések jelenértéke, amelyet a piaci kamatláb alkalmazásával számítanak ki. Az értékesítésnek a lízing futamidő kezdetén elszámolt költsége a lízingelt vagyontárgy bekerülési értéke vagy – ha ez eltérő – könyv szerinti értéke, csökkentve a nem garantált maradványérték jelenértékével. Az értékesítés árbevétele és az értékesítés költsége közötti különbözet az értékesítés nyeresége, amelyet a gazdálkodó egység által az azonnali értékesítésre alkalmazott politikával összhangban számolnak el.

45. A gyártó vagy 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 piaci kamatláb felszámítása esetén adódna.

▼B

46. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónál a lízing megtárgyalásával és véglegesítésével 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 IFRS 7 előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie a pénzügyi lízingekre vonatkozóan:

(a) a ►M5 beszámolási időszak végi ◄ teljes bruttó lízingbefektetés és a minimális lízingfizetésekből származó ►M5 beszámolási időszak végi ◄ követelés jelenértéke közötti egyeztetést. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a bruttó lízingbefektetést és a minimális lízingfizetési követelések jelenértékét a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ 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 bemutatását.

48. Növekedési mutatóként gyakran érdemes közzétenni az időszakban szerzett új üzletben meglévő, a meg nem szolgált bevétellel csökkentett bruttó befektetést, a felmondott lízingeknek megfelelő összeg levonása után.

Operatív lízingek

49. A lízingbeadóknak az operatív lízingekben szereplő eszközöket a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásukban ◄ 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 ([1]).

51. A lízingárbevétel megszerzéséhez felmerült, az értékcsökkenési leírást is magukban foglaló költségeket ráfordításként számolják el. A lízing bevételét (kivéve az olyan szolgáltatásokért kapott összegeket, mint a biztosítás vagy a karbantartás) lineárisan számolják el 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 lízingbeadónál az operatív lízingek megtárgyalásához és véglegesítéséhez kapcsolódóan felmerült kezdeti közvetlen költségeket hozzá kell adni a lízingelt eszköz könyv szerinti értékéhez, és ráfordításként a lízing futamideje alatt kell azokat elszámolni, a lízingből származó bevétellel azonos alapon.

([1]) Lásd a még a SIC-15 *Operatív lízingek – Ösztönzők* értelmezést.

▼B

53. Az értékcsökkenthető lízingelt eszközökre vonatkozó értékcsökkentési politikának összhangban kell lennie a lízingbeadó hasonló eszközökre használt szokásos értékcsökkentési politikájával, és az értékcsökkenést az IAS 16, valamint az IAS 38 alapján kell kiszámolni.

54. Annak meghatározásához, hogy egy lízingelt eszköz értékvesztett-e, a gazdálkodó egység az IAS 36-ot alkalmazza.

55. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadó nem számol el értékesítési nyereséget az operatív lízing kötésekor, mivel az nem egyenértékű az értékesítéssel.

56. A lízingbeadónak az IFRS 7 előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie az operatív lízingekre 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 lízingmegállapodásainak általános bemutatását.

57. Ezenfelül 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.

VISSZLÍZINGÜGYLETEK

58. A visszlízingügyletek keretében egy eszközt eladnak, majd visszalízingelik. A lízingdíj és az eladási ár rendszerint kölcsönösen függenek egymástól, mivel együttesen tárgyalnak azokról. A visszlízingügyletek számviteli kezelése a benne lévő lízing típusától függ.

59. Ha egy visszlízingügylet pénzügyi lízinget eredményez, a könyv szerinti értéket meghaladó bármely értékesítési bevételt nem lehet bevételként azonnal elszámolni az eladó-lízingbevevőnél. Ehelyett azt el kell határolni, és a lízing időtartama alatt kell amortizálni.

60. Ha a visszlízing pénzügyi lízing, az ügylet egy olyan megoldás, amelynek révén a lízingbeadó finanszírozást nyújt a lízingbevevőnek az eszközt használva biztosítékként. Ezért nem helyénvaló bevételként kezelni a könyv szerinti értéket meghaladó értékesítési hozamokat. Az ilyen többletet elhatárolják, és a lízing futamideje alatt amortizálják.

▼B

61. Ha egy visszlízingügylet 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, amelynek 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, amelynek 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 nyereséget vagy veszteséget azonnal elszámolnak.

63. Operatív lízing ügyletek esetén, ha a visszlízingügylet 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 lízingek esetében nincs szükség ilyen módosításra, hacsak nem történt értékvesztés, amely esetben az IAS 36-tal összhangban a könyv szerinti értéket lecsökkentik a megtérülő összegre.

65. A lízingbevevők és lízingbeadók közzétételi kötelezettségei a visszlízingügyletekre is ugyanúgy érvényesek. A lényeges lízingszerződések előírt ismertetése a visszlízingügyletek feltételeinek, és a megállapodás egyedi vagy szokatlan rendelkezéseinek a közzétételéhez vezet.

66. A visszlízingügyletek 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 lízingek 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 gazdálkodó egységnek a jelen standard módosításait valamennyi lízingre vonatkozóan visszamenőleg kell alkalmaznia, vagy amennyiben az (1997-ben módosított) IAS 17-et nem alkalmazták visszamenőlegesen, valamennyi olyan lízingre vonatkozóan, amely azután került megkötésre, hogy a gazdálkodó egység azt a standardot alkalmazni kezdte.

▼M22

68A. A gazdálkodó egységnek a még le nem járt lízingek telek-elemeinek besorolását a 69A. bekezdésben hivatkozott módosítások bevezetésének időpontjában ismételten fel kell mérnie, az ilyen lízingek kezdetekor fennálló információk alapján. Egy újonnan pénzügyi lízingként besorolt lízinget visszamenőlegesen kell megjelenítenie, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standarddal összhangban. Ha azonban a gazdálkodó egység nem rendelkezik a módosítások visszamenőleges alkalmazásához szükséges információkkal, akkor:

a) a módosításokat ezekre a lízingekre a módosítások bevezetésének időpontjában fennálló tények és körülmények alapján kell alkalmaznia; és

▼M22

b) az újonnan pénzügyi lízingként besorolt telek lízingjével kapcsolatos eszközt és kötelezettséget az abban az időpontban érvényes valós értékükön kell kimutatni; az ezen valós értékek közötti bármilyen különbséget a felhalmozott eredményben kell megjeleníteni.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

▼M22

69A. A 2009 áprilisában kibocsátott *IFRS-ek javításai* részeként a 14. és a 15. bekezdés törlésre került, és a 15A. és 68A. bekezdés hozzáadásra került. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2010. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼B

A (1997-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 17 VISSZAVONÁSA

70. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben módosított) IAS 17 *Lízingek* standardot.

▼B

IAS 18 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Bevételek

CÉL

A jövedelmet a *Keretelvek a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására* úgy határozzák meg, mint a gazdasági hasznokban a beszámolási időszakban eszközök befolyása vagy növekedése, vagy kötelezettségek csökkenése formájában bekövetkezett növekedések, amelyek azt eredményezik, hogy a saját tőke a tulajdonosok hozzájárulásától eltérő okból nő. A jövedelem mind a bevételeket, mind a nyereségeket magában foglalja. A bevétel az a jövedelem, amely egy vállalkozás szokásos tevékenységéből származik, és számtalan különböző néven illetik, ideértve az árbevételt, a díjakat, a kamatot, az osztalékokat és jogdíjakat. Ennek a standardnak az a célja, hogy előírja bizonyos típusú ügyletekből és eseményekből származó bevételek számviteli kezelésének módját.

A bevétel elszámolásával kapcsolatban az elsődleges kérdés annak meghatározása, hogy mikor lehet a bevételt elszámolni. Bevétel akkor kerül elszámolásra, amikor valószínű, hogy jövőbeli gazdasági hasznok fognak befolyni a gazdálkodó egységhez, és ezeket a hasznokat megbízhatóan mérni lehet. Ez a standard bemutatja, melyek azok a körülmények, amelyekben ezek a kritériumok teljesülnek, és ezért a bevételt elszámolásra kerül. E kritériumok alkalmazásához gyakorlati iránymutatást is ad.

HATÓKÖR

1. Ezt a standardot az alábbi ügyletekből és eseményekből származó bevételek elszámolásával kapcsolatban kell alkalmazni:

   (a) áruk értékesítése;

   (b) szolgáltatások nyújtása; és

   (c) a gazdálkodó egység eszközeinek mások által történő, kamatot, jogdíjakat és osztalékokat eredményező használata.

2. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1992-ben jóváhagyott IAS 18 *Bevételek elszámolása* standardot.

3. Az áruk magukban foglalják a gazdálkodó egység által értékesítés céljából előállított árukat és a továbbértékesítés céljából vásárolt árukat, mint például a kiskereskedő által vásárolt árut, vagy a továbbértékesítés céljából tartott telket vagy más ingatlant.

4. A szolgáltatások nyújtása jellemzően egy szerződésben vállalt feladatnak adott időszak alatt egy gazdálkodó egység által történő teljesítését jelenti. A szolgáltatásnyújtás egy vagy több időszak alatt történhet. Néhány szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szerződés beruházási szerződésekhez kapcsolódik, ilyenek például a projektmenedzserek és építészek szolgáltatásaival kapcsolatos szerződések. Az ezekből a szerződésekből származó bevételt nem ez a standard szabályozza, hanem ezeket az IAS 11 *Beruházási szerződések* standardban előírt, a beruházási szerződésekre vonatkozó követelményeknek megfelelően kell kezelni.

5. A gazdálkodó egység eszközeinek mások által történő használata a következő formákban eredményez bevételeket:

   (a) kamat – pénzeszközöknek vagy pénzeszköz-egyenértékeseknek, vagy a gazdálkodó egység követeléseinek használatáért fizetett díjak;

▼B

(b) jogdíjak – a gazdálkodó egység hosszú lejáratú eszközeinek, például szabadalmaknak, védjegyeknek, szerzői jogoknak és számítógépes szoftvereknek a használatáért fizetett díjak; és

(c) osztalékok – a nyereségnek a tulajdonosok között meghatározott tőkekategóriába történt befektetéseik arányában történő szétosztásai.

6. Ez a standard nem foglalkozik azokkal a bevételekkel, amelyek az alább felsoroltakból származnak:

(a) lízingszerződések (lásd az IAS 17 *Lízingek* standardot);

(b) tőkemódszerrel elszámolt befektetésekből származó osztalékok (lásd az ►**M32** IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard ◄ dot);

(c) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatókörébe eső biztosítási szerződések;

(d) a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékében történt változások vagy ezek elidegenítése (lásd az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardot);

(e) az egyéb forgóeszközök értékében történt változások;

(f) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközök kezdeti megjelenítése és a valós értékükben bekövetkező változások (lásd az IAS 41 *Mezőgazdaság* standardot);

(g) mezőgazdasági termékek kezdeti megjelenítése (lásd az IAS 41 standardot); és

(h) ásványi ércek kitermelése.

FOGALMAK

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

A *bevételek* a gazdasági hasznoknak az adott időszak alatt a gazdálkodó egység szokásos tevékenysége során történő bruttó beáramlásai, amikor ezek a beáramlások a tulajdonosok hozzájárulásaiból eredő növekedésektől eltérő módon emelik a saját tőkét.

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

▼B

8. A bevétel a gazdálkodó egységnek kizárólag a saját számlára kapott és járó gazdasági hasznok bruttó beáramlásait foglalja magában. A harmadik fél javára beszedett összegek, úgymint a forgalmi adók, áruk és szolgáltatások adói, valamint az általános forgalmi adók nem a gazdálkodó egységhez befolyó gazdasági hasznok és nem eredményeznek növekedést a saját tőkében. Emiatt ezek nem tartoznak a bevételek közé. Hasonlóképpen, egy ügynöki viszonyban a gazdasági hasznok bruttó beáramlásai magukban foglalják azokat az összegeket, amelyeket a megbízó nevében szedtek be, és amelyek nem eredményeznek növekedést a gazdálkodó egység saját tőkéjében. A megbízó nevében beszedett összegek nem minősülnek bevételnek. Ezzel szemben a jutalék összege a bevétel.

▼B

A BEVÉTEL ÉRTÉKELÉSE

9. A bevételeket a kapott vagy járó ellenérték valós értékén kell értékelni ([1]).

10. Egy ügyletből származó bevétel összegét rendszerint a gazdálkodó egység és az eszköz vevője vagy használója között létrejött szerződés határozza meg. Az összeget a kapott vagy járó ellenérték valós értékén kell értékelni, figyelembe véve a gazdálkodó egység által jóváhagyott bármilyen kereskedelmi és mennyiségi engedmény összegét.

11. Az ellenérték leggyakrabban pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek formájában van, és a bevétel összege a kapott vagy járó pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege. Ha azonban a pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek beáramlása halasztva történik, az ellenérték valós értéke kevesebb lehet, mint a kapott vagy járó pénzeszközök nominális összege. Egy gazdálkodó egység például kamatmentes hitelt adhat a vevőnek, vagy az áru értékesítésével kapcsolatos ellenértékként a piaci kamatnál alacsonyabb kamatozású fizetési ígérvényt fogadhat el a vevőtől. Amikor a megállapodás által ténylegesen egy finanszírozási ügylet jön létre, az ellenérték valós értéke az összes jövőbeni befizetésnek egy beszámított kamatlábbal való diszkontálásával kerül meghatározásra. A beszámított kamatláb az alábbi két lehetőség közül az, amelyiket pontosabban lehet meghatározni:

(a) vagy egy hasonló hitelminősítésű kibocsátó hasonló instrumentumánál alkalmazott kamatláb; vagy

(b) egy olyan kamatláb, amely az instrumentum névértékét az áruk vagy szolgáltatások jelenlegi készpénzes értékesítési árának szintjére diszkontálja.

Az ellenérték valós értéke és nominális összege közötti különbséget a 29. és a 30. bekezdésnek, valamint az IAS 39 standardnak megfelelően kamatbevételként számolják el.

12. Amikor árukat vagy szolgáltatásokat cserélnek el hasonló jellegű és értékű árukkal vagy szolgáltatásokkal, a csere nem minősül bevételt eredményező ügyletnek. Gyakran ez a helyzet olaj- vagy tejtermékekkel kapcsolatban, ahol a szállítók gyakran cserélik el különböző helyeken lévő készleteiket, hogy az adott hely keresletét jobban ki tudják elégíteni. Amikor áruk értékesítésére vagy szolgáltatások nyújtására nem hasonló árukért vagy szolgáltatásokért cserében kerül sor, a csere bevételt eredményező ügyletnek minősül. A bevételt a kapott áruk vagy szolgáltatások valós értékén kell értékelni, módosítva azt bármely átadott pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek összegével. Ha a kapott áruk vagy szolgáltatások valós értéke nem mérhető megbízhatóan, a bevételt az értékesített áru vagy nyújtott szolgáltatás valós értékén értékelik, módosítva azt bármely átadott pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes összegével.

AZ ÜGYLET AZONOSÍTÁSA

13. A jelen standardban szereplő megjelenítési kritériumokat rendszerint minden egyes ügyletre elkülönülten kell alkalmazni. Bizonyos körülmények között azonban az ügylet tartalmának tükrözéséhez szükség van arra, hogy egyetlen ügylet elkülönülten azonosítható elemeire alkalmazzák a megjelenítési kritériumokat. Amikor például egy termék eladási ára a későbbi szolgáltatásokra vonatkozóan egy azonosítható összeget is magában foglal, ezt az összeget elhatárolják, és annak az időszaknak a bevételeként számolják el, amelynek során a szolgáltatást nyújtják. Ezzel szemben két vagy több ügyletre együttesen alkalmazzák a megjelenítési kritériumokat, ha azok oly módon kapcsolódnak egymáshoz, hogy a kereskedelmi hatást az ügyletsorozat egészére történő hivatkozás nélkül nem lehet megérteni. Egy gazdálkodó egység például értékesíthet árukat, és ezzel egy időben külön szerződést köthet az áruknak egy későbbi időpontban történő visszavásárlására, amely így érvényteleníti az ügylet tényleges hatását; ilyen esetben a két ügylet együttesen kezelendő.

([1]) Lásd a még SIC-31 *Bevételek – Reklámszolgáltatást tartalmazó barterügyletek*.

▼B

ÁRUK ÉRTÉKESÍTÉSE

14. Az áruk értékesítéséből származó bevételt akkor kell elszámolni, amikor az alábbi feltételek mindegyike teljesül:

(a) a gazdálkodó egység átadta a vevőnek az áruk tulajdonlásával járó lényeges kockázatokat és hasznokat;

(b) a gazdálkodó egység az eladott árukkal kapcsolatban nem tart meg sem olyan szintű irányítási részvételt, amely szokásosan a tulajdonláshoz kapcsolódik, sem tényleges ellenőrzést;

(c) a bevételek összege megbízhatóan mérhető;

(d) valószínű, hogy az ügylethez kapcsolódó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez; és

(e) az ügylettel kapcsolatban felmerült vagy még felmerülő költségek megbízhatóan mérhetők.

15. Annak megállapítása, hogy egy gazdálkodó egység mikor adja át a vevőnek a tulajdonlással járó lényeges kockázatokat és hasznokat, az ügylet körülményeinek vizsgálatát igényli. A legtöbb esetben a tulajdonlással járó kockázatok és hasznok átadása a tulajdonjognak a vevő felé történő átadásával vagy a birtoklásnak a vevő felé történő átengedésével esik egybe. A legtöbb kiskereskedelmi értékesítés esetében ez történik. Egyéb esetekben azonban a tulajdonlással járó kockázatok és hasznok átadása a tulajdonjog átadásától vagy a birtoklás átengedésétől eltérő időpontban történik.

16. Ha a gazdálkodó egység a tulajdonlással kapcsolatos lényeges kockázatokat tart meg, az ügylet nem minősül értékesítésnek, és bevételt nem számolnak el. Egy gazdálkodó egység számtalan módon tarthat meg tulajdonlással járó lényeges kockázatot. Az alábbiak olyan esetekre vonatkozó példák, amikor lehet, hogy a gazdálkodó egység megtartja a tulajdonlással járó lényeges kockázatokat és hasznokat:

(a) amikor a gazdálkodó egység megtart egy olyan kötelmet a nem megfelelő teljesítésre vonatkozóan, amelyet a szokásos garanciális előírások nem fedeznek;

(b) amikor egy adott értékesítésből származó bevétel befolyása függ a vevő által az árunak az általa történő értékesítéséből származtatott bevételtől;

(c) amikor a leszállított terméket installálni kell, és az installálás a szerződés lényeges részét képezi, és ezt a gazdálkodó egység még nem teljesítette; és

(d) amikor a vevőnek a szerződésben rögzített indokkal joga van elállni a vásárlástól, és a gazdálkodó egység bizonytalan a visszaküldés valószínűségét illetően.

17. Ha egy gazdálkodó egység csak a tulajdonlással járó nem jelentős mértékű kockázatot tart meg, az ügylet értékesítésnek minősül, és a bevételt elszámolják. Lehet például, hogy az eladó kizárólag a követelés összege behajtásának érdekében tartja meg az árukkal kapcsolatos tulajdonjogát. Ilyen esetben, ha a gazdálkodó egység átadta a tulajdonlással járó lényeges kockázatokat és hasznokat, az ügylet értékesítésnek minősül és a bevételt elszámolják. Egy másik példa arra, hogy egy gazdálkodó egység csak a tulajdonlással járó nem jelentős mértékű kockázatot tart meg, egy olyan kiskereskedelmi értékesítés lehet, amikor visszatérítést ajánlanak arra az esetre, ha a vevő nem elégedett. Ilyen esetekben a bevétel az értékesítéssel egy időben kerül elszámolásra, feltéve, hogy az eladó megbízhatóan meg tudja becsülni a jövőbeni visszahozatalokat és a visszahozatalokra a korábbi tapasztalatok és egyéb releváns tényezők alapján kötelezettséget mutat ki.

▼B

18. Bevételt csak akkor számolnak el, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez. Néhány esetben ez mindaddig nem valószínű, amíg az ellenérték be nem folyik, vagy amíg egy bizonytalanság meg nem szűnik. Bizonytalan lehet például, hogy egy külföldi kormányzati hatóság engedélyezni fogja-e egy értékesítésből származó ellenértéknek egy másik országba történő átutalását. Amikor az engedélyt megadták, a bizonytalanság megszűnik, és a bevételt elszámolják. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalanság, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként számolják el, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként.

19. Az ugyanahhoz az ügylethez vagy egyéb eseményhez kapcsolódó bevételeket és ráfordításokat egyidejűleg számolják el; ezt a folyamatot általában a bevételek és ráfordítások összemérésének hívják. A ráfordításokat, ideértve a garanciát és egyéb, az áru szállítása után felmerülő költségeket, általában megbízhatóan lehet mérni, ha a bevétel elszámolására vonatkozó egyéb feltételek teljesülnek. Amikor azonban a ráfordításokat nem lehet megbízhatóan mérni, a bevételt nem lehet elszámolni; ilyen körülmények között minden, az áruk értékesítéséért már megkapott ellenértéket kötelezettségként jelenítenek meg.

SZOLGÁLTATÁSOK NYÚJTÁSA

20. Amikor egy szolgáltatásnyújtást tartalmazó ügylet kimenetele megbízhatóan megbecsülhető, az ügylettel kapcsolatos bevételt az ügylet ►**M5** beszámolási időszak végi ◄ teljesítési fokának megfelelően kell megjeleníteni. Az ügylet kimenetele akkor becsülhető megbízhatóan, amikor az alábbi feltételek mindegyike teljesül:

(a) a bevételek összege megbízhatóan mérhető;

(b) valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez;

(c) az ügylet ►**M5** beszámolási időszak végi ◄ teljesítési foka megbízhatóan mérhető; és

(d) az ügylettel kapcsolatban felmerült ráfordítások és az ügylet befejezéséhez szükséges ráfordítások megbízhatóan mérhetők ([1]).

21. A bevételnek az ügylet teljesítési foka szerinti megjelenítését gyakran a teljesítésarányos módszernek nevezik. Ezen módszer alapján a bevételt abban a számviteli időszakban jelenítik meg, amelyben a szolgáltatásokat nyújtották. A bevétel ily módon történő elszámolása hasznos információt nyújt egy adott időszak alatt elvégzett szolgáltatás mértékéről és a teljesítményről. Az IAS 11 standard szintén a bevételnek ily módon történő elszámolását követeli meg. Annak a standardnak a követelményei általánosan alkalmazandók a szolgáltatásnyújtást tartalmazó ügyletek bevételeinek és a kapcsolódó ráfordításoknak az elszámolására.

22. Bevételt csak akkor számolnak el, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalanság, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként számolják el, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként.

([1]) Lásd a még a SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló ügyletek tartalmi megítélése* és a SIC-31 *Bevételek – Reklámszolgáltatásokat tartalmazó barterügyletek* értelmezéseket.

▼B

23. Egy gazdálkodó egység általában képes megbízható becsléseket készíteni azt követően, hogy az alábbiakról megállapodott az ügylet többi szereplőjével:

(a) a felek által nyújtandó vagy igénybeveendő szolgáltatás tekintetében az egyes felek érvényesíthető jogai;

(b) az átadandó ellenérték; és

(c) a rendezés módja és feltételei.

Rendszerint az is szükséges a gazdálkodó egység számára, hogy hatékony belső pénzügyi tervezési és jelentési rendszerrel rendelkezzen. A gazdálkodó egység áttekinti, és szükség esetén módosítja a bevételek becsléseit a szolgáltatás teljesítése során. Az ilyen módosítások szükségessége nem feltétlenül jelenti azt, hogy az ügylet eredményét nem lehet megbízhatóan megbecsülni.

24. Az ügylet teljesítési fokát számos módszerrel lehet meghatározni. A gazdálkodó egység azt a módszert használja, amelyik a teljesített szolgáltatást megbízhatóan méri. Az ügylet jellegétől függően a módszerek magukban foglalhatják:

(a) az elvégzett munka felmérését;

(b) az adott időpontig elvégzett szolgáltatásoknak a teljes elvégzendő szolgáltatásokhoz viszonyított arányát; vagy

(c) az adott időpontig felmerült ráfordításoknak az ügylet becsült összes ráfordításához viszonyított arányát. Csak azok a ráfordítások tartoznak az adott időpontig felmerült ráfordítások közé, amelyek az adott időpontig elvégzett szolgáltatásokhoz kapcsolódnak. Csak azok a ráfordítások tartoznak az ügylet becsült összes ráfordításai közé, amelyek az elvégzett vagy a még elvégzendő szolgáltatásokhoz kapcsolódnak.

A vevőktől kapott részletfizetések és előlegek gyakran nem tükrözik az elvégzett szolgáltatásokat.

25. Praktikus okokból, amikor egy előírt időszak alatt meghatározatlan számú cselekmény révén nyújtják a szolgáltatást, a bevételt az előírt időszak folyamán lineárisan számolják el, kivéve, ha nyilvánvaló, hogy valamilyen másik módszer jobban tükrözné a teljesítés fokát. Amikor egy bizonyos cselekmény sokkal jelentősebb, mint a többi, a bevétel elszámolását el kell halasztani mindaddig, amíg ezt a jelentős cselekményt el nem végzik.

26. Amikor egy szolgáltatásnyújtást magában foglaló ügylet kimenetele nem becsülhető megbízhatóan, a bevételt az elszámolt ráfordításoknak csak olyan mértékéig szabad elszámolni, amely mértékben azok megtérülnek.

27. Egy ügylet kezdeti szakaszában gyakran előfordul, hogy az ügylet kimenetelét nem lehet megbízhatóan megbecsülni. Valószínűsíthető lehet azonban, hogy a gazdálkodó egységnek az ügylet során felmerült ráfordításai megtérülnek. Ezért a bevételt a felmerült ráfordításoknak csak olyan mértékéig számolják el, amely mértékig azok várhatóan megtérülnek. Mivel az ügylet eredménye nem becsülhető megbízhatóan, nyereséget nem számolnak el.

28. Amikor egy ügylet eredménye nem becsülhető meg megbízhatóan és nem valószínű, hogy a felmerült költségek megtérülnek, bevételt nem számolnak el, és a felmerült ráfordításokat költségként számolják el. Amikor megszűnnek azok a bizonytalansági tényezők, amelyek megakadályozták, hogy megbízhatóan meg lehessen becsülni a szerződés kimenetelét, a bevételt a 20., nem pedig a 26. bekezdésnek megfelelően számolják el.

▼B

KAMAT, JOGDÍJAK ÉS OSZTALÉKOK

29. A gazdálkodó egység eszközeinek mások által történő, kamatot, jogdíjakat és osztalékokat eredményező használatából származó bevételt a 30. bekezdésben felsoroltak alapján kell elszámolni, amikor:

(a) valószínű, hogy az ügylethez kapcsolódó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez; és

(b) a bevétel összegét megbízhatóan lehet mérni.

30. A bevételt a következők alapján kell elszámolni:

(a) a kamatot az effektív kamat módszerrel kell elszámolni, amint azt az IAS 39 9. és AG5–AG8. bekezdései meghatározzák;

(b) a jogdíjakat a rájuk vonatkozó megállapodás tartalmának megfelelően, eredményszemléletűen kell elszámolni; és

(c) az osztalékokat akkor kell megjeleníteni, amikor a részvényeseknek a kifizetéshez való joga létrejön.

31. [Törölve]

▼M7

32. Amikor ki nem fizetett kamat halmozódott fel a kamatozó befektetés beszerzése előtt, a később kapott kamatot megosztják az akvizíció előtti és utáni időszakok között; csak az akvizíció utáni részt számolják el bevételként.

▼B

33. A jogdíjak a vonatkozó megállapodás feltételeinek megfelelően járnak, és rendszerint ezen az alapon kerülnek elszámolásra, hacsak – tekintettel a megállapodás tartalmára – nem megfelelőbb a bevételnek valamely egyéb szisztematikus és ésszerű alapon történő elszámolása.

34. Bevételt csak akkor számolnak el, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalanság, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként számolják el, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként.

KÖZZÉTÉTEL

35. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a bevételek elszámolására vonatkozóan alkalmazott számviteli politikát, beleértve a szolgáltatásnyújtást magában foglaló ügyletek teljesítési fokának meghatározásához alkalmazott módszereket is;

(b) az időszak alatt elszámolt minden lényeges bevételi kategória összegét, beleértve az alább felsoroltakból származó bevételt:

i. áruk értékesítése;

ii. szolgáltatások nyújtása;

iii. kamat;

iv. jogdíjak;

v. osztalékok; és

(c) minden egyes lényeges bevételi kategóriában szereplő, az áruk és szolgáltatások cseréjéből származó bevétel összegét.

▼B

36. A gazdálkodó egység a függő kötelezettségeket és függő követeléseket az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően teszi közzé. Függő kötelezettségek és függő eszközök olyan tételekből keletkezhetnek, mint a garanciaköltségek, keresetek, bírságok vagy lehetséges veszteségek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

37. A jelen standard az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

▼M7

38. *A leányvállalatokban, közös vezetésű gazdálkodó egységekben és társult vállalkozásokban fennálló befektetés bekerülési értéke* (az IFRS 1 A *Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása* standard, valamint az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások standard módosításai*), amelyet 2008 májusában hirdettek ki, módosította a 32. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a jövőre nézve, 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység az IAS 27 standard 4. és 38A. bekezdésében szereplő, kapcsolódó módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, akkor egyúttal a 32. bekezdésben szereplő módosítást is alkalmaznia kell.

▼M32

41. A 2011 májusában kiadott IFRS 11 *Közös megállapodások* standard módosította a 6. bekezdés (b) pontját. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 11 standardot.

▼M33

42. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a valós érték meghatározását a 7. bekezdésben. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼**M31**

IAS 19 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Munkavállalói juttatások

CÉL

1. Ennek a standardnak az a célja, hogy eloírja a munkavállalói juttatások elszámolását és közzétételét. A standard a gazdálkodó egységtol megköveteli, hogy jelenítsen meg:

(a) egy kötelezettséget akkor, amikor a munkavállaló a jövoben kifizetendo munkavállalói juttatásért cserébe szolgálatot végzett; és

(b) egy ráfordítást akkor, amikor a gazdálkodó egység a munkavállaló által a munkavállalói juttatásért cserébe nyújtott szolgálatból keletkezo gazdasági hasznot élvezi.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot a munkáltatónak a munkavállalói juttatások elszámolására kell alkalmaznia, kivéve azokat, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés standard* vonatkozik.

3. A jelen standard nem foglalkozik a munkavállalói juttatási programok beszámolásával (lásd az IAS 26 *Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása* standardot).

4. Azok a munkavállalói juttatások, amelyekre a jelen standard alkalmazandó, tartalmazzák:

(a) azokat a juttatásokat, amelyeket a gazdálkodó egység és az egyes munkavállalók, azok csoportja vagy képviseloi között írásban meghatározott programok vagy más formális megállapodások alapján nyújtanak;

(b) a jogszabályi eloírások vagy iparági megállapodások alapján adott juttatásokat, amelyek szerint a gazdálkodó egységeknek a nemzeti, állami, iparági vagy más, többmunkáltatós juttatási programokba befizetést kell teljesíteniük; vagy

(c) az olyan, informális gyakorlat alapján adott juttatásokat, amelybol vélelmezett kötelem keletkezik. Az informális gyakorlat akkor keletkeztet vélelmezett kötelmet, amikor a gazdálkodó egységnek nincs más reális lehetosége, mint a munkavállalói juttatások megfizetése. Vélelmezett kötelem például az, amikor a gazdálkodó egység informális gyakorlatának megváltoztatása a munkavállalókkal való kapcsolatát elfogadhatatlan mértékben károsítaná.

5. A munkavállalói juttatások tartalmazzák:

(a) a rövid távú munkavállalói juttatásokat, például az alábbiakat, amennyiben azokat várhatóan teljes egészében kifizetik azon éves beszámolási idoszak végét követo tizenkét hónap eltelte elott, amely alatt a munkavállalók a kapcsolódó szolgálatot teljesítették:

(i) bérek, fizetések és társadalombiztosítási járulékok;

(ii) fizetett éves szabadság és fizetett betegszabadság;

(iii) nyereségrészesedés és jutalmak; valamint

(iv) nem pénzbeli juttatások (amilyen az egészségügyi ellátás, a lakás, a cégautó és a termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása) a meglévo munkavállalóknak;

▼**M31**

(b) a munkaviszony megszunése utáni juttatásokat, mint például az alábbiak:

(i) nyugdíjazással kapcsolatos juttatások (például nyugdíjak és a nyugdíjazással kapcsolatos egyösszegu kifizetések); és

(ii) a munkaviszony megszunése utáni egyéb juttatások, mint például a munkaviszony megszunése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszunése utáni egészségügyi ellátás;

(c) az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokat, mint például az alábbiak:

(i) hosszú távú fizetett távollétek, mint például a hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadság vagy alkotószabadság;

(ii) a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalom; és

(iii) a hosszú idotartamú munkaképtelenség idejére járó juttatás; valamint

(d) a végkielégítések.

6. A munkavállalói juttatások tartalmazzák a munkavállalóknak vagy az általuk eltartottaknak adott juttatásokat, és teljesíthetoek közvetlenül a munkavállalóknak, azok házastársainak, gyermekeinek vagy más eltartottainak, vagy harmadik személyeknek, például biztosítótársaságoknak történo kifizetések (vagy termékek vagy szolgáltatások átadása) révén.

7. A munkavállaló a gazdálkodó egység részére szolgálatot fomunkaidoben, részmunkaidoben, állandóan, alkalmanként vagy átmenetileg végezhet. E standard vonatkozásában az igazgatók és a vezetés más tagjai a munkavállalók közé tartoznak.

FOGALOMMEGHATÁROZÁSOK

8. A következo kifejezések a jelen standardban a következokben meghatározott értelemben használatosak:

A munkavállalói juttatások meghatározása

Munkavállalói juttatás a gazdálkodó egység által a munkavállalók által elvégzett szolgálatért vagy a munkaviszony megszunésére tekintettel adott ellenérték minden formája.

A rövid távú munkavállalói juttatások olyan (a végkielégítéstol eltéro) munkavállalói juttatások, amelyeket várhatóan teljes egészében kifizetnek azon éves beszámolási idoszak végét követo tizenkét hónap eltelte elott, amely alatt a munkavállalók a kapcsolódó szolgálatot teljesítették.

A munkaviszony megszunése utáni juttatások olyan (a végkielégítéstol és a rövid távú munkavállalói juttatásoktól eltéro) munkavállalói juttatások, amelyek a munkaviszony befejezése után járnak.

Egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások a rövid távú munkavállalói juttatásoktól, a munkaviszony megszunése utáni juttatásoktól és a végkielégítéstol eltéro munkavállalói juttatások.

A végkielégítések olyan munkavállalóijuttatások, amelyeket a munkavállaló munkaviszonyának az alábbiak következtében történo megszüntetésére tekintettel nyújtanak:

(a) a gazdálkodó egységnek a munkavállaló munkaviszonyának a szokásos nyugdíjazási idopont elotti megszüntetésére vonatkozó döntése miatt; vagy

(b) a munkavállalónak a munkaviszony megszüntetéséért cserébe felajánlott juttatások elfogadására vonatkozó döntése miatt.

▼M31

A programok besorolásával kapcsolatos fogalmak

A munkaviszony megszunése utáni juttatási programok olyan formális vagy informális megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egység egy vagy több munkavállalóját a munkaviszony megszunése utáni juttatásban részesíti.

A meghatározott hozzájárulási programok olyan, a munkaviszony megszunése utáni juttatási programok, amelyeknél a gazdálkodó egység egy elkülönült szervezetbe (alapba) elore meghatározott hozzájárulást fizet, és nem lesz további hozzájárulások fizetésére vonatkozó jogi vagy vélelmezett kötelme arra az esetre, ha az alap nem rendelkezik elegendo eszközzel a munkavállalók tárgyidoszaki vagy megelozo idoszaki szolgálatával kapcsolatos összes munkavállalói juttatás kifizetésére.

A meghatározott juttatási programok a meghatározott hozzájárulási programoktól eltéro, munkaviszony megszunése utáni juttatási programok

A többmunkáltatós (juttatási) programok olyan (az állami programokon kívüli) meghatározott hozzájárulási vagy juttatási programok, amelyek:

(a) a különbözo, nem közös ellenorzés alatt muködo gazdálkodó egységek által átadott eszközöket összevonják; és

(b) ezeket az eszközöket egynél több gazdálkodó egység munkavállalói juttatásaihoz használják, azon az alapon, hogy a hozzájárulások és juttatások szintje annak a gazdálkodó egységnek a kilététol függetlenül kerül meghatározásra, amely a munkavállalókat foglalkoztatja.

A nettó meghatározott juttatási kötelezettséggel (eszközzel) kapcsolatos fogalmak

A *nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz)* az a hiány vagy többlet, amelyet korrigáltak valamely nettó meghatározott juttatási eszközt az eszközértékhatárra korlátozó hatással.

A hiány vagy többlet:

(a) a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke csökkentve

(b) a program eszközeinek (ha vannak ilyenek) valós értékével.

Az *eszközértékhatár* a programból történo visszatérítések formájában vagy a programhoz történo jövobeli hozzájárulások csökkentéseként rendelkezésre álló gazdasági elony jelenértéke.

A *meghatározott juttatási kötelem jelenértéke* a munkavállalók tárgyidoszaki és megelozo idoszaki szolgálatából származó kötelem teljesítéséhez szükséges várható jövobeli kifizetéseknek – a program eszközeinek levonása nélküli – jelenértéke.

A program eszközei tartalmazzák:

(a) a hosszú lejáratú munkavállalói juttatási alap által tartott eszközöket; és

(b) a minosített biztosítási kötvényeket.

▼M31

A hosszú távú munkavállalói juttatási alap eszközei olyan (a beszámolót készíto gazdálkodó egység által kibocsátott, nem átruházható pénzügyi instrumentumoktól eltéro) eszközök, amelyek:

(a) olyan gazdálkodó egység (alap) tulajdonában vannak, amely jogilag elkülönül a beszámolót készíto gazdálkodó egységtol, és amely kizárólag munkavállalói juttatások fizetésével vagy finanszírozásával foglalkozik; és

(b) csak munkavállalói juttatások kifizetésére és finanszírozására használhatók fel, a beszámolót készíto gazdálkodó egység saját hitelezoi számára nem hozzáférhetoek (csod esetén sem), és nem adhatók vissza a beszámolót készíto gazdálkodó egységnek, kivéve:

(i) ha az alap fennmaradó vagyona elegendo az alap vagy a beszámolót készíto gazdálkodó egység teljes munkavállalói juttatási kötelezettségének teljesítéséhez; vagy

(ii) az eszközöket azért juttatják vissza a beszámolót készíto gazdálkodó egységnek, hogy megtérítsék neki az általa már kifizetett munkavállalói juttatásokat.

A *minosített biztosítási kötvény* olyan biztosító által kibocsátott biztosítási kötvény, ([1]) amely (az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standardban leírtak szerint) nem kapcsolt fél a beszámolót készíto gazdálkodó egység szempontjából, ha a kötvény hozamai:

(a) csak a meghatározott juttatási program keretében történo munkavállalói juttatások kifizetésére vagy finanszírozására használhatók fel; és

(b) a beszámolót készíto gazdálkodó egység saját hitelezoi számára nem hozzáférhetoek (csod esetén sem), és nem fizethetok ki a beszámolót készíto gazdálkodó egységnek, kivéve ha:

(i) a hozamok olyan többleteszközöket testesítenek meg, amelyek nem szükségesek ahhoz, hogy a kötvény az összes munkavállalói juttatási kötelmet teljesítse; vagy

(ii) a hozamokat azért juttatják vissza a beszámolót készíto gazdálkodó egységnek, hogy megtérítsék neki az általa már kifizetett munkavállalói juttatásokat.

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

A meghatározott juttatási költséggel kapcsolatos fogalmak

A szolgálat költsége a következoket tartalmazza:

(a) *a tárgyidoszaki szolgálat költségét*, amely a meghatározott juttatási kötelem jelenértékében a munkavállaló által tárgyidoszakban elvégzett munka miatt bekövetkezett növekedés;

(b) *a múltbeli szolgálat költségét*, amely a meghatározott juttatási kötelem jelenértékének a munkavállalók megelozo idoszaki szolgálatával kapcsolatos növekedése, amely a program módosításából (egy meghatározott juttatási program bevezetésébol vagy visszavonásából, illetve megváltoztatásából) vagy megszorításból (ha a gazdálkodó egység jelentos mértékben csökkenti a program által fedezett munkavállalók számát) származik; és

([1]) A minosített biztosítási kötvény nem feltétlenül az IFRS 4 *Biztosítási szerzodések* standardban meghatározott biztosítási szerzodés.

▼M31

(c) a rendezésen elért bármely nyereséget vagy veszteséget.

A nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamata az adott idoszak alatt a nettó meghatározott juttatási kötelezettségben (eszközben) bekövetkezett azon változás, amely az ido múlásából ered.

A nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelése a következoket tartalmazza:

(a) aktuáriusi nyereségek és veszteségek;

(b) a program eszközeinek hozama, ide nem értve a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát; és

(c) az eszközértékhatár hatásában bekövetkezett bármilyen változás, ide nem értve a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát.

Az aktuáriusi nyereségek és veszteségek a meghatározott juttatási kötelem jelenértékében az alábbiak miatt bekövetkezo változások:

(a) a tapasztalati módosítások (a korábbi aktuáriusi feltételezések és a ténylegesen bekövetkezett események közötti különbözet hatásai); és

(b) az aktuáriusi feltételezésekben történt változtatások hatásai.

A *program eszközeinek hozama* a program eszközeibol származó kamat, osztalékok és egyéb bevétel, valamint a program eszközeinek realizált és nem realizált nyeresége vagy vesztesége, csökkentve

(a) a program eszközeinek kezelési költségeivel; és

(b) a program által fizetendo adóval, kivéve a meghatározott juttatási kötelem jelenértékének megállapítására használt aktuáriusi feltételezésekben foglalt adót.

A *rendezés* olyan ügylet, amely megszüntet a meghatározott juttatási programon keresztül adott juttatások egészére vagy egy részére vonatkozóan minden további jogi vagy vélelmezett kötelmet, kivéve a juttatásoknak a munkavállalók részére vagy érdekében történo olyan kifizetését, amely a program feltételeiben került meghatározásra, és amely szerepel az aktuáriusi feltételezésekben.

RÖVID TÁVÚ MUNKAVÁLLALÓI JUTTATÁSOK

9. A rövid távú munkavállalói juttatások közé tartoznak például az alábbiak, amennyiben azokat várhatóan teljes egészében kifizetik azon éves beszámolási idoszak végét követo tizenkét hónap eltelte elott, amely alatt a munkavállalók a kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtották:

(a) bérek, fizetések és társadalombiztosítási járulékok;

(b) fizetett éves szabadság és fizetett betegszabadság;

(c) nyereségrészesedés és jutalmak; valamint

(d) a nem pénzbeli juttatások (mint például egészségügyi ellátás, a lakás, a cégautó, és a termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása) a meglévo munkavállalók részére.

10. A gazdálkodó egységnek nem kell átsorolnia a rövid távú munkavállalói juttatásokat, ha a gazdálkodó egységnek a rendezés idozítésével kapcsolatos várakozásai ideiglenesen módosulnak. Ugyanakkor ha a juttatás jellemzoi megváltoznak (például egy nem halmozódó juttatás halmozódó juttatássá alakul), vagy ha a rendezés idozítésével kapcsolatos várakozásokban bekövetkezo változás nem átmeneti, a gazdálkodó egység mérlegeli, hogy a juttatás továbbra is megfelel-e a rövid távú munkavállalói juttatások definíciójának.

▼M31

Megjelenítés és értékelés

Valamennyi rövid távú munkavállalói juttatás

11. Amikor egy munkavállaló szolgálatot végzett a gazdálkodó egység részére a beszámolási idoszak alatt, a gazdálkodó egységnek meg kell jelenítenie az e szolgálat ellenében várhatóan megfizetendo munkavállalói juttatások nem diszkontált összegét:

(a) kötelezettségként (elhatárolt ráfordításként), a már kifizetett összeg levonása után. Ha a már kifizetett összeg meghaladja a juttatások nem diszkontált értékét, a gazdálkodó egységnek a különbözetet eszközként (elore megfizetett ráfordításként) kell megjelenítenie, amennyiben az elore kifizetett összeg, például, a jövobeni kifizetésekben csökkenést vagy pénzeszköz-visszafizetést eredményez majd.

(b) ráfordításként, kivéve, ha valamely másik IFRS megköveteli vagy megengedi a juttatásoknak az eszköz bekerülési értékében való figyelembevételét (lásd a például az IAS 2 *Készletek* és az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardot).

12. A 13., 16. és 19. bekezdés kifejti, hogyan kell a gazdálkodó egységnek a 11. bekezdést alkalmaznia a fizetett távollétek, valamint a nyereségrészesedési és jutalmazási programok formájában megvalósuló rövid távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan.

Rövid távú fizetett távollétek

13. A 11. bekezdés szerinti, fizetett távollétek formájában megvalósuló rövid távú munkavállalói juttatások várható költségét a gazdálkodó egységnek a következoképpen kell elszámolnia:

(a) a halmozódó fizetett távollétek esetében akkor, amikor a munkavállalók azt a szolgálatot végzik, amelyek növelik a jövobeni fizetett távollétekre való jogosultságukat.

(b) a nem halmozódó fizetett távollétek esetében akkor, amikor a távollétekre sor kerül.

14. A gazdálkodó egység számos okból biztosíthat fizetett távollétet munkavállalói számára, többek között szabadság, betegség és rövid távú munkaképtelenség, szülési vagy apasági szabadság, bíróságon való megjelenés vagy katonai szolgálat miatt. A fizetett távollétekre való jogosultság a következo két kategóriába eshet:

(a) halmozódó; és

(b) nem halmozódó.

15. A halmozódó fizetett távollétek olyan fizetett távollétek, amelyek továbbvihetok és jövobeli idoszakokban felhasználhatók, ha a tárgyidoszaki jogosultságot nem használják fel teljes egészében. A halmozódó fizetett távollétek lehetnek megszolgáltak (más szavakkal: amikor a munkavállalók a gazdálkodó egységgel való munkaviszony megszüntetésekor jogosultak a fel nem használt jogosultság pénzbeli megváltására), vagy nem megszolgáltak (amikor a munkavállalók a munkaviszony megszunésekor nem jogosultak a fel nem használt jogosultság pénzbeli megváltására). A kötelem akkor keletkezik, amikor a munkavállaló olyan szolgálatot végez, amely növeli a jövobeni fizetett távollétre való jogosultságát. A kötelem fennáll, és azt megjelenítik akkor is, ha a fizetett távollétek nem megszolgáltak, bár ilyenkor annak lehetosége, hogy a munkavállaló munkaviszonya azelott megszunik, hogy a halmozott nem megszolgált jogosultságot felhasználta volna, befolyásolja a kötelem értékelését.

16. A gazdálkodó egységnek a halmozódó fizetett távollétek várható költségét azon a többletösszegen kell értékelnie, amelyet a gazdálkodó egység várhatóan fizetni fog a beszámolási idoszak végéig felhalmozódott, fel nem használt távollétek után.

▼M31

17. Az elozo bekezdésben meghatározott módszer a kötelmet azon többletkifizetések összegeként értékeli, amelyek várhatóan kizárólag abból keletkeznek, hogy a juttatás halmozódik. Számos esetben elofordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek nem kell részletes számításokat végeznie ahhoz, hogy megbecsülje, hogy a fel nem használt fizetett távollétekbol származó kötelem nem lényeges. Például a betegszabadságból eredo kötelem valószínuleg csak akkor lesz lényeges, ha létezik egy formális vagy informális megegyezés arra vonatkozóan, hogy a fizetett betegszabadság fel nem használt része fizetett éves szabadságként igénybe veheto.

Szemlélteto példa a 16. és 17. bekezdéshez

A gazdálkodó egységnek 100 munkavállalója van, akik mindegyike öt munkanap fizetett betegszabadságra jogosult évente. A betegszabadság fel nem használt része a következo naptári évre átviheto. A betegszabadságot eloször a tárgyévi keretbol veszik igénybe, ezt követoen pedig az elozo évbol áthozott egyenlegbol (LIFO alapon). 20X1. december 31-én az egy munkavállalóra jutó átlagos fel nem használt jogosultságok mértéke két nap. A gazdálkodó egység várakozása szerint, a várhatóan a jövoben is érvényes, múltbeli tapasztalatok alapján, 92 munkavállaló öt napnál nem több fizetett betegszabadságot fog felhasználni 20X2-ben, a fennmaradó nyolc munkavállaló pedig munkavállalónként átlag hat és fél napot vesz majd igénybe.

A gazdálkodó egység úgy számítja, hogy további tizenkét nap fizetett betegszabadság kifizetése lesz szükséges a 20X1. december 31-ig felhalmozódott, fel nem használt jogosultság után (nyolc munkavállaló, munkavállalónként másfél nappal számolva). Ennek megfeleloen a gazdálkodó egység tizenkét napi táppénznek megfelelo kötelezettséget mutat ki.

18. A nem halmozódó fizetett távollétek nem vihetok át a következo idoszakra: amennyiben a tárgyévi keret nem kerül teljes mértékben felhasználásra, az elveszik, és a munkavállalók pénzeszközben történo megváltásra sem tarthatnak igényt a fel nem használt keret után a munkaviszony megszunésekor. Ez az általános gyakorlat a betegszabadság (amennyiben a fel nem használt múltbeli keret nem növeli a jövobeni jogosultságot), szülési szabadság vagy apasági szabadság, és bíróság elotti megjelenés vagy katonai szolgálat idejére járó fizetett szabadság esetében. A gazdálkodó egység a távollét igénybevételéig nem jelenít meg kötelezettséget vagy ráfordítást, mivel a munkavállaló által végzett szolgálat nem növeli a juttatás összegét.

Nyereségrészesedési és jutalmazási programok

19. A gazdálkodó egységnek a 11. bekezdésben meghatározott nyereségrészesedés és jutalom kifizetésének várható költségét akkor és csak akkor kell megjelenítenie, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek múltbeli események következtében meglévo jogi vagy vélelmezett kötelme van ilyen összegek megfizetésére; és

(b) a kötelem összegérol megbízható becslés készítheto.

Meglévo kötelem akkor és csak akkor áll fenn, amikor a gazdálkodó egység számára nincs más reális alternatíva, mint a kifizetések teljesítése.

20. Egyes nyereségrészesedési programoknál a munkavállalók csak akkor részesednek a nyereségbol, ha a gazdálkodó egységnél meghatározott idot töltenek. Az ilyen programok vélelmezett kötelmet keletkeztetnek, mivel a munkavállalók olyan szolgálatot végeznek, amely növeli a kifizetendo összeget, amennyiben munkaviszonyukat a meghatározott idoszak végéig fenntartják. Az ilyen vélelmezett kötelem értékelése tükrözi annak lehetoségét, hogy néhány munkavállaló munkaviszonya a nyereségbol való részesedés elott megszunik.

▼M31

Szemléltető példa a 20. bekezdéshez

Egy nyereségrészesedési program azt írja elo a gazdálkodó egység számára, hogy tárgyévi eredményének meghatározott hányadát fizesse ki azon munkavállalói részére, akik az év folyamán folyamatosan munkaviszonyban voltak. Amennyiben egyetlen munkavállalónak sem szunik meg a munkaviszonya az év folyamán, az éves nyereségrészesedés teljes összege a nyereség 3 százaléka. A gazdálkodó egység becslése szerint a munkaero elvándorlása a kifizetéseket a nyereség 2,5 százalékára fogja csökkenteni.

A gazdálkodó egység a nyereség 2,5 százalékát számolja el kötelezettségként és ráfordításként.

21. Elofordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek nincs jogi kötelme jutalom kifizetésére. Ennek ellenére egyes esetekben a gazdálkodó egységnél gyakorlat a jutalmak fizetése. Ilyen esetekben a gazdálkodó egységnek vélelmezett kötelme van, mivel a gazdálkodó egység számára nincs más reális alternatíva, mint a jutalmak kifizetése. A vélelmezett kötelem értékelése tükrözi annak lehetoségét, hogy egyes munkavállalók munkaviszonya anélkül szunik meg, hogy a jutalmat megkapnák.

22. A gazdálkodó egység akkor és csak akkor képes megbízhatóan megbecsülni egy nyereségrészesedési vagy jutalmazási programból származó jogi vagy vélelmezett kötelmének mértékét, amikor:

(a) a program formális szabálya meghatározza a juttatás összege kiszámításának a képletét;

(b) a gazdálkodó egység a kifizetendo összegeket még a pénzügyi kimutatások közzétételre történo engedélyezése elott meghatározza; vagy

(c) a gazdálkodó egység múltbeli gyakorlata egyértelmuen alátámasztja a gazdálkodó egység vélelmezett kötelmének mértékét.

23. A nyereségrészesedési és jutalmazási programokból származó kötelem a munkavállalók által végzett szolgálatból keletkezik, nem pedig a gazdálkodó egység tulajdonosaival megkötött ügyletbol. Így a gazdálkodó egységnek a nyereségrészesedési és a jutalmazási program költségeit nem a nyereség felosztásaként, hanem ráfordításként kell elszámolnia.

24. Amennyiben a nyereségrészesedési és a jutalmazási kifizetések várhatóan nem kerülnek teljes mértékben kifizetésre azon éves beszámolási idoszak végét követo tizenkét hónapon belül, amelyben a munkavállaló a kapcsolódó szolgálatot elvégezte, ezek a kifizetések egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásnak minosülnek (lásd a 153–158. bekezdést).

Közzététel

25. Bár ez a standard a rövid távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan nem követel meg külön közzétételeket, más IFRS-ek eloírhatnak közzétételeket. Például az IAS 24 standard eloírja a kulcspozícióban lévo vezetoknek nyújtott munkavállalói juttatások közzétételét. Az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard eloírja a munkavállalói juttatások költségeinek közzétételét.

A MUNKAVISZONY MEGSZUNÉSE UTÁNI JUTTATÁSOK: A MEGHATÁROZOTT HOZZÁJÁRULÁSI PROGRAMOK ÉS A MEGHATÁROZOTT JUTTATÁSI PROGRAMOK MEGKÜLÖNBÖZTETÉSE

26. A munkaviszony megszunése utáni juttatások közé tartoznak például az alábbi tételek:

(a) nyugdíjazással kapcsolatos juttatások (például nyugdíjak és a nyugdíjazással kapcsolatos egyösszegu kifizetések); és

▼M31

(b) egyéb, a munkaviszony megszunése utáni juttatások, mint például a munkaviszony megszunése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszunése utáni egészségügyi ellátás.

Azok a megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egység a munkaviszony megszunése után juttatásokat nyújt, a munkaviszony megszunése utáni juttatási programok. A gazdálkodó egység a jelen standard rendelkezéseit valamennyi ilyen jellegu megállapodásra alkalmazza, függetlenül attól, hogy a megállapodás együtt jár-e egy független szervezet létrehozásával, amely a hozzájárulásokat kapja, és a juttatásokat kifizeti.

27. A munkaviszony megszunése utáni juttatási programok meghatározott hozzájárulási programokként vagy meghatározott juttatási programokként minosíthetok, a programok fobb muködési feltételeinek és szabályainak gazdasági tartalmától függoen.

28. A meghatározott hozzájárulási programok körében a gazdálkodó egység jogi vagy vélelmezett kötelme a gazdálkodó egység által az alapba a megállapodásnak megfeleloen befizetendo összegre korlátozódik. Így a munkaviszony megszunése utáni juttatásnak a munkavállaló által kapott összege a gazdálkodó egység (és esetleg a munkavállaló) által a munkaviszony megszunése utáni juttatási programnak vagy biztosítótársaságnak hozzájárulásként befizetett összegtol, és a hozzájárulásokon képzodo befektetési hozamoktól függ. Következésképpen, az aktuáriusi kockázatot (azaz, hogy a juttatás összege alacsonyabb lesz a vártnál) és a befektetési kockázatot (azaz, hogy a befektetett eszközök nem lesznek elegendoek a várható juttatások finanszírozására) lényegében a munkavállaló viseli.

29. Olyan esetek, amikor egy gazdálkodó egység kötelme nem korlátozódik arra az összegre, amelyet az alapba történo hozzájárulásként elfogadott, például azok, ha a gazdálkodó egységnek jogi vagy vélelmezett kötelme van:

(a) a program juttatási képletén keresztül, amely nem csupán a hozzájárulás összegéhez kapcsolódik, és amely a gazdálkodó egység számára további hozzájárulások biztosítását írja elo, ha az eszközök nem elégségesek a program juttatási képletében szereplo juttatások teljesítéséhez;

(b) egy, a programon keresztüli közvetett, vagy egy közvetlen, a hozzájárulások meghatározott hozamára vonatkozó garancián keresztül; vagy

(c) olyan informális gyakorlaton keresztül, amely vélelmezett kötelmet keletkeztet. Vélelmezett kötelem keletkezhet például, amikor egy gazdálkodó egységnél gyakorlat az, hogy a volt munkavállalóknak az inflációkövetés érdekében folyamatosan növeli a juttatásait, akkor is, amikor nincs erre vonatkozó jogi kötelem.

30. A meghatározott juttatási programoknál:

(a) a gazdálkodó egység kötelme a megegyezés szerinti juttatás összegét a jelenlegi és a korábbi munkavállalóknak biztosítani; és

(b) az aktuáriusi kockázatot (hogy a juttatások a vártnál többe kerülnek) és a befektetési kockázatot lényegében a gazdálkodó egység viseli. Amennyiben az aktuáriusi vagy a befektetési tapasztalatok a vártnál rosszabbak lesznek, a gazdálkodó egység kötelme növekedhet.

31. Az alábbi 32–49. bekezdés a meghatározott hozzájárulási program és a meghatározott juttatási program közötti különbséget határozza meg a többmunkáltatós juttatási programok, a közös ellenorzés alatt álló gazdálkodó egységek között kockázatot megosztó meghatározott juttatási programok, az állami programok és a biztosított juttatások vonatkozásában.

▼M31

Többmunkáltatós programok

32. A gazdálkodó egységnek a többmunkáltatós programot a program feltételeinek megfeleloen (beleértve a formális feltételeken túli vélelmezett kötelmet is) kell meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási programnak minosítenie.

33. Ha egy gazdálkodó egység részt vesz egy többmunkáltatós meghatározott juttatási programban, amennyiben a 34. bekezdés nem alkalmazandó:

(a) a meghatározott juttatási kötelembol, a meghatározott juttatási program eszközeibol, és a programhoz kapcsolódó költségekbol a rá arányosan eso részt a többi meghatározott juttatási programmal megegyezo módon kell elszámolnia; és

(b) a 135–148. bekezdésben (ide nem értve a 148.(d) bekezdést) megkövetelt információkat közzé kell tennie.

34. Amikor nem áll elegendo információ rendelkezésre ahhoz, hogy a meghatározott juttatási programokra vonatkozó elszámolási szabályokat alkalmazzák a többmunkáltatós meghatározott juttatási programra, a gazdálkodó egységnek:

(a) az 51. és 52. bekezdésben leírt programot úgy kell elszámolnia, mintha az egy meghatározott hozzájárulási program lenne; és

(b) a 148. bekezdésben megkövetelt információkat közzé kell tennie.

35. Példa a többmunkáltatós, meghatározott juttatási programra:

(a) a program finanszírozása folyamatos befizetések formájában történik: a hozzájárulások mértékét úgy határozzák meg, hogy azok az ugyanezen idoszakban esedékes kifizetésekre elegendoek legyenek, és a tárgyidoszakban megszolgált jövobeni juttatásokra a jövobeni hozzájárulások nyújtanak fedezetet; és

(b) a munkavállalók juttatásait a szolgálati ido határozza meg, és a részt vevo gazdálkodó egységeknek valójában nem áll módjában, hogy a programból kilépjenek anélkül, hogy a kilépés idopontjáig felmerült, a munkavállalók által megszerzett juttatási jogosultságokhoz való hozzájárulást meg ne fizetnék. Egy ilyen program a gazdálkodó egység számára aktuáriusi kockázatot keletkeztet: ha a beszámolási idoszak végéig megszolgált juttatások költségei a vártnál nagyobbak, a gazdálkodó egységnek vagy növelnie kell hozzájárulásainak mértékét, vagy meg kell gyoznie munkavállalóit a juttatások csökkentésének elfogadásáról. Ezért az ilyen program meghatározott juttatási program.

36. Amikor megfelelo információ áll rendelkezésre egy többmunkáltatós meghatározott juttatási programra vonatkozóan, a gazdálkodó egység a meghatározott juttatási kötelembol, a program eszközeibol, és a programhoz kapcsolódó, a munkaviszony megszunése utáni költségbol a rá eso részt ugyanúgy számolja el, mint bármely más meghatározott juttatási program esetében. Ugyanakkor lehetséges, hogy a gazdálkodó egység nem képes a számviteli elszámolásokhoz szükséges megbízhatósággal meghatározni a program pénzügyi helyzetébol és teljesítményébol következoen ráeso részt. Ez akkor fordulhat elo, ha:

(a) a program a részt vevo gazdálkodó egységek számára aktuáriusi kockázatot keletkeztet más gazdálkodó egységek jelenlegi és korábbi munkavállalóihoz kapcsolódóan, aminek eredményeként nincs konzisztens és megbízható alap a kötelemnek, a program eszközeinek és a költségnek az egyes részt vevo gazdálkodó egységek közötti felosztására; vagy

▼M31

(b) a gazdálkodó egységnek nincs hozzáférése a programra vonatkozó, a jelen standard követelményeit kielégíto megfelelo információkhoz.

Ilyen esetekben a gazdálkodó egység a programot meghatározott hozzájárulási programként számolja el, és közzéteszi a 148. bekezdésben meghatározott információkat.

37. Fennállhat olyan szerzodéses megállapodás egy többmunkáltatós program és annak résztvevoi között, amely meghatározza, hogy a program többletét hogyan kell felosztani a résztvevok között (vagy hogyan kell fedezni a hiányt). A többmunkáltatós programok azon résztvevojének, amely a programot a 34. bekezdés szerint meghatározott hozzájárulási programként számolja el, meg kell jelenítenie a szerzodéses megállapodásból fakadó eszközt vagy kötelezettséget, valamint a keletkezo bevételt vagy ráfordítást az eredményben.

Szemléltetо példa a 37. bekezdéshez([1])

Egy gazdálkodó egység részt vesz egy olyan, többmunkáltatós meghatározott juttatási programban, amely a programértékeléseket nem az IAS 19 alapján készíti el. Ezért a programot úgy számolja el, mintha meghatározott hozzájárulási program lenne. Egy nem az IAS 19-en alapuló fedezeti értékelés 100 millió CU-s* hiányt mutat a programban. A program keretében a programban részt vevo munkáltatókkal szerzodéses megállapodás született a hozzájárulások ütemezésérol, amelynek segítségével az elkövetkezo öt éven belül számolják fel a hiányt. A gazdálkodó egységnek a szerzodés szerinti teljes hozzájárulása 8 millió CU volt.

A gazdálkodó egység megjeleníti a pénz idoértékének megfeleloen korrigált hozzájárulásokra vonatkozó kötelezettségét és az ezzel egyenlo ráfordítást az eredményben.

38. A többmunkáltatós programokat meg kell különböztetni a csoportos ügyintézésu programoktól. A csoportos ügyintézésu program nem más, mint egy munkáltatós programok összevonása annak érdekében, hogy a részt vevo munkáltatók eszközeiket befektetési célból összevonják, és a befektetések kezelésével és az adminisztrációval járó költségeket lecsökkentsék, miközben az egyes munkáltatók követelései elkülönülnek a saját munkavállalóik juttatásaira. A csoportos ügyintézésu programok nem vetnek fel különösebb elszámolási problémákat, mivel megfelelo információ áll rendelkezésre ahhoz, hogy az ilyen programot úgy kezeljék, mint bármely más egy munkáltatós programot, és azért sem, mert az ilyen programok nem teszik ki a részt vevo gazdálkodó egységet más részt vevo gazdálkodó egységek meglévo és korábbi munkavállalóihoz kapcsolódó aktuáriusi kockázatoknak. Ennek a standardnak a fogalmai megkövetelik, hogy a gazdálkodó egység a csoportos ügyintézésu programot meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási programként minosítse, a program feltételeinek megfeleloen (beleértve a vélelmezheto, a formális feltételeken túli kötelmet is).

39. Annak meghatározása során, hogy mikor kell megjeleníteni és értékelni valamely többmunkáltatós, meghatározott juttatási program megszüntetésével vagy a gazdálkodó egység valamely többmunkáltatós, meghatározott juttatási programból való kilépésével kapcsolatos kötelezettséget, a gazdálkodó egység köteles alkalmazni az IAS 37 *Céltartalékok, függo kötelezettségek és függo követelések* standardot.

([1]) A jelen standardban a pénzösszegek „pénznem egységben” (currency unitban - CU-ban) vannak megadva.

▼M31

Meghatározott juttatási programok, amelyek közös ellenorzés alatt álló gazdálkodó egységek között osztják meg a kockázatot

40. Azok a meghatározott juttatási programok, amelyek közös ellenorzés alatt álló gazdálkodó egységek, például egy anyavállalat és leányvállalatai között osztják meg a kockázatot, nem minosülnek többmunkáltatós programnak.

41. Az ilyen programban részt vevo gazdálkodó egységnek információt kell szereznie a program egészérol, a jelen standard szerint olyan feltevések alapján értékelve, amelyek a program egészére vonatkoznak. Amennyiben létezik szerzodéses megállapodás vagy kifejezett politika a jelen standard szerint értékelt, a program egészére vonatkozó nettó meghatározott juttatási költségnek a csoportba tartozó egyedi gazdálkodó egységekre való ráterhelésére, a gazdálkodó egységnek az ily módon ráterhelt nettó meghatározott juttatási költséget kell megjelenítenie az egyedi vagy különálló pénzügyi kimutatásaiban. Amennyiben nem létezik ilyen megállapodás vagy politika, a nettó meghatározott juttatási költséget annak a csoportba tartozó gazdálkodó egységnek az egyedi vagy különálló pénzügyi kimutatásaiban kell megjeleníteni, amelyik jogi szempontból a programot szponzoráló munkaadó. A csoportba tartozó többi gazdálkodó egységnek – a különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban – az adott idoszakban általuk fizetendo hozzájárulással megegyezo mértéku költséget kell megjeleníteniük.

42. Az ilyen programban való részvétel a csoporthoz tartozó minden egyes gazdálkodó egység számára kapcsolt felekkel folytatott ügyletnek számít. A gazdálkodó egységnek ennélfogva a különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban közzé kell tennie a 149. bekezdésben eloírt információt.

Állami programok

43. A gazdálkodó egység köteles az állami programokat a többmunkáltatós programokkal (lásd a 32–39. bekezdést) azonos módon elszámolni.

44. Az állami programokat jogi szabályozás útján hozzák létre azért, hogy minden gazdálkodó egységet (vagy egy bizonyos kategóriába, például egy bizonyos iparágba tartozó valamennyi gazdálkodó egységet) lefedjenek, és amelyet az államháztartás központi vagy helyi szervezetei, vagy egyéb, a beszámolót készíto gazdálkodó egység ellenorzése vagy befolyása alatt nem álló testület (például egy kifejezetten e célra létrehozott önálló hivatal) muködtet. Egyes, gazdálkodó egységek által létrehozott programok biztosíthatnak mind az állami juttatásokat helyettesíto kötelezo juttatásokat, mind pedig kiegészíto önkéntes juttatásokat. Az ilyen programok nem minosülnek állami programnak.

45. Az állami programok lehetnek meghatározott juttatási vagy meghatározott hozzájárulási programok, attól függoen, hogy a program szerint a gazdálkodó egységnek milyen kötelme van. Számos állami programot folyamatos befizetések alapján finanszíroznak: a hozzájárulások összegét úgy állapítják meg, hogy azok fedezetet nyújtsanak az ugyanabban az idoszakban keletkezo juttatásokra; míg a tárgyidoszakban megszolgált jövobeni juttatási jogosultságok a jövobeni hozzájárulásokból kerülnek kifizetésre. Ugyanakkor a legtöbb állami program esetében a gazdálkodó egységnek nincs jogi vagy vélelmezett kötelme ezeknek a jövobeni juttatásoknak a megfizetésére: egyetlen kötelme az, hogy a hozzájárulásokat megfizesse, amikor azok esedékessé válnak, és ha a gazdálkodó egység már nem foglalkoztat az állami programban részt vevo munkavállalót, nem kötelezett arra, hogy a saját munkavállalói által a múltban megszolgált juttatásokat fizesse. Ez az oka annak, hogy az állami programok általában meghatározott hozzájárulási programnak minosülnek. Azonban amikor egy állami program meghatározott juttatási program, a gazdálkodó egység a 32–39. bekezdést alkalmazza.

▼M31

Biztosított juttatások

46. Elofordulhat, hogy a gazdálkodó egység biztosítási díjat fizet egy munkaviszony megszunése utáni juttatási program finanszírozására. A gazdálkodó egységnek az ilyen programot meghatározott hozzájárulási programként kell kezelnie, kivéve, ha a gazdálkodó egységnek (közvetlenül vagy a programon keresztül közvetve) jogi vagy vélelmezett kötelme lesz:

(a) a munkavállalói juttatások közvetlen megfizetésére azok esedékessé válásakor; vagy

(b) további összegek befizetésére, amennyiben a biztosító nem fizet meg valamennyi, a tárgyidoszakban és a megelozo idoszakokban végzett munkavállalói szolgálatból eredo, a jövoben esedékes munkavállalói juttatást.

Amennyiben a gazdálkodó egység fenntart egy ilyen jogi vagy vélelmezett kötelmet, a gazdálkodó egységnek a programot meghatározott juttatási programként kell kezelnie.

47. A biztosítási kötvény által biztosított juttatásoknak nem szükséges közvetlenül vagy automatikusan kapcsolódniuk a gazdálkodó egység munkavállalói juttatásokkal kapcsolatos kötelméhez. A biztosítási kötvényeket tartalmazó munkaviszony megszunése utáni meghatározott juttatási programoknál a többi finanszírozott alapokkal azonos módon kell különbséget tenni az elszámolás és a finanszírozás között.

48. Azokban az esetekben, amikor a gazdálkodó egység a munkaviszony megszunése utáni juttatási kötelmét egy biztosítási kötvényen keresztül finanszírozza, amelynek értelmében (közvetlenül, vagy a programon keresztül közvetetten, a jövobeni biztosítás díjak megállapításának mechanizmusán keresztül, vagy a biztosítóval létrehozott kapcsolt féllel fennálló viszonyon keresztül) jogi vagy vélelmezett kötelme fennmarad, a biztosítási díjak megfizetése nem jelent meghatározott hozzájárulási megállapodást. Ebbol következoen a gazdálkodó egység:

(a) a minosített biztosítási kötvényt a program eszközeként számolja el (lásd a 8. bekezdést); és

(b) a többi biztosítási kötvényt visszatérítés-fizetési jogokként mutatja ki (amennyiben a kötvény megfelel a 116. bekezdésben foglalt kritériumnak).

49. Ha a biztosítási kötvény a juttatási program egy adott résztvevojének, vagy azok egy csoportjának a nevére szól, és a gazdálkodó egységnek nincs jogi vagy vélelmezett kötelme a kötvénybol származó bármely veszteség fedezésére, a gazdálkodó egységnek nincs kötelme a munkavállalóknak juttatást fizetni és a biztosító kizárólagos felelossége a juttatásokat fizetni. Az ilyen szerzodések alapján történo fix biztosítási díj fizetések lényegében a munkavállalói juttatás teljesítését, nem pedig a kötelem teljesítéséhez szükséges befektetést jelentik. Következésképpen, a gazdálkodó egységnek már nincs eszköze vagy kötelezettsége. Ily módon, a gazdálkodó egység ezeket a fizetéseket egy meghatározott hozzájárulási programhoz történo hozzájárulásként kezeli.

A MUNKAVISZONY MEGSZUNÉSE UTÁNI JUTTATÁSOK: MEGHATÁROZOTT HOZZÁJÁRULÁSI PROGRAMOK

50. A meghatározott hozzájárulási programok elszámolása egyértelmu, mivel a beszámolót készíto gazdálkodó egység egyes idoszakokra vonatkozó kötelmét az adott idoszakban fizetendo hozzájárulás összege határozza meg. Következésképpen, nem szükségesek aktuáriusi feltételezések a kötelem vagy ráfordítás értékeléséhez, és nincs lehetoség aktuáriusi nyereségre vagy veszteségre sem. Ezen túlmenoen, a kötelmek értékelése diszkontálás nélkül történik, kivéve, amikor ezen összegek várhatóan nem kerülnek teljes mértékben rendezésre a munkavállaló által végzett szolgálat éves beszámolási idoszakának végét követo tizenkét hónapon belül.

▼M31

Megjelenítés és értékelés

51. Amikor a munkavállaló egy adott idoszakon belül szolgálatot végzett a gazdálkodó egység részére, a gazdálkodó egység köteles az e szolgálatért cserébe egy meghatározott hozzájárulási programba befizetendo hozzájárulás összegét az alábbiak szerint megjeleníteni:

(a) kötelezettségként (elhatárolt ráfordításként), bármely már megfizetett hozzájárulás levonása után. Ha a már megfizetett hozzájárulás meghaladja a beszámolási idoszak vége elotti szolgálatért cserében járó hozzájárulás összegét, a gazdálkodó egységnek ezt a különbözetet eszközként (elore megfizetett ráfordításként) kell megjelenítenie olyan mértékig, ameddig az elore kifizetett összeg például, jövobeni kifizetésekben csökkenést vagy pénzeszköz-visszatérítést eredményez.

(b) ráfordításként, kivéve, ha valamely másik IFRS megköveteli vagy megengedi a hozzájárulásnak az eszköz bekerülési értékében való figyelembevételét (lásd például az IAS 2 és az IAS 16 standardot).

52. Amikor egy meghatározott hozzájárulási programhoz történo hozzájárulások várhatóan nem kerülnek teljes mértékben rendezésre a munkavállaló által végzett szolgálat éves beszámolási idoszakának végét követo tizenkét hónapon belül, a hozzájárulások összegét a 83. bekezdésben meghatározott diszkontrátával kell diszkontálni.

Közzététel

53. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a meghatározott hozzájárulási programokkal kapcsolatban ráfordításként elszámolt összegeket.

54. Ha az IAS 24 standard azt megköveteli, a gazdálkodó egység közzéteszi a kulcspozícióban lévo vezetok számára teljesített hozzájárulásokkal kapcsolatos információkat.

A MUNKAVISZONY MEGSZUNÉSE UTÁNI JUTTATÁSOK: MEGHATÁROZOTT JUTTATÁSI PROGRAMOK

55. A meghatározott juttatási programok elszámolása összetett, mivel aktuáriusi feltételezések szükségesek a kötelem és a ráfordítás összegének meghatározásához, és aktuáriusi nyereségek és veszteségek keletkezhetnek. Továbbá a kötelmek értékelése diszkontálással történik, mivel azok teljesítése több évvel az után történhet, hogy a munkavállalók a kapcsolódó szolgálatot végezték.

Megjelenítés és értékelés

56. A meghatározott juttatási programok lehetnek fedezetlenek, vagy részben vagy teljes mértékben fedezettek olyan hozzájárulásokból, amelyeket a gazdálkodó egység – és olykor a munkavállalók – olyan szervezetbe vagy alapba fizetnek be, amely jogilag független a beszámolót készíto gazdálkodó egységtol, és ahonnan a munkavállalói juttatásokat kifizetik. A fedezett juttatások esedékessé válásukkor történo megfizetése nem kizárólag az alap pénzügyi helyzetétol és befektetési teljesítményétol függ, hanem a gazdálkodó egység arra való képességétol és szándékától is, hogy az alap eszközeiben bekövetkezo esetleges hiányt kipótolja. Ily módon a gazdálkodó egység lényegében átvállalja a programhoz kapcsolódó aktuáriusi és befektetési kockázatokat. Következésképpen, a meghatározott juttatási programhoz kapcsolódó ráfordításként elszámolt összeg nem szükségszeruen azonos az adott idoszakban esedékes hozzájárulás összegével.

57. A gazdálkodó egység meghatározott juttatási programokra vonatkozó elszámolása a következo lépéseket foglalja magában:

(a) a hiány vagy többlet meghatározása. Ez magában foglalja:

▼M31

(i) egy aktuáriusi módszer, a kivetített jóváírási egység módszer alkalmazását annak érdekében, hogy elkészítsék a munkavállalók által a tárgyidoszakban és a megelozo idoszakokban végzett szolgálatért cserébe megszerzett juttatási jogosultság gazdálkodó egységnél megjeleno végso költségének megbízható becslését (lásd a 67–69. bekezdést). Ez megköveteli, hogy a gazdálkodó egység meghatározza a tárgyidoszakhoz és a megelozo idoszakokhoz rendelheto juttatások összegét (lásd a 70–74. bekezdést) és hogy becsléseket (aktuáriusi feltételezéseket) készítsen azokról a demográfiai változókról (mint például a munkaero-vándorlás és halálozási arány) és pénzügyi változókról (mint például jövobeni fizetésemelések és az egészségügyi költségek emelkedése), amelyek hatással lesznek a juttatás költségeire (lásd a 75–98. bekezdést);

(ii) a juttatás diszkontálását a meghatározott juttatási kötelem jelenértékének és a tárgyidoszaki szolgálat költségének (lásd a 67–69. és a 83–86. bekezdést) a meghatározása érdekében;

(iii) a program eszközei valós értékének levonását (lásd a 113–115. bekezdést) a meghatározott juttatási kötelem jelenértékébol.

(b) a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) összegének az (a) pontban meghatározott hiány vagy többlet összegeként történo meghatározását, korrigálva a nettó meghatározott juttatási eszközt az eszközértékhatárra korlátozó hatással (lásd a 64. bekezdést).

(c) az eredményben megjelenítendo összegek meghatározását:

(i) a tárgyidoszaki szolgálat költségeit (lásd a 70–74. bekezdést).

(ii) a múltbeli szolgálat költségét és a rendezésen elért nyereséget vagy veszteséget (lásd a 99–112. bekezdést).

(iii) a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát (lásd a 123–126 bekezdést).

(d) az egyéb átfogó jövedelemben megjelenítendo nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelésének meghatározását, amely a következoket tartalmazza:

(i) aktuáriusi nyereségek és veszteségek (lásd a 128. és a 129. bekezdést);

(ii) a program eszközeinek hozama, ide nem értve a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát (lásd a 130. bekezdést); és

(iii) az eszközértékhatár hatásában bekövetkezett bármilyen változást (lásd a 64. bekezdést), ide nem értve a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát.

Ha a gazdálkodó egység egynél több meghatározott juttatási programmal rendelkezik, a gazdálkodó egységnek ezeket a szabályokat valamennyi lényeges programra külön kell alkalmaznia.

58. A gazdálkodó egységnek a nettó meghatározott juttatási kötelezettséget (eszközt) olyan rendszerességgel kell meghatároznia, hogy a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegek ne különbözzenek lényegesen a beszámolási idoszak végén meghatározandó összegektol.

▼M31

59. A jelen standard javasolja, de nem teszi kötelezové a gazdálkodó egység számára, hogy az összes lényeges, munkaviszony megszunése utáni meghatározott juttatási kötelem értékeléséhez szakképzett aktuáriust vonjon be. Gyakorlati megfontolásokból a gazdálkodó egység felkérhet egy szakképzett aktuáriust a kötelem részletes értékelésére a beszámolási idoszak vége elott. Az ilyen értékelés eredményeit azonban bármely lényeges ügyletnek vagy a körülményekben (ezen belül a piaci árakban és a kamatlábakban) a beszámolási idoszak végéig bekövetkezett egyéb lényeges változásnak megfeleloen aktualizálják.

60. Egyes esetekben a becslések, az átlagok és az egyszerusített számítások megbízható közelítését adhatják a jelen standardban bemutatott részletes számítási módszereknek.

Vélelmezett kötelem elszámolása

61. A gazdálkodó egységnek nem csupán a meghatározott juttatási programhoz tartozó formális feltételekbol származó jogi kötelmeket kell elszámolnia, hanem bármely vélelmezett kötelmet is, amely a gazdálkodó egység informális gyakorlatából keletkezik. Az informális gyakorlat akkor keletkeztet vélelmezett kötelmet, amikor a gazdálkodó egységnek nincs más reális lehetosége, mint a munkavállalói juttatások megfizetése. Vélelmezett kötelem például az, amikor a gazdálkodó egység informális gyakorlatának megváltoztatása a munkavállalókkal való kapcsolatát elfogadhatatlan mértékben károsítaná.

62. A meghatározott juttatási program formális feltételei lehetové tehetik a gazdálkodó egység számára, hogy a programból fakadó kötelmeit megszüntesse. Azonban egy gazdálkodó egység számára általában nehéz egy program szerint fennálló kötelme (fizetés nélkül történo) megszüntetése, ha meg akarja tartani a munkavállalókat. Ily módon, az ellenkezo bizonyítékok hiányában, a munkaviszony megszunése utáni juttatások elszámolása azt feltételezi, hogy a jelenleg kínált juttatásokat a gazdálkodó egység a munkavállalók hátralévo munkában töltendo ideje alatt fenntartja.

Pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás

63. A gazdálkodó egység a nettó meghatározott juttatási kötelezettséget (eszközt) köteles megjeleníteni a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban.

64. Ha a gazdálkodó egység többlettel rendelkezik valamely meghatározott juttatási programban, a nettó meghatározott juttatási eszközt az alábbiak közül az alacsonyabb értéken köteles értékelni:

(a) a meghatározott juttatási program többlete; és

(b) a 83. bekezdésben meghatározott diszkontrátával meghatározott eszközértékhatár.

65. Nettó meghatározott juttatási eszköz keletkezhet akkor, ha a meghatározott juttatási program túlfedezett, vagy amikor aktuáriusi nyereség keletkezik. A gazdálkodó egység ilyen esetekben nettó meghatározott juttatási eszközt jelenít meg, mivel:

(a) a gazdálkodó egység ellenorzést gyakorol egy eroforrás felett, amely eroforrás az a képesség, hogy a többletet jövobeni hasznok termelésére használják fel;

(b) az ellenorzés múltbeli események (a gazdálkodó egység által fizetett hozzájárulás, és a munkavállaló által végzett szolgálat) eredménye; és

(c) a jövobeni gazdasági hasznok a gazdálkodó egység rendelkezésére állnak a jövobeni hozzájárulások összegének csökkenése vagy pénzeszköz-visszatérítés formájában, vagy közvetlenül a gazdálkodó egység részére vagy közvetett módon, egy másik, deficites program számára. Az eszközértékhatár az említett jövobeni juttatások jelenértéke.

▼**M31**

Megjelenítés és értékelés: a meghatározott juttatási kötelmek és a tárgyidoszaki szolgálat költségének jelenértéke

66. Egy meghatározott juttatási program végso költségét számos tényezo befolyásolja, mint például a tényleges fizetések, a munkaero-vándorlás és a halálozási arány, a munkavállalók által fizetett hozzájárulások, valamint az egészségügyi költségek tendenciái. A program végso költsége bizonytalan, és ez a bizonytalanság valószínuleg hosszabb idon keresztül fennmarad. A munkaviszony utáni juttatási kötelmek és a kapcsolódó tárgyidoszaki szolgálati költségek jelenértékének megállapításához szükséges, hogy:

(a) aktuáriusi értékelési módszert alkalmazzanak (lásd a 67–69. bekezdést);

(b) a juttatást a szolgálati idoszakhoz hozzárendeljék (lásd a 70–74. bekezdést); és

(c) aktuáriusi feltételezésekkel éljenek (lásd a 75–98. bekezdést).

Aktuáriusi értékelési módszer

67. A gazdálkodó egységnek a kivetített jóváírási egység módszert kell alkalmaznia, hogy meghatározza a meghatározott juttatási kötelmének és a kapcsolódó tárgyidoszaki szolgálat költségének, és ha értelmezheto, a múltbeli szolgálat költségének jelenértékét.

68. A kivetített jóváírási egység módszer (a módszert idonként szolgálatarányosan felhalmozott juttatás módszerének, vagy az egy szolgálati évre jutó juttatás módszerének hívják) a szolgáltatás minden egyes idoszakát úgy tekinti, mint a juttatási jogosultság további egységgel való növelését (lásd a 70–74. bekezdést) és minden egyes egységet külön értékel, hogy a végso kötelmet felépítse (lásd a 75–98. bekezdést).

Szemléltet o példa a 68. bekezdéshez

A munkaviszony megszunésekor egy egyösszegu juttatás fizetendo, amelynek összege minden egyes munkában töltött év után a legutolsó fizetés 1 százaléka. A fizetés az elso évben 10 000 CU és évenkénti (összesített) növekedését 7 százalékra becslik. A diszkontráta mértéke évi 10 százalék. A következo táblázat azt mutatja be, hogy a kötelem összege hogyan épül fel egy olyan munkavállaló esetében, akinek a munkaviszonya a tervek szerint az 5. év végén szunik meg, feltételezve, hogy az aktuáriusi feltételezésekben nincs változás. Az egyszeruség kedvéért ez a példa nem foglalkozik azokkal a további módosításokkal, amelyekre szükség lenne ahhoz, hogy annak valószínusége, miszerint a munkavállaló munkaviszonya a tervezett idopontnál korábbi vagy késobbi idopontban szunhet meg, tükrözodjön.

Év	*1.*	*2.*	*3.*	*4.*	*5.*
	CU	*CU*	*CU*	*CU*	*CU*
Az egyes évekhez rendelt juttatás összege:					
— megelozo évek	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— tárgyév (az utolsó fizetés 1 %-a)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— tárgyév és a megelozo évek	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Nyitó kötelem	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
10 %-os kamat	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Tárgyidoszaki szolgálat költsége	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Záró kötelem	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼M31

Megjegyzés:

1 A nyitó kötelem értéke a megelozo évekhez rendelt juttatás jelenértéke.

2 A tárgyidoszaki szolgálat költsége a tárgyévhez rendelt juttatás jelenértéke.

3 A záró kötelem a tárgyévhez és a megelozo évekhez rendelt juttatások jelenértéke.

69. A gazdálkodó egységnek a munkaviszony megszunése utáni juttatási kötelem teljes összegét diszkontálnia kell, még akkor is, ha a juttatás egy része várhatóan a beszámolási idoszakot követo tizenkét hónap elott rendezésre kerül.

A juttatások összegének hozzárendelése a szolgálati évekhez

70. A meghatározott juttatási kötelmek és a kapcsolódó tárgyidoszaki szolgálat költsége, és, ha értelmezheto, a múltbeli szolgálat költsége jelenértékének meghatározásakor, a gazdálkodó egységnek a juttatásokat a program számítási képlete szerint kell hozzárendelnie az idoszakokhoz. Ha azonban egy munkavállaló által végzett szolgálat a késobbi években a korábbi évekénél lényegesen magasabb juttatási összeget eredményez, a gazdálkodó egységnek a juttatás összegét lineáris módszerrel kell hozzárendelnie az egyes idoszakokhoz:

(a) attól az idoponttól kezdodoen, amikortól a munkavállaló által végzett szolgálat eloször eredményez juttatást a program alapján (függetlenül attól, hogy a juttatások függnek-e a további szolgálattól); addig

(b) az idopontig, amíg a munkavállaló által végzett további szolgálat, a fizetés emelkedését kivéve, már nem eredményez lényeges összegu többletjuttatást a program alapján.

71. A kivetített jóváírási egység módszere megköveteli a gazdálkodó egységtol, hogy a juttatást hozzárendelje a tárgyidoszakhoz (azért, hogy meghatározza a tárgyidoszaki szolgálat költségét), valamint a tárgyidoszakhoz és a megelozo idoszakokhoz (azért, hogy meghatározza a meghatározott juttatási kötelmek jelenértékét). A gazdálkodó egység azokhoz az idoszakokhoz rendeli a juttatást, amelyekben a munkaviszony megszunése utáni juttatások biztosítására vonatkozó kötelem keletkezik. Ez a kötelem akkor keletkezik, amikor a munkavállalók szolgálatokat végeznek azokért a munkaviszony megszunése utáni munkavállalói juttatásokért cserébe, amelyeket a gazdálkodó egység várhatóan késobbi beszámolási idoszakokban fizet meg. Az aktuáriusi módszerek lehetové teszik, hogy a gazdálkodó egység ennek a kötelemnek az értékét megfelelo megbízhatósággal értékelje a kötelezettség megjelenítésének az igazolásához.

Szemlélteto példa a 71. bekezdéshez

1 A meghatározott juttatási program egy 100 CU-nyi, egyösszegu juttatást biztosít a nyugdíjba vonuláskor valamennyi munkában töltött év után.

Minden évhez 100 CU juttatást rendelnek hozzá. A tárgyidoszaki szolgálat költsége a 100 CU jelenértéke. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke a 100 CU jelenértéke, szorozva a beszámolási idoszak végéig fennálló szolgálati évek számával.

Amennyiben a juttatás azonnal kifizetendo, amikor a munkavállaló munkaviszonya megszunik, a tárgyidoszaki szolgálat költsége és a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke azt az idopontot tükrözi, amikor a munkavállaló munkaviszonya várhatóan megszunik. Ily módon, a diszkontálás hatása miatt az értékük alacsonyabb lesz, mint azok az értékek, amelyeket akkor határoznának meg, ha a munkavállaló a beszámolási idoszak végén távozott volna.

▼M31

2 Egy program havi nyugdíjat biztosít, amely az utolsó fizetés 0,2 százalékával egyenlo minden munkában töltött évre. A nyugdíj fizetése a munkavállaló 65. életévében kezdodik.

A becsült utolsó fizetés 0,2 százalékát kitevo, a várható nyugdíjba vonulás idopontjától a munkavállaló várható halálának idopontjáig fizetendo havi nyugdíjnak a várható nyugdíjba vonulás idopontjára számított jelenértékével egyenlo juttatást hozzárendelik az egyes szolgálati évekhez. A tárgyidoszaki szolgálat költsége ennek a juttatásnak a jelenértéke. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke az utolsó fizetés 0,2 százalékának megfelelo nyugdíj kifizetések jelenértéke, szorozva a beszámolási idoszak végéig fennálló szolgálati évek számával. A tárgyidoszaki szolgálat költségét és a meghatározott juttatási kötelem jelenértékét diszkontálják, mivel a nyugdíjkifizetések kezdo idopontja a munkavállaló 65. életéve.

72. A munkavállaló által végzett szolgálat kötelmet keletkeztet a meghatározott juttatási program alapján akkor is, ha a juttatásoknak feltétele a jövobeni munkaviszony (más szóval azok még nem megszolgáltak). A munkavállalók által a jogosultság megszolgálása napjáig végzett szolgálat vélelmezett kötelmet keletkeztet, mivel valamennyi későbbi beszámolási idoszak végén annak a jövobeni szolgálatnak az értéke, amelyet egy munkavállalónak végeznie kell, mielott a juttatásra jogosulttá válik, csökken. A meghatározott juttatási kötelem értékelésekor a gazdálkodó egység figyelembe veszi annak lehetoségét, hogy egyes munkavállalók nem teljesítik a megszolgálási követelményeket. Hasonlóképpen, bár egyes munkaviszony megszunése utáni juttatások, például a munkaviszony megszunése utáni egészségügyi ellátások, csak akkor válnak kifizetendové, ha a munkavállaló munkaviszonyának megszunését követoen egy meghatározott esemény bekövetkezik, a kötelem azzal a munkavállaló által teljesített szolgálattal keletkezik, amely jogosultságot keletkeztet a juttatásra, ha a meghatározott esemény bekövetkezik. A meghatározott esemény bekövetkeztének valószínusége befolyásolja a kötelem értékelését, de nem ettol függ, hogy a kötelem fennáll-e vagy sem.

Szemlélteto példa a 72. bekezdéshez

1 Egy program minden szolgálati évre 100 CU juttatást fizet. A juttatásokra való jogosultság tízévi munkaviszony után keletkezik.

Minden évhez 100 CU juttatást rendelnek hozzá. A tárgyidoszaki szolgálat költségei és a kötelem jelenértéke az elso tíz év mindegyikében tükrözi annak lehetoségét, hogy a munkavállaló nem teljesíti a tízéves szolgálatot.

2 Egy adott juttatási program minden szolgálati évre 100 CU juttatást fizet, leszámítva a munkavállaló 25. életéve elotti szolgálatot. A juttatások azonnal megszolgálttá válnak.

A 25. életév betöltése elotti munkavégzéshez nem rendelnek hozzá juttatást, mivel az azt megelozo szolgálat nem eredményez (feltételes vagy feltétel nélküli) juttatást. Minden ezt követo évhez 100 CU juttatást rendelnek hozzá.

73. A kötelem addig az idopontig növekszik, amíg a munkavállaló által végzett szolgálat már nem eredményez lényeges összegu többletjuttatást. Így minden juttatást az ekkor vagy ezt megelozo idopontban végzodo idoszakokhoz rendelnek hozzá. A juttatást az egyes beszámolási idoszakokhoz a program juttatási képletének megfeleloen rendelik hozzá. Ha azonban egy munkavállaló által végzett szolgálat a késobbi években a korábbi évekénél lényegesen magasabb juttatást eredményez, a gazdálkodó egység a juttatást lineárisan addig az idopontig bezárólag rendeli hozzá, amíg a munkavállaló által végzett szolgálat már nem eredményez lényeges összegu többletjuttatást. Ennek oka az, hogy a munkavállaló által a teljes idoszak alatt végzett szolgálat végül ezt az emelt mértéku juttatást eredményezi.

▼**M31**

Szemléleteto példa a 73. bekezdéshez

1 Egy program 1 000 CU egyösszegu juttatást fizet, amelyre a jogosultság tízévi munkaviszony után keletkezik. Az ezt követo szolgálatért a program nem ad többletjuttatást.

Az elso tíz év mindegyikéhez 100 CU juttatást rendelnek hozzá (1 000 CU osztva tízzel).

A tárgyidoszaki szolgálat költsége az elso tíz év mindegyikében tükrözi annak lehetoségét, hogy a munkavállaló nem teljesíti a tízéves szolgálatot. A további évekhez nem rendelnek juttatást.

2 Egy program 2 000 CU egyösszegu nyugdíjazási juttatást fizet minden olyan munkavállalónak, aki 55. életévének betöltésekor legalább húszévi szolgálati idovel rendelkezik, vagy azoknak a munkavállalóknak, akik betöltötték a 65. életévüket, a szolgálati ido hosszától függetlenül.

Azoknak a munkavállalóknak, akik 35. életévük betöltése elott csatlakoznak, a szolgálat a program alapján eloször a 35. életév betöltésekor eredményez juttatást (a munkavállaló 30 éves korában kiléphet, majd 33 éves korában újra visszatérhet, anélkül, hogy ennek hatása lenne a juttatások összegére vagy ütemezésére). Ezek a juttatások a jövobeli szolgálattól függnek. Továbbá, az 55. életév betöltése utáni szolgálat már nem eredményez lényeges összegu többletjuttatást. Ezeknél a munkavállalóknál a gazdálkodó egység 100 CU (2 000 CU osztva hússzal) juttatást rendel hozzá a 35. életévüktol az 55. életévükig tartó idoszak minden évéhez.

Azoknál a munkavállalóknál, akik 35 és 45 éves életkor között léptek be, a húsz év utáni szolgálati ido már nem eredményez lényeges összegu többletjuttatást. Ezeknél a munkavállalóknál a gazdálkodó egység 100 (2 000 osztva hússzal) juttatást rendel hozzá az elso húsz év mindegyikéhez.

Az olyan munkavállalónál, aki 55 éves korában csatlakozik, a tíz évet meghaladó munkaviszony már nem eredményez lényeges összegu többletjuttatást. Ezen munkavállalónál a gazdálkodó egység 200 CU (2 000 CU osztva tízzel) juttatást rendel hozzá az elso tíz év mindegyikéhez.

Minden munkavállalóra vonatkozóan, a tárgyidoszaki szolgálat költsége és a kötelem jelenértéke tükrözi azt a lehetoséget, hogy a munkavállaló nem teljesíti a szükséges szolgálati idot.

3 Egy, a munkaviszony megszunése utáni egészségügyi program megtéríti a munkavállaló munkaviszonya megszunése után felmerülo egészségügyi költségeinek 40 százalékát, amennyiben a munkavállaló több mint tíz- és kevesebb mint húszévi szolgálati ido után távozik, és ezeknek a költségeknek az 50 százalékát, ha a munkavállaló húsz vagy annál több év szolgálati ido után távozik.

A program juttatási képlete alapján a gazdálkodó egység a várható egészségügyi költség jelenértékének 4 százalékát (40 százalék osztva tízzel) rendeli hozzá az elso tíz év mindegyikéhez és 1 százalékát (10 százalék osztva tízzel) a második tíz év mindegyikéhez. A tárgyévi szolgálat költsége minden évben tükrözi annak a valószínuségét, hogy a munkavállaló esetleg nem teljesíti azt a szolgálati idot, ami a juttatás egy részének vagy egészének a megszolgálásához szükséges. Azon munkavállalók esetében, akik várhatóan tíz éven belül távoznak, nem kerül juttatás hozzárendelésre.

4 Egy, a munkaviszony megszunése utáni egészségügyi program megtéríti a munkavállaló munkaviszonya megszunése után felmerülo egészségügyi költségeinek 10 százalékát, amennyiben a munkavállaló több mint tíz- és kevesebb, mint húszévi szolgálati ido után távozik, és ezeknek a költségeknek az 50 százalékát, ha a munkavállaló húsz vagy annál több év szolgálati ido után távozik.

▼**M31**

A későbbi évek alatti szolgálat a korábbi évekhez viszonyítva lényegesen magasabb összegu juttatásra jogosít. Ezért azon munkavállalók esetében, akik várhatóan húsz év vagy annál hosszabb ido után távoznak, a gazdálkodó egység a 71. bekezdésben foglaltak szerint lineáris alapon rendeli hozzá a juttatást. A húsz évet meghaladó szolgálati ido már nem eredményez lényeges összegu többletjuttatást. Ezért az elso húsz év mindegyikéhez rendelt juttatás összege a várható egészségügyi költségek jelenértékének 2,5 százaléka (50 százalék osztva hússzal).

Azon munkavállalók részére, akik várhatóan tíz és húsz év közötti szolgálati ido után távoznak, az elso tíz év mindegyikéhez a várható egészségügyi költségek jelenértékének 1 százalékát rendelik hozzá.

Ezen munkavállalók esetében a tizedik év végétol a várható távozás idopontjáig nem kerül juttatás hozzárendelésre.

Azon munkavállalók esetében, akik várhatóan tíz éven belül távoznak, nem kerül juttatás hozzárendelésre.

74. Amikor a juttatás összege az utolsó fizetés állandó hányada minden egyes szolgálatban töltött évre, a jövobeni fizetésemelések hatással lesznek a beszámolási idoszak vége elotti szolgálatra vonatkozó kötelem rendezésére, többletkötelmet azonban nem hoznak létre. Emiatt:

(a) a 70.(b) bekezdés szempontjából a fizetésemelés nem eredményez többletjuttatást akkor sem, ha a juttatás összege az utolsó fizetés összegétol függ; és

(b) az egyes idoszakokhoz rendelt juttatás azon fizetés egy állandó hányada, amelyhez a juttatás kapcsolódik.

Szemléleto példa a 74. bekezdéshez

A munkavállalók 55 éves korukig munkában töltött minden egyes év után utolsó fizetésük 3 százalékának megfelelo juttatásra jogosultak.

Az 55. év eléréséig minden évben a becsült utolsó fizetés 3 százalékának megfelelo juttatást rendelik hozzá az egyes évekhez. Ez az az idopont, amikortól kezdodoen a munkavállaló által végzett szolgálat már nem eredményez lényeges összegu többletjuttatást a program keretében. További juttatás már nem kerül hozzárendelésre az életkor betöltése után.

Aktuáriusi feltételezések

75. Az aktuáriusi feltételezéseknek elfogulatlanoknak és kölcsönösen összeegyeztethetoknek kell lenniük.

76. Az aktuáriusi feltételezések egy gazdálkodó egység legjobb becslései azokról a demográfiai és pénzügyi változókról, amelyek a munkaviszony megszunése utáni juttatások végso költségét meg fogják határozni. Az aktuáriusi feltételezések kiterjednek a következokre:

(a) demográfiai feltételezések azoknak a meglévo és korábbi munkavállalóknak (és azok eltartottjainak) jövobeni jellemzoire vonatkozóan, akik jogosultak a juttatásokra. A demográfiai feltételezések olyan dolgokkal foglalkoznak, mint például:

(i) halálozási arány (lásd a 81. és a 82. bekezdést);

(ii) munkaero-vándorlás, munkaképtelenség és korhatár elotti nyugdíjazás aránya;

(iii) a programban résztvevo, olyan eltartottal rendelkezo munkavállalóknak az aránya, akik jogosultak lesznek a juttatásokra;

(iv) a programban résztvevo azon munkavállalók aránya, akik a program feltételei alapján rendelkezésre álló összes kifizetési formát kiválasztják; és

▼M31

(v) az egészségügyi programok igénybevételi aránya.

(b) pénzügyi elorejelzések, melyek a következokkel foglalkozhatnak:

(i) diszkontráta (lásd a 83–86. bekezdést);

(ii) juttatási szintek, ide nem értve a juttatásoknak a munkavállalók által fizetendo költségét és a jövobeni fizetést (lásd a 87–95. bekezdést);

(iii) az egészségügyi juttatások esetében a jövobeni egészségügyi költségek, ideértve az igények kezelésének költségeit (vagyis azokat a költségeket, amelyek az igények feldolgozása és elintézése során felmerülnek, ideértve a jogi és a kárbecsloi díjakat is) (lásd a 96–98. bekezdést); és

(iv) a beszámolási fordulónap elotti szolgálattal kapcsolatos hozzájárulásokra vagy az említett szolgálatból eredo juttatásokra tekintettel a program által fizetendo adók.

77. Az aktuáriusi feltételezések akkor elfogulatlanok, ha azok kelloen óvatosak, de nem túl konzervatívak.

78. Az aktuáriusi feltételezések akkor kölcsönösen összeegyeztethetok, ha tükrözik az olyan tényezok közötti gazdasági kapcsolatot, mint az infláció, a fizetésemelés mértéke és a diszkontráták. Például a bármely adott jövobeni idoszakra vonatkozóan meghatározott inflációtól függo feltételezéseknek (mint például a kamatlábakra és a fizetések és a juttatások emelkedésére vonatkozó feltételezések) ugyanolyan mértéku infláció vélelmezésén kell alapulniuk az adott idoszakot tekintve.

79. A gazdálkodó egység a diszkontrátákat és más pénzügyi feltételezéseket nominális (feltüntetett) értékek szerint becsüli meg, kivéve, ha a reálértékek (inflációval korrigált értékek) megbízhatóbbak, például hiperinflációs gazdasági környezetben (lásd az IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban* standardot), vagy amikor a juttatás indexhez kötött és az azonos pénznemu és lejáratú indexhez kötött kötvények piaca fejlett.

80. A pénzügyi elorejelzéseknek a beszámolási idoszak végén érvényes, azon idoszakra vonatkozó piaci várakozásokon kell alapulniuk, amely során a kötelmet teljesíteni kell.

Aktuáriusi feltételezések: halálozási arány

81. A gazdálkodó egység a halálozási aránnyal kapcsolatos feltételezéseit a program résztvevoinek mind a foglalkoztatás alatti, mind az azt követo halálozási arányára vonatkozó legjobb becslése alapján állapítja meg.

82. A juttatás végso költségének megbecslése érdekében a gazdálkodó egység figyelembe veszi a halálozási arány várható változásait, például úgy, hogy a halálozási táblázatokat módosítja a halálozással kapcsolatos fejlemények becsléseivel.

Aktuáriusi feltételezések: diszkontráta

▼M48

83. A munkaviszony megszűnése utáni (fedezett és nem fedezett) juttatási kötelmek diszkontálásához használt rátát a jó minőségű vállalati kötvények beszámolási időszak végi piaci hozama alapján kell meghatározni. Azon pénznemek tekintetében, amelyek esetében az ilyen kiváló minőségű vállalati kötvényeknek nincs fejlett piaca, az említett pénznemben denominált államkötvények (beszámolási időszak végi) piaci hozamát kell használni. A vállalati vagy államkötvények pénznemének és lejáratának meg kell egyeznie a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmek pénznemével és becsült lejáratával.

▼**M31**

84. Az egyik lényeges hatással bíró aktuáriusi feltételezés a diszkontráta. A diszkontráta kifejezi a pénz idoértékét, de nem fejezi ki az aktuáriusi vagy a befektetési kockázatot. Továbbá a diszkontráta nem fejezi ki a gazdálkodó egység hitelezoi által viselt, a gazdálkodó egységre jellemzo hitelezési kockázatot, vagy azt a kockázatot, hogy a jövobeni tényleges adatok eltérhetnek az aktuáriusi feltételezésektol.

85. A diszkontráta kifejezi a juttatások kifizetésének becsült ütemezését. A gyakorlatban a gazdálkodó egység gyakran egy egyszeru, súlyozott átlaggal számított diszkontráta alkalmazásával éri ezt el, amely ráta a juttatási kifizetések becsült ütemezését és összegét, és azt a pénznemet is tükrözi, amelyben a juttatás kifizetésére sor kerül.

86. Egyes esetekben lehetséges, hogy nincs fejlett piac olyan kelloen hosszú lejáratú kötvényekre, amelyek a juttatás minden kifizetésének becsült lejárataival összevethetok lennének. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység a megfelelo lejárat aktuális piaci rátáit alkalmazza a rövidebb távú kifizetések diszkontálására, és az aktuális piaci rátát a hozamgörbe mentén kivetítve becsüli meg a hosszabb távú kifizetésekre alkalmazandó diszkontrátát. Egy meghatározott juttatási kötelem teljes jelenértéke valószínuleg nem túl érzékeny arra a diszkontrátára, amelyet a vállalati vagy államkötvények leghosszabb lejáratán túli idoszak juttatásainak kifizetéseire alkalmaznak.

Aktuáriusi feltételezések: fizetések, juttatások és egészségügyi költségek

87. A gazdálkodó egység a meghatározott juttatási kötelmeket olyan módszerrel köteles értékelni, amely kifejezi:

(a) a program feltételeiben meghatározott (vagy az e feltételeken túlmeno, vélelmezett kötelembol származó) juttatásokat a beszámolási idoszak végén;

(b) a kifizetendo juttatásokat befolyásoló becsült jövobeni fizetésemelkedéseket;

(c) a jövobeni juttatások költségébol a munkáltatóra eso részre vonatkozó bármely korlátozás hatását;

(d) a munkavállalók vagy harmadik személyek olyan hozzájárulásait, amelyek csökkentik a gazdálkodó egységnek az adott juttatásokkal kapcsolatos végso költségét; és

(e) az állami juttatások mértékében bekövetkezo olyan feltételezett jövobeni változásokat, amelyek hatással vannak a meghatározott juttatási program alapján történo kifizetésekre, akkor és csak akkor, ha:

(i) a változásokat a beszámolási idoszak vége elott törvénybe iktatták; vagy

(ii) a múltbeli adatok vagy más megbízható tény azt mutatja, hogy az állami juttatások valamely elorevetítheto módon fognak változni, például az áremelkedés mértékével vagy az átlagbér emelkedésével összhangban.

88. Az aktuáriusi feltételezések tükrözik a juttatások olyan jövobeni változásait, amelyekrol a program formális feltételei (vagy az e feltételeken túlmeno valamely vélelmezett kötelem) rendelkezik a beszámolási idoszak végén. Ez az eset áll fenn például az alábbi esetekben:

(a) a gazdálkodó egységnek van múltbeli gyakorlata a juttatások növelésére, például inflációkövetési céllal, és nincs arra utaló jelzés, hogy ez a gyakorlat a jövoben megváltozna;

▼M31

(b) a gazdálkodó egységnek a program formális feltételei (vagy az e feltételeken túlmeno vélelmezett kötelem) vagy jogszabályi eloírás alapján a programban keletkezett bármely többletet a résztvevok javára kell felhasználnia (lásd a 108(c) bekezdést); vagy

(c) a juttatások valamely teljesítménycélra vagy egyéb feltételre tekintettel módosulnak. Például a program feltételei úgy rendelkezhetnek, hogy a program alacsonyabb juttatást fizet, vagy további hozzájárulásokra lesz szüksége a munkavállalóktól, ha a program eszközei nem elégségesek. A kötelem értékelése tükrözi a teljesítménycél vagy az egyéb feltételek hatására vonatkozó legjobb becslést.

89. Az aktuáriusi feltételezések nem tükrözik a juttatások olyan jövobeni változásait, amelyekrol a program formális feltételei (vagy egy vélelmezett kötelem) nem rendelkezik a beszámolási idoszak végén. Az ilyen változások eredményeként:

(a) múltbeli szolgálati költség merül fel, amennyiben változik a változás idopontja elotti szolgálatért járó juttatás; és

(b) tárgyidoszaki szolgálati költség keletkezik a változást követo idoszakokban, olyan mértékben, amennyiben azok változtatják a változást követo szolgálatért járó juttatásokat.

90. A jövobeni fizetés emelkedések mértékére vonatkozó becslések figyelembe veszik az inflációt, a beosztást, az eloléptetést és egyéb releváns tényezoket, mint például a munkaeropiacon tapasztalható keresleti-kínálati viszonyokat.

91. Egyes meghatározott juttatási programok korlátozzák a gazdálkodó egység által fizetendo hozzájárulásokat. A juttatások végso költsége figyelembe veszi a hozzájárulásokra vonatkozó korlátozás hatását. A hozzájárulásokra vonatkozó korlátozás hatása az alábbiak közül a rövidebb idotartam tekintetében kerül meghatározásra:

(a) a gazdálkodó egység becsült élettartama; és

(b) a program becsült élettartama.

92. Egyes meghatározott juttatási programok a munkavállalók vagy harmadik személyek számára eloírják a program költségeihez való hozzájárulást. A munkavállalók hozzájárulásai a gazdálkodó egység számára csökkentik a juttatások költségét. A gazdálkodó egység mérlegeli, hogy a harmadik személyek hozzájárulásai csökkentik-e a gazdálkodó egység juttatásokkal kapcsolatos költségét vagy pedig a 116. bekezdésben szereplo visszatérítési jogról van-e szó. A munkavállalók vagy harmadik személyek hozzájárulásai vagy a program formális feltételeiben kerültek meghatározásra (vagy az e feltételeken túlmeno valamely vélelmezett kötelembol származnak), vagy diszkrecionálisak. A munkavállalók vagy harmadik személyek diszkrecionális hozzájárulásai a programba történo befizetésükkor csökkentik a szolgálat költségeit.

▼M44

93. A munkavállalók vagy harmadik személyek olyan hozzájárulásai, amelyek a program formális feltételeiben kerültek meghatározásra, vagy csökkentik a szolgálat költségét (amennyiben a szolgálathoz kapcsolódnak), vagy a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelését befolyásolják (ha nem a szolgálathoz kapcsolódnak). A szolgálathoz nem kapcsolódó hozzájárulás például az (amikor a hozzájárulásoknak csökkenteniük kell a program eszközeivel kapcsolatos veszteségekből származó hiányt vagy az aktuáriusi veszteségeket). Ha a munkavállalók vagy harmadik személyek hozzájárulásai a szolgálathoz kapcsolódnak, ezek a hozzájárulások a következoképp csökkentik a szolgálat költségét:

(a) ha a hozzájárulás összege a szolgálati évek számától függ, a gazdálkodó egység a hozzájárulásokat ugyanazon módszerrel rendeli hozzá a szolgálati idoszakokhoz, mint amelyet a 70. bekezdés a bruttó juttatás esetében ír elo (azaz vagy a program hozzájárulás-számítási képletét használva, vagy lineáris alapon); vagy

▼M44

(b) ha a hozzájárulás összege független a szolgálati évek számától, a gazdálkodó egység az ilyen hozzájárulásokat azon időszak szolgálati költségeinek csökkentéseként jeleníti meg, amelyben az adott szolgálatot teljesítették. A szolgálati évek számától független hozzájárulásra példa a munkavállaló fizetésének rögzített százalékos arányában, a szolgálat időszakára érvényes rögzített összegként vagy a munkavállaló korától függően meghatározott hozzájárulás.

A kapcsolódó alkalmazási útmutató az A1. bekezdésben található.

94. A munkavállalóknak vagy harmadik személyeknek az időszakokhoz a 93. bekezdés (a) pontjának megfelelően hozzárendelt hozzájárulásai esetében a hozzájárulások változásai a következőket eredményezik:

(a) a szolgálat tárgyidőszaki vagy múltbeli költsége (ha az említett változások nincsenek meghatározva a program formális feltételeiben, és nem vélelmezett kötelemből származnak); vagy

(b) aktuáriusi nyereségek vagy veszteségek (ha a változások meg vannak határozva a program formális feltételeiben, vagy vélelmezett kötelemből származnak).

▼M31

95. A munkaviszony megszunése utáni egyes juttatások olyan változókhoz kapcsolódnak, mint az állami nyugdíjbiztosítás vagy az állami egészségügyi ellátás mértéke. Az ilyen juttatások értékelése tükrözi e változók legjobb becslését, a múltbeli adatok és egyéb megbízható tények alapján.

96. Az egészségügyi költségek feltételezésénél figyelembe kell venni az egészségügyi költségeknek részben az inflációból, részben az egészségügyi költségek sajátos változásaiból eredo becsült jövobeni változásait.

97. A munkaviszony megszunése utáni egészségügyi juttatások értékeléséhez a jövobeni igénylések mértékére és gyakoriságára, és az igények kielégítésének költségeire vonatkozó feltételezésekre van szükség. A gazdálkodó egység a jövobeni egészségügyi költségeket a saját múltbeli tapasztalatai alapján becsüli meg, kiegészítve azt, ahol szükséges, a más gazdálkodó egységektol, biztosítótársaságoktól, egészségügyi szolgáltatóktól vagy egyéb forrásokból származó információkkal. A jövobeni egészségügyi költségekre vonatkozó becslések figyelembe veszik a technológiai haladást, az egészségügyi szolgáltatások kihasználtságában vagy a szolgáltatások módjában végbemeno, és a programban részt vevo munkavállalók egészségi állapotában bekövetkezo változásokat.

98. Az igénybevétel mértéke és gyakorisága nagymértékben összefügg a munkavállaló (és az általa eltartottak) életkorával, egészségi állapotával és nemével, és érzékeny lehet az olyan tényezokre, mint például a földrajzi elhelyezkedés. Ezért a múltbeli tényadatokat módosítják, amennyiben a sokaság demográfiai összetétele eltér az adatok alapjaként használt sokaságétól. Szintén módosításra kerül sor, ha megbízható tények szerint a múltbeli trendek nem folytatódnak.

A múltbeli szolgálat költsége és a rendezésen elért nyereség vagy veszteség

99. A megszorítás vagy a rendezésen elért nyereség vagy veszteség hatásának meghatározása elott a gazdálkodó egységnek újra kell értékelnie a kötelmet (és a program kapcsolódó eszközeit, ha vannak ilyenek) az aktuális aktuáriusi feltételezések felhasználásával (beleértve az aktuális piaci kamatlábat és az egyéb aktuális piaci árakat).

▼**M31**

100. A gazdálkodó egységnek nem kell különbséget tennie a programmódosításból származó múltbeli szolgálat költsége, a megszorításból származó múltbeli szolgálat költsége és a rendezésen elért nyereség vagy veszteség között, ha ezek az ügyletek együtt fordulnak elo. Egyes esetekben a programmódosítás a rendezés elott megy végbe, például amikor a gazdálkodó egység módosítja a program szerinti juttatásokat, a módosított juttatásokat pedig késobb fizeti ki. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység a múltbeli szolgálat költségét a rendezésen elért bármely nyereséget vagy veszteséget megelozoen jeleníti meg.

101. A rendezés a program módosításával és egy megszorítással együtt történik akkor, ha egy juttatási program úgy szunik meg, hogy a kötelem rendezésre került, a program pedig megszunik létezni. Azonban a program megszüntetése nem rendezés, ha a programot olyan új program váltja fel, amely lényegében azonos juttatásokat kínál.

Múltbeli szolgálat költsége

102. A múltbeli szolgálat költsége a meghatározott juttatási kötelem jelenértékében a program módosítsa vagy a megszorítás miatt bekövetkezo változás.

103. A gazdálkodó egység a múltbeli szolgálat költségét az alábbi idopontok közül a korábbiban köteles ráfordításként megjeleníteni:

(a) amikor a programmódosítás vagy a megszorítás bekövetkezik; és

(b) amikor a gazdálkodó egység megjeleníti a kapcsolódó átszervezési költségeket (lásd az IAS 37 standardot) vagy a végkielégítéseket (lásd a 165. bekezdést).

104. Egy program akkor módosul, amikor a gazdálkodó egység egy új meghatározott juttatási programot vezet be, illetve von vissza, vagy egy már meglévo program alapján fizetendo juttatásokban változtatásokat eszközöl.

105. Megszorítás akkor következik be, amikor egy gazdálkodó egység lényegesen csökkenti a programban érintett munkavállalók számát. A megszorítás bekövetkezhet egy elszigetelt esemény miatt, mint amilyen az üzembezárás, egy tevékenység megszüntetése vagy egy juttatási program megszüntetése vagy felfüggesztése.

106. A múltbeli szolgálat költsége lehet pozitív (amikor a juttatásokat oly módon vezetik be, illetve módosítják, hogy a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke növekszik), illetve negatív (amikor juttatásokat vonnak vissza, illetve módosítanak, oly módon, hogy a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke csökken).

107. Amikor a gazdálkodó egység egy meglévo meghatározott juttatási program alapján kifizetendo juttatásokat lecsökkent, és ezzel egyidejuleg a program alapján az ugyanazon munkavállalóknak járó más juttatásokat megnöveli, a gazdálkodó egység a változást egyetlen nettó változásként kezeli.

108. A múltbeli szolgálat költsége nem tartalmazza:

(a) a tényleges és a korábban feltételezett fizetésemelések közötti eltérések hatását a korábbi években elvégzett szolgálat után járó juttatási kötelemre (ilyenkor nem keletkezik múltbeli szolgálat költsége, mivel az aktuáriusi feltételezések figyelembe veszik a várható fizetéseket);

(b) a nem kötelezo nyugdíjemelések alul- és felülbecsléseit, amikor a gazdálkodó egységnek vélelmezett kötelme van ilyen emelések megtételére (ilyenkor nem keletkezik múltbeli szolgálat költsége, mivel az aktuáriusi feltételezések figyelembe veszik az ilyen emeléseket);

▼M31

(c) a juttatások olyan emelésére vonatkozó becsléseket, amelyek a pénzügyi kimutatásokban megjelenített aktuáriusi nyereségek vagy a program eszközeinek hozama miatt keletkeznek, amennyiben a gazdálkodó egység köteles - akár a program formális feltételei (vagy az ezen túlmeno vélelmezett kötelem), akár jogszabályi eloírás alapján - a programban keletkezo esetleges többletet a program tagjai javára felhasználni, még akkor is, ha a juttatás növekedése még nem került formálisan rögzítésre (nincs múltbeli szolgálat költsége, mivel a kötelem ennek eredményeként bekövetkezo növekedése aktuáriusi veszteség, lásd a 88. bekezdést); és

(d) a megszolgált juttatások (vagyis a jövobeni munkaviszonytól nem függo juttatások, lásd a 72. bekezdést) növekedését, amikor a munkavállalók új, vagy emelt juttatások hiányában teljesítik a megszolgálási követelményeket (nincs múltbeli szolgálat költsége, mivel a gazdálkodó egység tárgyidoszaki szolgálat költségként elszámolta juttatás becsült költségét a szolgálat végzésével párhuzamosan).

A rendezésen elért nyereség vagy veszteség

109. A rendezésen elért nyereség vagy veszteség az alábbiak közötti különbözet:

(a) a rendezett meghatározott juttatási kötelemnek a teljesítés napján meghatározott jelenértéke; és

(b) a kiegyenlítési ár, beleértve a gazdálkodó egység által a rendezéssel közvetlen összefüggésben átadott minden programeszközt és teljesített kifizetést.

110. A gazdálkodó egységnek a meghatározott juttatási program rendezése miatti nyereséget vagy veszteséget akkor kell elszámolnia, amikor a rendezés bekövetkezik.

111. Rendezés akkor történik, amikor a gazdálkodó egység olyan ügyletet köt, amely megszüntet a meghatározott juttatási programon keresztül adott juttatások egészére vagy egy részére vonatkozóan minden további jogi vagy vélelmezett kötelmet (kivéve a juttatásoknak a munkavállalók részére vagy érdekében történo, a program feltételeiben meghatározott kifizetését, amely szerepel az aktuáriusi feltételezésekben). Például a program szerinti jelentos munkáltatói kötelmek valamilyen biztosítási kötvény megvásárlásán keresztül történo egyszeri átadása egy biztosítótársaság számára rendezésnek minosül; a program feltételei alapján a program résztvevoi számára teljesített egyösszegu pénzkifizetés cserébe azon jogukért, hogy bizonyos, munkaviszony megszunése utáni juttatásokat kapjanak, nem minosül rendezésnek.

112. Néhány esetben a gazdálkodó egység biztosítási kötvényt vásárol a tárgyidoszakban és a megelozo idoszakokban végzett munkavállalói szolgálatért járó munkavállalói juttatások egy részének vagy egészének finanszírozására. Egy ilyen kötvény megvásárlása nem minosül rendezésnek, ha a gazdálkodó egységnek fennmarad a jogi vagy vélelmezett kötelme (lásd a 46. bekezdést) további összegek megfizetésére, ha a biztosító a biztosítási kötvényben meghatározott munkavállalói juttatást nem fizeti meg. A 116–119. bekezdés foglalkozik azoknak a biztosítási kötvényekbol származó visszatérítési jogoknak a megjelenítésével és értékelésével, amelyek nem tartoznak a program eszközei közé.

Megjelenítés és értékelés: a program eszközei

A program eszközeinek valós értéke

113. A hiány vagy a többlet meghatározásakor a program bármely eszközének valós értékét le kell vonni.

▼**M31**

114. A program eszközeibe nem tartoznak bele a beszámolót készíto gazdálkodó egység által az alapba még be nem fizetett hozzájárulási összegek, továbbá a gazdálkodó egység által kibocsátott és az alap birtokában lévo, nem átruházható pénzügyi instrumentumok. A program eszközeinek értékét csökkentik az alap olyan kötelezettségei, amelyek nem a munkavállalói juttatásokkal kapcsolatosak, például a szállítói és egyéb tartozások vagy a származékos pénzügyi instrumentumokból eredo kötelezettségek.

115. Amikor a program eszközei között olyan minosített biztosítási kötvények is vannak, amelyek pontosan megfelelnek a program alapján kifizetendo juttatások egy része vagy egésze összegének és esedékességének, ezen biztosítási kötvények valós értékét kell a kapcsolódó kötelezettség jelenértékének tekinteni (figyelembe véve az amiatt szükséges bármely csökkentést, hogy a biztosítási kötvényekbol származó követelés nem teljes mértékben megtérülo).

Visszatérítések

116. Akkor, és csak akkor, ha gyakorlatilag biztos, hogy a meghatározott juttatási kötelem rendezéséhez szükséges kiadás egy részét vagy egészét valamely harmadik fél megtéríti, a gazdálkodó egységnek

(a) a visszatérítési jogát külön eszközként kell megjelenítenie. A gazdálkodó egységnek az eszközt valós értéken kell értékelnie.

(b) ugyanúgy szét kell bontania és meg kell jelenítenie a visszatérítési jogának valós értékében bekövetkezett változásokat, mint a program eszközeinek valós értékében bekövetkezett változások esetében (lásd a 124. és a 125. bekezdést). A 120. bekezdés szerint megjelenített meghatározott juttatási költség összetevoi a visszatérítési jog könyv szerinti értékében bekövetkezett változásokkal kapcsolatos összegek nélkül is megjeleníthetok.

117. Egyes esetekben a gazdálkodó egységnek lehetosége van harmadik fél, például egy biztosító bevonására a meghatározott juttatási kötelem rendezéséhez szükséges kifizetés egy részének vagy egészének megfizetése érdekében. A 8. bekezdésben meghatározott feltételeknek megfelelo minosített biztosítási kötvények a program eszközeinek minosülnek. A gazdálkodó egység a minosített biztosítási kötvényeket a program egyéb eszközeivel azonos módon számolja el, és a 116. bekezdés rendelkezései nem alkalmazandók (lásd a 46–49. és a 115. bekezdést).

118. Amikor valamely gazdálkodó egység biztosítási kötvénye nem minosített biztosítási kötvény, ez a biztosítási kötvény nem tekintheto a program eszközének. Ilyen esetekre a 116. bekezdés alkalmazandó: a meghatározott juttatási kötelezettség hiányának vagy többletének meghatározásakor a gazdálkodó egység a biztosítási kötvény alapján járó visszatérítési jogát elkülönült eszközként jeleníti meg, nem pedig levonásként. A 140(b) bekezdés eloírja a gazdálkodó egység számára, hogy tegyen közzé egy rövid leírást a visszatérítési jog és a kapcsolódó kötelem közötti összefüggésrol.

119. Amennyiben a visszatérítési jog olyan biztosítási kötvénybol származik, amely pontosan megfelel a meghatározott juttatási program alapján fizetendo juttatások egésze vagy egy része összegének és esedékességének, a visszatérítési jog valós értékét tekintik a kapcsolódó kötelem jelenértékének (figyelembe véve az amiatt szükséges bármely csökkentést, hogy a biztosítási kötvényekbol származó követelés nem teljes mértékben megtérülo).

▼M31

A meghatározott juttatási költség összetevoi

120. A gazdálkodó egység köteles megjeleníteni a meghatározott juttatási költség összetevoit, kivéve, ha egy másik IFRS megköveteli vagy megengedi ezeknek egy eszköz bekerülési értékébe történo beszámítását, az alábbiak szerint:

(a) a szolgálat költségét (lásd a 66–112. bekezdést) az eredményben;

(b) a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát (lásd a 123–126 bekezdést) az eredményben; és

(c) a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelését (lásd a 127–130. bekezdést) az egyéb átfogó jövedelemben.

121. Más IFRS-ek megkövetelik, hogy egyes munkavállalói juttatások költségeit az eszközök, mint például készletek és az ingatlanok, gépek és berendezések (lásd az IAS 2 és az IAS 16 standardot) bekerülési értékében számolják el. Az ilyen eszközök bekerülési értékében elszámolt munkaviszony megszunése utáni munkavállalói juttatás költségei tartalmazzák a 120. bekezdésben felsorolt összetevok megfelelo arányú részét.

122. A nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) egyéb átfogó jövedelemben megjelenített újraértékelése a késobbi idoszakokban nem sorolható át nyereséggé vagy veszteséggé. Ugyanakkor az említett, egyéb átfogó jövedelemben megjelenített összegeket a gazdálkodó egység a saját tokén belül átsorolhatja.

A nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamata

123. A nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) és a 83. bekezdésben meghatározott diszkontráta szorzataként kell meghatározni (mindkettot az éves beszámolási idoszak kezdetekor meghatározott értékkel kell alkalmazni), figyelembe véve a nettó meghatározott juttatási kötelezettségben (eszközben) az adott idoszak alatt a hozzájárulások és a juttatások kifizetésének eredményeként bekövetkezo változásokat.

124. A nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamata úgy tekintheto, mint amely tartalmazza a program eszközeihez kapcsolódó kamatbevételt, a meghatározott juttatási kötelemhez kapcsolódó kamatköltséget és az eszközértékhatár hatásának a 64. bekezdésben említett kamatát.

125. A program eszközeihez kapcsolódó kamatbevétel a programeszközök hozamának összetevoje, amelyet a programeszközök valós értékének, valamint a 83. bekezdésben meghatározott diszkontráta szorzataként kell meghatározni (mindkettot az éves beszámolási idoszak kezdetekor meghatározott értékkel kell alkalmazni), figyelembe véve az adott idoszak alatt rendelkezésre álló programeszközökben a hozzájárulások és a juttatások kifizetésének eredményeként bekövetkezo változásokat. A program eszközeihez kapcsolódó kamatbevétel és a program eszközeinek hozama közötti különbözet szerepel a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelésében.

▼**M31**

126. Az eszközértékhatár hatásával kapcsolatos kamat az eszközértékhatár hatásában bekövetkezo átfogó változás részét képezi, és azt az eszközértékhatár hatása és a 83. bekezdésben meghatározott diszkontráta szorzataként kell meghatározni (mindkettot az éves beszámolási idoszak kezdetekor meghatározott értékkel kell alkalmazni). Az említett összeg és az eszközértékhatár hatásában bekövetkezett átfogó változás közötti különbözet szerepel a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelésében.

A nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelése

127. A nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelése a következoket tartalmazza:

(a) aktuáriusi nyereségek és veszteségek (lásd a 128. és a 129. bekezdést);

(b) a program eszközeinek hozama (lásd a 130. bekezdést), ide nem értve a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát (lásd a 125. bekezdést); és

(c) az eszközértékhatár hatásában bekövetkezett bármilyen változás, ide nem értve a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát (lásd a 126. bekezdést).

128. Az aktuáriusi nyereségek és veszteségek a meghatározott juttatási kötelem jelenértékének az aktuáriusi feltételezésekben és a tapasztalati módosításokban bekövetkezett változások miatti növekedésébol, illetve csökkenésébol származnak. Az aktuáriusi nyereségeket vagy veszteségeket okozhatja például:

(a) a vártnál magasabb vagy alacsonyabb munkaero-vándorlás, korai nyugdíjazás vagy halálozási arány, vagy a bérek, juttatások (ha a program formális vagy vélelmezheto feltételei tartalmazzák az inflációs növekedés lehetoségét) vagy egészségügyi költségek vártnál magasabb vagy alacsonyabb növekedései;

(b) a juttatások kifizetésének opcióira vonatkozó feltételezések változásainak hatása;

(c) a munkaero-vándorlásra, a korai nyugdíjazásra vagy a halálozási arányra, vagy a fizetések, juttatások (ha a program hivatalos vagy vélelmezheto feltételei tartalmazzák az inflációs növekedés lehetoségét), illetve az egészségügyi költségek emelkedésére vonatkozó becslésekben bekövetkezo változások hatása; és

(d) a diszkontrátában bekövetkezo változások hatása.

129. Az aktuáriusi nyereségek és veszteségek nem tartalmazzák a meghatározott juttatási kötelem jelenértékében a meghatározott juttatási program bevezetése, módosítása, megszorítása vagy rendezése miatt bekövetkezett változásokat, illetve a meghatározott juttatási program alapján kifizetendo juttatásokban bekövetkezett változásokat. Az ilyen jellegu változások múltbeli szolgálat költségét vagy a rendezéssel kapcsolatos veszteséget eredményeznek.

130. A gazdálkodó egység a program eszközeivel kapcsolatos hozam megállapítása során levonja a program eszközeinek kezelésével kapcsolatos költségeket és a program által fizetendo adót, kivéve a meghatározott juttatási kötelem jelenértékének megállapítására használt aktuáriusi feltételezésekben foglalt adót (lásd a 76. bekezdést). Más adminisztrációs költség nem kerül levonásra a program eszközeinek hozamából.

▼M31

Bemutatás

Beszámítás

131. A gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell beszámítania egy meghatározott programhoz tartozó eszközt egy másik programra vonatkozó kötelezettséggel szemben, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek kikényszerítheto joga van az egyik programban keletkezo többletnek egy másik programban felmerülo kötelemhez történo felhasználására; és

(b) a gazdálkodó egység a kötelmeket vagy nettó módon szándékozik teljesíteni, vagy az egyik programban realizált többletet és a másik programban lévo kötelmét azonos idopontban szándékozik rendezni.

132. A beszámítás kritériumai hasonlóak az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standardban meghatározott feltételekhez.

Rövid/hosszú lejáratú megkülönböztetés

133. Egyes gazdálkodó egységek elkülönítik a rövid lejáratú eszközöket és kötelezettségeket a nem rövid lejáratú eszközöktol és kötelezettségektol. A jelen standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodó egységnek el kell-e különítenie a munkaviszony megszunése utáni juttatásokból keletkezo eszközök és kötelezettségek rövid és nem rövid lejáratú részét.

A meghatározott juttatási költség összetevoi

134. A 120. bekezdés megköveteli a gazdálkodó egységtol a szolgálat költségének és a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatának az eredményben történo megjelenítését. A jelen standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodó egységnek milyen módon kell bemutatnia a szolgálat költségét és a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamatát. A gazdálkodó egység az IAS 1. standardnak megfeleloen mutatja be ezeket az összetevoket.

Közzététel

135. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbi információt:

(a) amely kifejti a meghatározott juttatási programjainak, valamint az azokhoz kapcsolódó kockázatok jellemzoit (lásd a 139. bekezdést);

(b) amely meghatározza és elmagyarázza a pénzügyi kimutatásaiban szereplo, a meghatározott juttatási programjaiból származó összegeket (lásd a 140–144. bekezdést); és

(c) amely ismerteti, milyen hatással lehetnek a meghatározott juttatási programok a gazdálkodó egység jövobeni cash flow-inak összegére, esedékességére és bizonytalanságára (lásd a 145–147. bekezdést).

136. A 135. bekezdésben meghatározott célok megvalósítása érdekében a gazdálkodó egység köteles mérlegelni a következoket:

(a) hogy milyen szintu részletességre van szükség a közzétételi követelmények teljesítéséhez;

(b) hogy mekkora hangsúlyt kell fektetni az egyes követelményekre;

(c) milyen mértéku legyen az összevonás vagy a bontás; valamint

(d) hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóinak szükségük van-e további információra a közzétett kvantitatív információ értékeléséhez.

▼**M31**

137. Ha a jelen standard és egyéb IFRS-ek követelményeinek megfeleloen szolgáltatott közzétételek nem elegendok a 135. bekezdésben szereplo célok eléréséhez, a gazdálkodó egység köteles további, a szóban forgó célok eléréséhez szükséges információkat közzétenni. Például a gazdálkodó egység bemutathat egy elemzést a meghatározott juttatási kötelem jelenértékére vonatkozóan, amely megkülönbözteti a kötelem jellegét, tulajdonságait és kockázatait. Egy ilyen jellegu közzététel különbséget tehet az alábbiak között is:

(a) az aktív tagoknak, a halasztott tagoknak és a nyugdíjasoknak járó összegek között.

(b) a megszolgált juttatások és az elhatárolt, de még nem megszolgált juttatások között.

(c) a feltételes juttatások, a jövobeni fizetésemeléseknek tulajdonítható összegek és az egyéb juttatások között.

138. A gazdálkodó egység köteles értékelni, hogy szét kell-e bontani a közzétételeket, illetve azok valamelyikét a lényegesen különbözo kockázatokkal járó programok vagy programcsoportok megkülönböztetése érdekében. Például a gazdálkodó egység szétbonthatja az alábbiak közül egy vagy több jellemzovel rendelkezo programokra vonatkozó közzétételeket:

(a) eltéro földrajzi helyek.

(b) eltéro tulajdonságok, például átalányfizetés alapú nyugdíjprogramok, utolsó fizetés alapú nyugdíjprogramok vagy munkaviszony megszunése utáni egészségügyi programok.

(c) eltéro jogszabályi környezet.

(d) eltéro beszámolási szegmensek.

(e) eltéro finanszírozási megoldások (például teljes mértékben fedezetlen, teljesen vagy részben fedezett).

A meghatározott juttatási programok és a kapcsolódó kockázatok jellemzoi

139. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) a meghatározott juttatási programjainak jellemzoire vonatkozó információkat, ideértve az alábbiakat:

(i) a program által biztosított juttatások jellegét (például utolsó fizetés alapú meghatározott juttatási program vagy hozzájárulás alapú garanciális program).

(ii) azon jogszabályi keretek leírását, amelyben program muködik, például az esetleges minimális alapképzési követelmények szintjét és a jogszabályi keretek programra gyakorolt hatását, például az eszközértékhatárt (lásd a 64. bekezdést).

(iii) más gazdálkodó egységeknek a program irányításával kapcsolatos felelosségének leírását, például a program vagyonkezeloinek vagy igazgatóságának tagjainak felelosségét.

(b) azon kockázatok leírását, amelyeknek a program kiteszi a gazdálkodó egységet, különös tekintettel minden szokatlan, a gazdálkodó egységre vagy a programra jellemzo kockázatra, valamint a jelentos kockázatkoncentrációkra. Például ha a program eszközeit elsosorban egyetlen befektetési csoportba fektetik be, például ingatlanba, a program kiteheti a gazdálkodó egységet az ingatlanpiaci kockázatkoncentrációnak.

(c) a programmódosítások, a megszorítások és a rendezések leírását.

▼M31

A pénzügyi kimutatásokban szereplo összegek magyarázata

140. A gazdálkodó egység köteles rendelkezésre bocsátani a nyitóegyenleg és a záróegyenleg egyeztetését az alábbiak tekintetében (adott esetben):

(a) a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz), elkülönítetten megjelenítve az alábbiakkal kapcsolatos egyeztetéseket:

(i) a program eszközei.

(ii) a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke.

(iii) az eszközértékhatár hatása.

(b) az esetleges visszatérítési jogok. A gazdálkodó egység továbbá köteles bemutatni a visszatérítési jog és a vonatkozó kötelem közötti kapcsolatot.

141. A 140. bekezdésben felsorolt összes egyeztetésnek be kell mutatnia az alábbiak mindegyikét (adott esetben):

(a) tárgyidoszaki szolgálat költségei.

(b) kamatbevétel vagy -ráfordítás.

(c) a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelése, amely elkülönítve jeleníti meg az alábbiakat:

(i) a program eszközeinek hozama, ide nem értve a (b) pontban meghatározott kamatösszegeket.

(ii) a demográfiai feltételezések változásaiból származó aktuáriusi nyereségek és veszteségek (lásd a 76(a) bekezdést).

(iii) a pénzügyi feltételezések változásaiból származó aktuáriusi nyereségek és veszteségek (lásd a 76(b) bekezdést).

(iv) valamely nettó meghatározott juttatási eszköznek az eszközértékhatárra történo korlátozásának hatásában bekövetkezo változások, ide nem értve a (b) pontban szereplo kamatösszegeket. A gazdálkodó egység köteles továbbá közzétenni, hogy hogyan határozta meg a maximálisan elérheto gazdasági hasznot, vagyis hogy az említett juttatások visszatérítések, jövobeni hozzájárulások csökkenése vagy e ketto kombinációjaként fognak-e jelentkezni.

(d) a múltbeli szolgálat költsége és a rendezésbol eredo nyereség vagy veszteség. Ahogy azt a 100. bekezdés lehetové teszi, a múltbeli szolgálat költségét és a rendezésbol eredo nyereséget vagy veszteséget nem kell megkülönböztetni, ha együtt fordulnak elo.

(e) az átváltási árfolyamok változásainak hatása.

(f) a programhoz való hozzájárulások, elkülönítve kimutatva a munkáltató és a program résztvevoinek hozzájárulásait.

(g) a programból történo kifizetések, elkülönítve kimutatva a valamely rendezéssel kapcsolatban kifizetett összeget.

(h) az üzleti kombinációk és az elidegenítések hatásai.

142. A gazdálkodó egység köteles a program eszközeinek valós értékét olyan csoportokra bontani, amelyek különbséget tesznek az adott eszközök jellege és kockázatai alapján, és a program eszközeinek minden csoportját alcsoportokra osztják aszerint, hogy rendelkeznek-e jegyzett piaci árral valamely aktív piacon (az IFRS 13 *Valós értéken történo értékelés* standardban meghatározottak szerint ([1])) vagy nem. Például - figyelembe véve a 136. bekezdésben tárgyalt közzétételi szintet - a gazdálkodó egység különbséget tehet a következok között:

(a) pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek;

([1]) Ha a gazdálkodó egység még nem alkalmazta az IFRS 13 standardot, adott esetben hivatkozhat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard AG71. bekezdésére vagy az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard (2010. október) B.5.4.3. bekezdésére.

▼**M31**

(b) tokeinstrumentumok (ágazati típusonként, a vállalat mérete, földrajzi helyzet stb. szerint elkülönítve);

(c) adósságinstrumentumok (a kibocsátó típusa, a hitelminoség, a földrajzi helyzet stb. alapján elkülönítve);

(d) ingatlan (földrajzi fekvés stb. szerint elkülönítve);

(e) származékos termékek (a szerzodés mögöttes kockázatának típusa alapján elkülönítve, például kamatláb-szerzodések, átváltási árfolyam-szerzodések, tokeszerzodések, hitelszerzodések, hosszú élettartamhoz kötodo swapok stb.);

(f) befektetési alapok (az alap típusa szerint elkülönítve);

(g) eszközalapú értékpapírok; és

(h) strukturált adósság.

143. A gazdálkodó egység köteles közzétenni a programeszközökként birtokolt saját átruházható pénzügyi instrumentumainak valós értékét, valamint azon programeszközök valós értékét, amely a gazdálkodó egység által birtokolt ingatlannak, illetve egyéb általa használt eszköznek minosül.

144. A gazdálkodó egység köteles közzétenni a meghatározott juttatási kötelem jelenértékének megállapítására használt jelentos aktuáriusi feltételezéseket (lásd a 76. bekezdést). Az említett közzétételt abszolút értéken kell megtenni (például abszolút százalékként, nem csupán különbözo százalékos értékek és más változók különbözeteként). Amikor a gazdálkodó egység az egyes programok csoportjaira vonatkozóan tesz közzé összesített információkat, köteles a közzétételt súlyozott átlagok vagy viszonylag szuk sávon belüli értékek formájában megtenni.

A jövobeni cash flow-k összege, esedékessége és bizonytalansága

145. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) minden jelentos (a 144. bekezdésnek megfeleloen közzétett) aktuáriusi feltételezés érzékenységi elemzését a beszámolási idoszak végén, amely bemutatja, hogyan hatottak volna a meghatározott juttatási kötelemre az adott aktuáriusi feltételezésben bekövetkezo azon változások, amelyek az adott idopontban ésszeruen várhatóak voltak.

(b) az (a) pontban eloírt érzékenységi elemzések elkészítése során használt módszerek és feltételezések, valamint a szóban forgó módszerek korlátai.

(c) az érzékenységi elemzések elkészítése során használt módszerekben és feltételezésekben a korábbi idoszakhoz képest bekövetkezett változások, valamint a szóban forgó változások okai.

146. A gazdálkodó egység köteles közzétenni a programban a kockázat kezelésére használt összes eszköz-kötelezettség párosítási stratégiát, ideértve az annuitási és egyéb módszerek, mint például a hosszú élettartamhoz kötodo swapok alkalmazását is.

147. A meghatározott juttatási programnak a gazdálkodó egység jövobeni cash flow-ira gyakorolt hatásának jelzése érdekében a gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) bármilyen, a jövobeni hozzájárulásokat befolyásoló finanszírozási megállapodás és finanszírozási politika leírását.

(b) a program következo éves beszámolási idoszak alatt várható hozzájárulásait.

▼**M31**

(c) a meghatározott juttatási kötelem lejárati összhang-elemzésére vonatkozó információt. Ez magában foglalja a meghatározott juttatási kötelem súlyozott átlagtartamát, valamint egyéb információkat is tartalmazhat a juttatások kifizetésének idobeli eloszlásával kapcsolatban, mint például a juttatási kifizetések lejárati összhang-elemzését.

Többmunkáltatós programok

148. Ha egy gazdálkodó egység részt vesz egy többmunkáltatós meghatározott juttatási programban, köteles közzétenni:

(a) a finanszírozási megállapodások leírását, ideértve a gazdálkodó egység által teljesített hozzájárulás mértékének meghatározására használt módszert, és az esetleges minimális alapképzési követelményeket.

(b) annak leírását, hogy a gazdálkodó egység milyen mértékben lehet felelos a programmal szemben más gazdálkodó egységeknek a többmunkáltatós program feltételei alapján fennálló kötelmei tekintetében.

(c) az alábbiakkal kapcsolatos hiány vagy többlet elosztása tekintetében született megállapodás leírását:

(i) a program megszüntetése; vagy

(ii) a gazdálkodó egység kilépése a programból.

(d) ha a gazdálkodó egység úgy számolja el az adott programot, mintha meghatározott hozzájárulási program lenne a 34. bekezdésnek megfeleloen, az (a)-(c) pontban eloírt információkon kívül - a 139-147. bekezdésben megkövetelt információk helyett - köteles közzétenni az alábbiakat:

(i) azt a tényt, hogy a program meghatározott juttatási programnak minosül.

(ii) annak az okát, hogy miért nem áll elegendo információ rendelkezésre ahhoz, hogy a gazdálkodó egység a programot meghatározott juttatási programként számolja el.

(iii) a program következo éves beszámolási idoszak alatt várható hozzájárulásait.

(iv) a programban keletkezett olyan hiányra vagy többletre vonatkozó információt, amely befolyásolhatja a jövobeni hozzájárulások összegét, ideértve az adott hiány vagy többlet meghatározásának alapját is, valamint ezeknek a gazdálkodó egységre gyakorolt esetleges hatását.

(v) a gazdálkodó egység programban való részvételének szintjére történo utalást, összevetve a többi résztvevo gazdálkodó egységgel. Ilyen jelzés lehet például a program összes hozzájárulásának a gazdálkodó egység által teljesített aránya vagy a gazdálkodó egység aránya a juttatásokra jogosult aktív tagok, nyugdíjazott tagok és korábbi tagok teljes létszámában, feltéve, hogy ez az információ rendelkezésre áll.

Meghatározott juttatási programok, amelyek közös ellenorzés alatt álló gazdálkodó egységek között osztják meg a kockázatot

149. Ha a gazdálkodó egység részt vesz egy olyan meghatározott juttatási programban, amely közös ellenorzés alatt álló gazdálkodó egységek között osztja meg a kockázatot, köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) a nettó meghatározott juttatási költség kiterhelésére vonatkozó szerzodéses megállapodást vagy kifejezett politikát, illetve azt a tény, hogy nem létezik ilyen politika.

▼M31

(b) a gazdálkodó egység által fizetendo hozzájárulás meghatározására szolgáló politikát.

(c) amennyiben a gazdálkodó egység a nettó meghatározott juttatási költségek felosztását számolja el a 41. bekezdésnek megfeleloen, a program egészére vonatkozó összes információt a 135–147. bekezdés szerint;

(d) amennyiben a gazdálkodó egység az adott idoszakra fizetendo hozzájárulást számolja el a 41. bekezdésnek megfeleloen, a program egészére vonatkozó összes információt a 135–137., 139., 142–144. and 147(a) és (b) bekezdés szerint.

150. A 149(c) és (d) pontban eloírt információ a csoporthoz tartozó másik gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplo közzétételekre történo kereszthivatkozás útján is közzéteheto, ha:

(a) a csoporthoz tartozó adott gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai elkülönítve meghatározzák és közzéteszik a programmal kapcsolatban eloírt információkat; és

(b) a csoporthoz tartozó adott gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai a pénzügyi kimutatások felhasználói számára ugyanolyan feltételek mellett érhetok el, mint a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai, és ugyanabban az idopontban - vagy hamarabb - mint a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai.

Egyéb IFRS-ek közzétételi követelményei

151. Amikor az IAS 24 standard megköveteli, a gazdálkodó egységnek információkat kell közzétennie:

(a) a munkaviszony megszunése utáni juttatási programokkal folytatott, kapcsolt felek közötti ügyletekrol; és

(b) a kulcspozícióban lévo vezetok részére nyújtott, munkaviszony megszunése utáni juttatásokról.

152. Amikor az IAS 37 standard megköveteli, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a munkaviszony megszunése utáni juttatási kötelmekbol származó függo kötelezettségekre vonatkozó információkat.

EGYÉB HOSSZÚ TÁVÚ MUNKAVÁLLALÓI JUTTATÁSOK

153. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások közé tartoznak például az alábbiak, amennyiben azokat várhatóan nem fizetik ki teljes egészében azon éves beszámolási idoszak végét követo tizenkét hónap eltelte elott, amely alatt a munkavállalók a kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtották:

(a) hosszú távú fizetett távollétek, mint például a hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadság vagy alkotószabadság;

(b) a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmak;

(c) a hosszú idotartamú munkaképtelenség idejére járó juttatások;

(d) nyereségrészesedés és jutalmak; valamint

(e) a halasztott díjazás.

154. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások értékelése általában nincs olyan fokú bizonytalanságnak kitéve, mint a munkaviszony megszunése utáni juttatásoké. Ezért a jelen standard egyszerusített elszámolást követel meg az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan. Ellentétben a munkaviszony megszunése utáni munkavállalói juttatásokra eloírt elszámolási eloírásokkal ez a módszer nem jeleníti meg az egyéb átfogó jövedelemben szereplo újraértékeléseket.

Megjelenítés és értékelés

155. Egy másik hosszú távú munkavállalói juttatási program többletének vagy hiányának megjelenítése és értékelése során a gazdálkodó egységnek az 56-98. és a 113–115. bekezdést kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek bármely visszatérítési jog megjelenítésére és értékelésére a 116–119. bekezdést kell alkalmaznia.

▼M31

156. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások esetében a gazdálkodó egységnek a következo tételek nettó összegét az eredményben kell megjelenítenie, kivéve, ha egy másik IFRS megköveteli vagy megengedi ezeknek egy eszköz bekerülési értékében történo beszámítását:

(a) a szolgálat költsége (lásd a 66–112. bekezdést);

(b) a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) nettó kamata (lásd a 123–126 bekezdést); és

(c) a nettó meghatározott juttatási kötelezettség (eszköz) újraértékelése (lásd a 127–130. bekezdést).

157. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások egyik formája a hosszú idotartamú munkaképtelenség idejére járó juttatás. Ha a juttatás mértéke a munkaviszony hosszától függ, a kötelem a szolgálat végzése során keletkezik. A kötelem értékelése tükrözi annak valószínuségét, hogy a kifizetés bekövetkezik, és azt az idotartamot, amelyen keresztül a kifizetést várhatóan teljesíteni kell. Ha a juttatás mértéke bármely munkaképtelen munkavállalóra vonatkozóan azonos a munkaviszonyban töltött évek számától függetlenül, akkor az ilyen juttatások várható költségét a hosszú távú munkaképtelenséget okozó esemény bekövetkezésekor jelenítik meg.

Közzététel

158. Bár ez a standard az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan nem követel meg külön közzétételeket, más IFRS-ek eloírhatnak közzétételeket. Például az IAS 24 standard eloírja a kulcspozícióban lévo vezetoknek nyújtott munkavállalói juttatások közzétételét. Az IAS 1 standard eloírja a munkavállalói juttatások költségeinek közzétételét.

VÉGKIELÉGÍTÉSEK

159. Ez a standard a végkielégítéseket a többi munkavállalói juttatástól elkülönítetten kezeli, mivel a kötelmet keletkezteto esemény itt a munkaviszony megszunése, és nem a munkavállaló szolgálata. A végkielégítések a gazdálkodó egységnek a munkaviszony megszüntetésére irányuló döntésébol vagy a munkavállalónak a munkaviszony megszüntetéséért cserébe a gazdálkodó egység által felajánlott juttatások elfogadására vonatkozó döntésébol erednek.

160. A végkielégítések nem tartalmazzák azokat a munkavállalói juttatásokat, amelyek a munkaviszony munkavállaló kérésére történo, munkáltatói ajánlat nélküli megszüntetésébol származnak, vagy amelyek kötelezo nyugdíjazási követelmények eredményeként keletkeznek, mivel ezek a munkaviszony megszunése utáni juttatások. Néhány gazdálkodó egység a munkavállaló kérésére történo felmondás esetében alacsonyabb juttatásokat biztosít (lényegében egy munkaviszony megszunése utáni juttatást), mint abban az esetben, ha a gazdálkodó egység mond fel. A munkavállaló kérésére történo felmondás esetében biztosított juttatás és a gazdálkodó egység felmondása esetén biztosított magasabb összegu juttatás közötti különbözet a végkielégítés.

161. A munkavállalói juttatás formája nem határozza meg, hogy az adott juttatást szolgálatért vagy a munkavállaló munkaviszonyának megszüntetéséért cserébe nyújtják. A végkielégítések jellemzoen egyösszegu kifizetések, néha azonban tartalmazzák:

(a) a munkaviszony megszunése utáni juttatások emelését, akár közvetetten, egy munkavállalói juttatási programon keresztül, akár közvetlenül.

(b) a munkavállaló fizetését egy meghatározott felmondási ido végéig, ha a munkavállaló a gazdálkodó egység számára gazdasági haszonnal járó további szolgálatot már nem végez.

▼M31

162. Az alábbiak arra utalnak, hogy a munkavállalói juttatást szolgálatért cserébe biztosítják:

(a) a juttatás a jövobeni szolgálat teljesítésétol függ (ideértve azokat a juttatásokat is, amelyek további szolgálat teljesítése esetén megnövekednek).

(b) a juttatást valamely munkavállalói juttatási program feltételeivel összhangban nyújtják.

163. Egyes végkielégítéseket valamely meglévo munkavállalói juttatási program feltételei alapján nyújtanak. Például meghatározhatja oket valamely jogszabály, munkaszerzodés vagy szakszervezeti megállapodás, illetve a munkáltató hasonló juttatások nyújtására vonatkozó korábbi gyakorlata alapján vélelmezheto is. Másik példaként, ha a gazdálkodó egység olyan juttatásokra tesz ajánlatot, amelyek nemcsak egy rövidebb idore érhetok el, vagy az ajánlat és a tényleges felmondás várható idopontja között nem rövid idotartam telik el, a gazdálkodó egység mérlegeli, hogy új munkavállalói juttatási programot hozott-e létre, és így az adott program alapján felajánlott juttatások végkielégítésnek vagy munkaviszony megszunése utáni juttatásnak minosülnek-e. Egy munkavállalói juttatási program feltételei szerint nyújtott munkavállalói juttatások akkor minosülnek végkielégítésnek, ha azokat a gazdálkodó egységnek a munkavállaló munkaviszonyának a megszüntetésére vonatkozó döntése eredményezi, valamint nem függenek a jövoben teljesítendo szolgálattól.

164. Egyes munkavállalói juttatások attól függetlenül járnak, hogy a munkavállaló milyen okból távozik. Az ilyen juttatások megfizetése biztos (a bármely jogosultság megszolgálására vagy minimális ideju szolgálat letöltésére vonatkozó eloírás függvényében), de a kifizetés idopontja bizonytalan. Bár az ilyen juttatásokat egyes országokban a munkaviszony megszunéséhez kapcsolódó kártalanításnak vagy adománynak hívják, ezek a munkaviszony megszunése utáni juttatások, nem pedig végkielégítések, és a gazdálkodó egység munkaviszony megszunése utáni juttatásokként számolja el azokat.

Megjelenítés

165. A gazdálkodó egység a végkielégítések kötelezettségét és ráfordítását az alábbi idopontok közül a korábbiban köteles megjeleníteni:

(a) amikor a gazdálkodó egység már nem vonhatja vissza a szóban forgó juttatásokra vonatkozó ajánlatot; és

(b) amikor a gazdálkodó egység megjeleníti egy olyan átalakítás költségeit, amely az IAS 37 hatálya alá tartozik, és amely magában foglalja a végkielégítések kifizetését.

166. A munkavállalónak a munkaviszony megszüntetéséért cserébe felajánlott juttatások elfogadására vonatkozó döntése miatt kifizetendo végkielégítés esetében az alábbiak közül a korábbi tekintendo annak az idopontnak, amikor a gazdálkodó egység már nem vonhatja vissza a végkielégítésre vonatkozó ajánlatát:

(a) amikor a munkavállaló elfogadja az ajánlatot; és

(b) amikor a gazdálkodó egységnek az ajánlat visszavonására vonatkozó képességét érinto korlátozás (például valamilyen jogi, szabályozási vagy szerzodéses követelmény vagy egyéb korlátozás) hatályba lép. Ha a korlátozás már létezett az ajánlat megtételének idopontjában, ez akkor következik be, amikor az ajánlatot megtették.

167. Azon végkielégítés esetében, amelyet a gazdálkodó egység valamely munkavállaló munkaviszonyának megszüntetésével kapcsolatban hozott döntése miatt kell kifizetni, a gazdálkodó egység már nem vonhatja vissza az ajánlatot, ha a gazdálkodó egység már közölt az érintett munkavállalókkal egy olyan felmondási programot, amely valamennyi alábbi követelménynek megfelel:

▼M31

(a) A program megvalósításához szükséges intézkedések arra utalnak, hogy valószínuleg nem fognak jelentos módosításokat végrehajtani a programban.

(b) A program megállapítja azoknak a munkavállalóknak a számát, akiknek meg kell szüntetni a munkaviszonyát, ezek foglalkozáscsoportjait vagy feladatait, illetve munkavégzésük helyét (nem kell azonban a programnak az egyes munkavállalókat meghatározni), valamint a megvalósítás várható idopontját.

(c) A program kello részletességgel megállapítja a munkavállalóknak nyújtandó végkielégítést ahhoz, hogy a munkavállalók eldönthessék, hogy milyen típusú és összegu juttatást kapjanak munkaviszonyuk megszunésekor.

168. Amikor a gazdálkodó egység végkielégítéseket jelenít meg, elofordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek a programmódosítást vagy más munkavállalói juttatások megszorítását is el kell számolnia (lásd a 103. bekezdést).

Értékelés

169. A gazdálkodó egység a végkielégítéseket a kezdeti megjelenítéskor értékeli, továbbá a munkavállalói juttatás jellegének megfeleloen értékeli és megjeleníti a késobbi változásokat, azzal, hogy amennyiben a végkielégítések munkaviszony megszunése utáni juttatások bovítései, a gazdálkodó egység köteles alkalmazni a munkaviszony megszunése utáni juttatásokra vonatkozó követelményeket. Egyéb esetben:

(a) ha a végkielégítéseket várhatóan teljes egészében kifizetik azon éves beszámolási idoszak végét követo tizenkét hónap eltelte elott, amely alatt a végkielégítést megjelenítik, a gazdálkodó egység köteles alkalmazni a rövid távú munkavállalói juttatásokra vonatkozó követelményeket.

(b) ha a végkielégítéseket várhatóan nem fizetik ki teljes egészében az éves beszámolási idoszak végét követo tizenkét hónap eltelte elott, a gazdálkodó egység köteles alkalmazni az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozó követelményeket.

170. Mivel a végkielégítések nem a szolgálatért cserébe járnak, a juttatásoknak a szolgálati évekhez való hozzárendeléséről szóló 70–74. bekezdés nem vonatkozik rájuk.

Szemlélteto példa a 159–170. bekezdéshez

Háttér

Egy nemrégiben megvalósított felvásárlás eredményeként a gazdálkodó egység úgy tervezi, hogy tíz hónapon belül bezár egy gyárat, és ezzel egyidejuleg megszünteti a gyár még meglévo alkalmazottainak munkaviszonyát. Mivel a gazdálkodó egységnek bizonyos szerzodések teljesítése érdekében szüksége van az adott gyár munkavállalóinak szakértelmére, az alábbiak szerint bejelent egy felmondási programot.

Minden olyan alkalmazott, aki marad, és a gyár bezárásáig szolgálatot teljesít, a felmondás napján 30 000 CU összegu pénzkifizetést kap. A gyár bezárása elott távozó munkavállalók 10 000 CU-t kapnak.

A gyárnak 120 munkavállalója van. A program bejelentésekor a gazdálkodó egység arra számít, hogy közülük 20 fo fog távozni a gyár bezárása elott. Ezért a program alapján várható összes pénzkiadás 3 200 000 CU (vagyis 20 X 10 000 CU + 100 X 30 000 CU). A 160. bekezdésben eloírtaknak megfeleloen a gazdálkodó egység a munkaviszony megszüntetéséért cserébe nyújtott juttatásokat végkielégítésként, a szolgálatokért cserébe nyújtott juttatásokat pedig rövid távú munkavállalói juttatásokként számolja el.

▼M31

Végkielégítések

A munkaviszony megszüntetéséért cserébe nyújtott juttatás 10 000 CU. Ez az az összeg, amelyet a gazdálkodó egységnek ki kellene fizetnie a munkaviszony megszüntetéséért, függetlenül attól, hogy a munkavállalók maradnak-e és szolgálatot teljesítenek-e a gyár bezárásáig, vagy a bezárást megelozoen távoznak. Jóllehet a munkavállalók távozhatnak a bezárás elott, a munkavállalók munkaviszonyának megszüntetése a gazdálkodó egység arra irányuló döntésének eredménye, hogy bezárja a gyárat, és megszünteti a munkaviszonyukat (vagyis minden munkavállaló el fogja hagyni a gyárat annak bezárásakor). Ezért a gazdálkodó egység a munkavállalói juttatási programnak megfeleloen nyújtott végkielégítésekre tekintettel megjelenít egy 1 200 000 CU (vagyis 120 × 10 000 CU) összegu kötelezettséget, a felmondási program bejelentésekor vagy amikor a gazdálkodó egység megjeleníti a gyár bezárásával kapcsolatos átszervezési költségeket (amelyik esemény korábban bekövetkezik).

A szolgálatért cserébe nyújtott juttatások

Azok a járulékos juttatások, amelyeket a munkavállalók akkor kapnak, ha a teljes tízhónapos idoszak alatt szolgálatot teljesítenek, az ez alatt az idoszak alatt nyújtott szolgálatért cserébe járnak. A gazdálkodó egység ezeket rövid távú munkavállalói juttatásokként számolja el, mivel a gazdálkodó egység úgy tervezi, hogy az éves beszámolási idoszak végét követo tizenkét hónap eltelte elott rendezi azokat. Ebben a példában nincs szükség diszkontálásra, ezért egy 200 000 CU (vagyis 2 000 000 CU ÷10) összegu ráfordítás kerül megjelenítésre a tízhónapos szolgálati idoszak minden egyes hónapjában, a kötelezettség könyv szerinti értékének megfelelo növekedése mellett.

Közzététel

171. Bár ez a standard a végkielégítésekre vonatkozóan nem követel meg külön közzétételeket, más IFRS-ek eloírhatnak közzétételeket. Például az IAS 24 standard eloírja a kulcspozícióban lévo vezetoknek nyújtott munkavállalói juttatások közzétételét. Az IAS 1 standard eloírja a munkavállalói juttatások költségeinek közzétételét.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

172. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a 2013. január 1-jén vagy azt követoen kezdodo éves idoszakok tekintetében kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha valamely gazdálkodó egység korábbi idoszak tekintetében alkalmazza a jelen standardot, köteles ezt a tényt közzétenni.

173. A gazdálkodó egység köteles a jelen standardot visszamenolegesen alkalmazni az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfeleloen, kivéve:

(a) a gazdálkodó egységnek nem kell korrigálnia a jelen standard hatályán kívül eso eszközök könyv szerinti értékét a munkavállalói juttatások költségeinek azon változásaival, amelyek az elso alkalmazás idopontja elott szerepeltek a könyv szerinti értékben. Az elso alkalmazás idopontja annak a legkorábbi idoszaknak a kezdete, amely bemutatásra kerül azokban az elso pénzügyi kimutatásokban, amelyekben a gazdálkodó egység a jelen standardot alkalmazza.

(b) a 2014. január 1. elotti idoszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban a gazdálkodó egységnek nem kell bemutatnia a 145. bekezdés által eloírt közzétételekre vonatkozó összehasonlító információkat a meghatározott juttatási kötelem érzékenységérol.

174. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a valós érték meghatározását a 8. bekezdésben, valamint módosította a 113. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M44

175. A 2013. novemberében kibocsátott *Meghatározott juttatási programok: munkavállalói hozzájárulások* (az IAS 19 standard módosításai) módosította a 93–94. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg, a 2014. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M48

176. A 2014 szeptemberében kibocsátott *Az IFRS standardok éves javításai: 2012–2014. évi ciklus* módosította a 83. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 177. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

177. A gazdálkodó egységnek a 176. bekezdésben említett módosítást a legkorábbi, bemutatott összehasonlító időszak kezdetétől kell alkalmaznia, azokban az első pénzügyi kimutatásokban, amelyekben a módosítást alkalmazta. Bármely, a módosítás alkalmazásából eredő kezdeti kiigazítást a szóban forgó időszak kezdetére vonatkozó felhalmozott eredményben kell megjelenítenie.

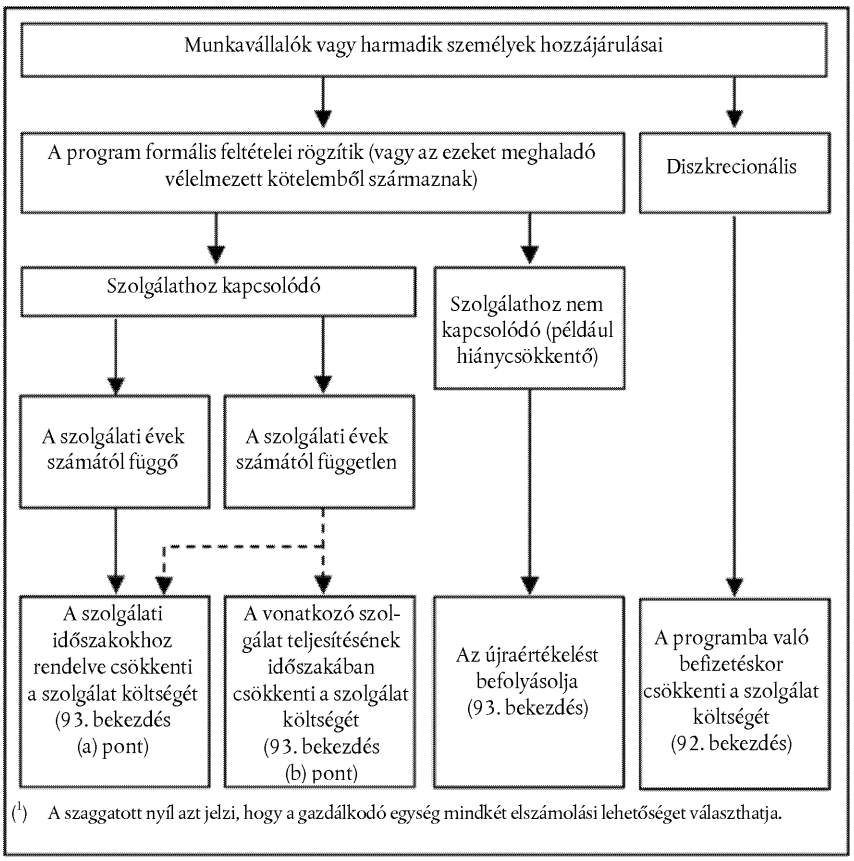
▼M31

A. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi. Leírja a 92–93. bekezdés alkalmazását, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az IFRS egyéb részei.

A1. A munkavállalók vagy harmadik személyek hozzájárulásaiból származó számviteli követelményeket az alábbi diagram ábrázolja.



(1) A szaggatott nyíl azt jelzi, hogy a gazdálkodó egység mindkét elszámolási lehetőséget választhatja.

▼B

IAS 20 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele

HATÓKÖR ►M8 [1] ◄

1. Ezt a standardot kell alkalmazni az állami támogatások elszámolására és közzétételére, valamint az állami közreműködés egyéb formáinak közzétételére vonatkozóan.

2. Ez a standard nem foglalkozik:

(a) az állami támogatásoknak az árváltozások hatását tükröző pénzügyi kimutatásokban vagy a hasonló jellegű kiegészítő információkban való elszámolásából eredő speciális problémákkal;

▼M8

(b) azzal az állami közreműködéssel, amelyet olyan hasznok formájában nyújtanak egy gazdálkodó egységnek, amelyek az adóköteles eredmény meghatározásakor vehetők igénybe, vagy amelyeket a nyereségadó-fizetési kötelezettség alapján határoznak meg, vagy azzal korlátoznak. Példák az ilyen hasznokra a nyereségadó-mentességek, a beruházási adókedvezmények, a gyorsított értékcsökkenési leírás és a csökkentett adókulcsok;

▼B

(c) a gazdálkodó egység tulajdonlásában lévő állami részvétellel;

(d) az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard hatálya alá tartozó állami támogatásokkal.

FOGALMAK

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

Az *állam(háztartás)* kifejezés a kormányra, a kormányzati szervekre és a hasonló, akár helyi, akár nemzeti vagy nemzetközi testületekre utal.

Az *állami közreműködés* olyan állami tevékenység, amely bizonyos kritériumoknak megfelelő, egy vagy több gazdálkodó egység részére gazdasági előny nyújtását célozza meg. Nem tartoznak az e standard keretében nyújtott állami közreműködés körébe az olyan előnyök, amelyeket kizárólag közvetve, általános kereskedelmi feltételeket befolyásoló tevékenységen keresztül nyújtanak, úgymint egy fejlesztendő terület infrastruktúrájának biztosítása, vagy a versenytársakra kivetett kereskedelmi korlátozások.

Az *állami támogatások* erőforrásoknak egy gazdálkodó egység részére történő átadásai formájában nyújtott állami közreműködések, amelyet a gazdálkodó egység működési tevékenységéhez kapcsolódó, meghatározott feltételek múltbeli vagy jövőbeli teljesítése ellenében nyújtanak. Nem tartoznak ide az állami közreműködésnek azon formái, amelyeknek ésszerűen nincs nekik tulajdonítható értékük, valamint azok az állammal kötött ügyletek, amelyeket nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó egység szokásos kereskedelmi ügyleteitől [2].

---

[1] A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai*nak részeként a Testület az alábbiak szerint módosította a jelen standardban használt terminológiát, hogy azt összhangba hozza más IFRS-ekkel:
(a) az „adóköteles nyereség” kifejezés az „adóköteles eredmény” kifejezésre módosult,
(b) a „bevételként/ráfordításként elszámolni” kifejezés „az eredményben elszámolni” kifejezésre módosult,
(c) a „közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben jóváírt” kifejezés az „eredményen kívül elszámolt” kifejezésre módosult, valamint
(d) a „számviteli becslés módosításaként” kifejezés „számviteli becslés változásaként” kifejezésre módosult.

[2] Lásd a még a SIC-10 *Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat a működési tevékenységgel* értelmezést.

▼B

Az *eszközökkel kapcsolatos támogatások* olyan állami támogatások, amelyeknek az elsődleges feltétele az, hogy az ilyen támogatásra jogosult gazdálkodó egység hosszú lejáratú eszközöket szerezzen be, hozzon létre, vagy más módon szerezzen meg. A támogatások másodlagos feltételeket is előírhatnak, amelyek leszűkítik az eszközök típusát vagy helyét, vagy azt az időszakot, amely alatt be kell szerezni vagy meg kell tartani azokat.

A *jövedelemhez kapcsolódó támogatások* az eszközökhöz kapcsolódó támogatásoktól eltérő állami támogatások.

Az *elengedhető kölcsönök* olyan kölcsönök, amelyek esetében a kölcsönadó vállalja, hogy meghatározott feltételek fennállása esetén elengedi a visszafizetést.

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

▼B

4. Az állami támogatásoknak számtalan formája van, amelyek mind az adott közreműködés jellegében, mind az általában a hozzá kapcsolódó feltételekben különböznek. A támogatás célja lehet az, hogy ösztönözzék a gazdálkodó egységet, hogy olyan tevékenységbe kezdjen, amelybe szokásos körülmények között – ha a közreműködést nem kapná meg – nem fogna bele.

5. A gazdálkodó egység által kapott állami közreműködés két okból is lényeges lehet a pénzügyi kimutatások elkészítése során. Először, ha erőforrások kerültek átadásra, meg kell találni a megfelelő módot az átadás elszámolására. Másodszor kívánatos jelezni, hogy a gazdálkodó egység milyen mértékben profitált a beszámolási időszak alatt az ilyen közreműködésből. Ez elősegíti a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a korábbi időszakok pénzügyi kimutatásaival, valamint a más gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaival történő összehasonlítását.

6. Az állami támogatásokat időnként más elnevezéssel illetik, például segélyek, szubvenciók vagy juttatások.

ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK

7. Az állami támogatások – ideértve a nem monetáris támogatásokat valós értéken – nem mutathatók ki addig, amíg nincs ésszerű bizonyíték arra, hogy:

   (a) a gazdálkodó egység teljesíteni fogja a hozzájuk kapcsolódó feltételeket; és

   (b) a gazdálkodó egység meg fogja kapni a támogatásokat.

8. Egy állami támogatást csak akkor jelenítenek meg, ha ésszerű bizonyíték arra, hogy a gazdálkodó egység teljesíteni fogja a hozzá kapcsolódó feltételeket, és hogy a támogatást meg fogja kapni. A támogatás kézhez vétele még nem meggyőző bizonyíték arra vonatkozóan, hogy a támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesültek, vagy teljesülni fognak.

9. Az a mód, ahogy egy támogatást megkapnak, nem befolyásolja a támogatás esetében alkalmazandó számviteli módszert. Ezért a támogatást ugyanolyan módon kell elszámolni, akár pénzeszközben, akár az állammal szembeni kötelezettségek csökkentésén keresztül kapják.

10. Az államtól kapott elengedhető kölcsön akkor kezelendő állami támogatásként, ha ésszerű bizonyíték van arra, hogy a gazdálkodó egység teljesíteni fogja a kölcsön visszafizetésének elengedésére vonatkozó feltételeket.

▼M53

10A. A piaci kamatnál alacsonyabb kamatú állami kölcsönből származó haszon állami támogatásként kezelendő. A kölcsönt az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standarddal összhangban kell megjeleníteni és értékelni. A piaci kamatnál alacsonyabb kamatból eredő haszon a kölcsön IFRS 9 standard szerint meghatározott kezdeti könyv szerinti értéke és a kapott jövedelmek közötti különbsége. Ezt a hasznot a jelen standard szerint kell elszámolni. A gazdálkodó egység köteles figyelembe venni mindazokat a feltételeket és kötelmeket, amelyeket teljesített vagy teljesítenie kell, amikor azon költségeket határozza meg, amelyeket a kölcsön haszna kompenzálni szándékozik.

▼B

11. Ha az állami támogatást megjelenítették, minden kapcsolódó függő kötelezettséget vagy függő követelést az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően kell kezelni.

▼M8

12. Az állami támogatásokat szisztematikusan az eredményben kell elszámolni azokban az időszakokban, amelyekben a gazdálkodó egység ráfordításként számolja el azokat a kapcsolódó költségeket, amelyek ellentételezésére az állami támogatás szolgál.

13. Két alapvető megközelítés létezik az állami támogatások elszámolására: a tőke-megközelítés, amely alapján a támogatást az eredményen kívül kell elszámolni, és a jövedelem-megközelítés, amelynek alapján a támogatást egy vagy több időszakon keresztül kerül az eredményben kell elszámolni.

14. A tőke-megközelítés támogatói a következőkkel érvelnek:

(a) az állami támogatás egy finanszírozási eszköz és azt a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban kellene kezelni, nem pedig az eredményben elszámolni az általa finanszírozott ráfordítási tételek ellentételezésére. Mivel visszafizetés nem várható, az ilyen támogatást az eredményen kívül kellene elszámolni.

(b) nem indokolt az állami támogatásokat az eredményben elszámolni, mivel ezeket nem megszolgálják, hanem azok az állam által nyújtott olyan ösztönzést jelentenek, amelyekhez nem kapcsolódnak költségek.

15. A jövedelem-megközelítést támogató érvek a következők:

(a) mivel az állami támogatások a részvényesektől eltérő forrásból származó bevételek, ezeket nem lehet közvetlenül a saját tőkében elszámolni, hanem az eredményben kell elszámolni a megfelelő időszakokban.

(b) az állami támogatások ritkán ellentételezés nélküliek. A gazdálkodó egység a kitűzött feltételek megvalósításával és az előírt kötelezettségek teljesítésével szolgálja meg azokat. Ezért ezeket az eredményben kell elszámolni azokban az időszakokban, amelyekben a gazdálkodó egység ráfordításként számolja el azokat a kapcsolódó költségeket, amelyek ellentételezésére az állami támogatás szolgál.

(c) mivel a nyereség- és egyéb adók ráfordítások, logikus, hogy az állami támogatásokat, amelyek a fiskális politika következményei, ugyancsak az eredményben kezeljék.

▼M8

16. A jövedelem-megközelítés szempontjából lényeges, hogy az állami támogatásokat szisztematikus módon azokra az időszakokra számolják el az eredményben, amelyekben a gazdálkodó egység ráfordításként számolja el azokat a kapcsolódó költségeket, amelyek ellentételezésére az állami támogatás szolgál. Az állami támogatások eredményben, átvételi alapon történő elszámolása nem felel meg az eredményszemléletű számvitel alapfeltételének (IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard), és csak akkor lenne elfogadható, ha nincs más alap a támogatásnak az időszakokhoz való hozzárendelésére, mint az az időszak, amelyben azt megkapják.

17. A legtöbb esetben könnyen megállapíthatók azok az időszakok, amelyekben a gazdálkodó egység elszámolja az állami támogatáshoz kapcsolódó költségeket vagy ráfordításokat. Ennél fogva a meghatározott ráfordításokhoz kapcsolódó támogatásokat ugyanabban az időszakban számolják el az eredményben, mint a kapcsolódó ráfordításokat. Hasonlóképpen, az értékcsökkenthető eszközökhöz kapcsolódó támogatásokat rendszerint arra az időszakra és olyan arányban számolják el az eredményben, amelyben az adott eszközök értékcsökkenési ráfordítását elszámolják.

18. A nem értékcsökkenthető eszközökhöz kapcsolódó támogatások szintén bizonyos kötelmek teljesítését igényelhetik, és ezért azokra az időszakokra lennének elszámolhatók az eredményben, amelyekben a kötelmek teljesítésével kapcsolatos ráfordítások felmerülnek. Például egy telektámogatás függhet egy épületnek az adott területen történő felépítésétől, és helyénvaló lehet, hogy ezt a támogatást az épület élettartamára számolják el az eredményben.

▼B

19. A támogatásokat néha olyan pénzügyi vagy fiskális segélycsomagok részeként kapják meg a gazdálkodó egységek, amelyekhez számos feltétel kapcsolódik. Ilyen esetekben figyelmet kell fordítani azoknak a költségeket és ráfordításokat előidéző feltételeknek az azonosítására, amelyek meghatározzák azokat az időszakokat, amelyekben a támogatás megszolgálttá válik. Helyénvaló lehet, ha a támogatás egyik részét egyféle módszerrel, másik részét pedig egy másikféle módszerrel rendelik hozzá.

▼M8

20. Egy olyan állami támogatást, amely már felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzálására, vagy a gazdálkodó egységnek jövőbeli kapcsolódó költség nélkül adott azonnali pénzügyi támogatásként válik lehívhatóvá, annak az időszaknak az eredményében kell elszámolni, amelyben lehívhatóvá válik.

21. Bizonyos körülmények között egy állami támogatást azonnali pénzügyi segítségadás végett, nem pedig meghatározott kiadások felvállalására való ösztönzésként nyújtanak a gazdálkodó egységnek. Az ilyen támogatások egy bizonyos gazdálkodó egységre korlátozódhatnak és lehet, hogy a kedvezményezettek egész csoportja számára nem elérhetők. Ezek a körülmények indokolhatják, hogy a támogatást abban az időszakban számolják el az eredményben, amelyben a gazdálkodó egység megfelel a jogosulttá válás feltételeinek, egy közzététellel, amely biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.

22. Egy gazdálkodó egység állami támogatást a megelőző időszakban felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzációjaként is kaphat. Az ilyen támogatást annak az időszaknak az eredményében számolják el, amikor lehívhatóvá válik, egy közzététellel, amely biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.

▼B

Nem monetáris állami támogatások

23. Az állami támogatás egy nem monetáris eszköz átadásának formáját is öltheti, például egy teleknek vagy egyéb erőforrásnak a gazdálkodó egység használatába történő átadásával. Ilyen körülmények között rendszerint felbecsülik a nem monetáris eszköz valós értékét, és mind a támogatást, mind az eszközt ezen a valós értéken számolják el. Egy lehetséges alkalmazott alternatív megoldás, hogy mind az eszközt, mind a támogatást a névleges értéken szerepeltetik.

Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások bemutatása

24. Az eszközökhöz kapcsolódó állami támogatásokat – ideértve a valós értéken számított nem monetáris támogatásokat is – a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ vagy halasztott bevételként kell bemutatni, vagy a támogatással az eszköz könyv szerinti értékét kell csökkenteni.

25. Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások (vagy a támogatások megfelelő részének) a pénzügyi kimutatásokban történő bemutatásának két módja elfogadható alternatíváknak minősül.

▼M8

26. Az egyik módszer olyan elhatárolt bevételként mutatja ki a támogatást, amelyet szisztematikus módon az eszköz hasznos élettartamára kell az eredményben elszámolni.

27. A másik módszer a támogatással csökkenti az eszköz könyv szerinti értékét. A támogatást az eredményben kell elszámolni az értékcsökkenthető eszköz élettartama alatt, alacsonyabb értékcsökkenési ráfordításként.

▼B

28. Az eszközök beszerzése és a kapcsolódó támogatások átvétele jelentős változásokat okozhat a gazdálkodó egység cash flow-jában. Ez okból, valamint azért, hogy az eszközökbe történt bruttó beruházást bemutassák, az ilyen mozgásokat a ►M5 cash flow-k kimutatásában ◄ gyakran elkülönített tételekként teszik közzé, tekintet nélkül arra, hogy a ►M5 a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban történő prezentálásnál ◄ levonták-e a támogatás összegét a kapcsolódó eszközből, vagy sem.

A jövedelemhez kapcsolódó támogatások bemutatása

▼M31

29. A jövedelemhez kapcsolódó támogatásokat a nyereség vagy a veszteség részeként mutatják ki, vagy elkülönítve, vagy például egy olyan általános tétel részeként, mint az „egyéb bevételek”; a másik alternatíva, hogy levonják őket a kapcsolódó ráfordításokból.

———————

▼B

30. Az első módszer támogatói úgy vélik, hogy nem megfelelő a bevétel és a ráfordítás tételek nettósítása, és hogy a támogatásnak a ráfordítástól való elkülönítése elősegíti a támogatással nem módosított ráfordításokkal való összehasonlítást. A második módszer mellett kiállók azzal érvelnek, hogy a gazdálkodó egységnél nem merültek volna fel a ráfordítások, ha a támogatást nem vehették volna igénybe, és hogy a ráfordítás és a támogatás nettósítás nélküli bemutatása ezért félrevezető lenne.

▼B

31. A jövedelemhez kapcsolódó támogatások bemutatására mindkét módszer elfogadhatónak minősül. A pénzügyi kimutatások megfelelő megértéséhez szükség lehet a támogatás közzétételére. Rendszerint helyénvaló, ha a támogatásnak bármely olyan bevétel vagy ráfordítás tételre gyakorolt hatását közzéteszik, amelynek az elkülönített közzététele előírás.

Állami támogatások visszafizetése

▼M8

32. Egy visszafizetendővé váló állami támogatást a számviteli becslés változásaként kell elszámolni (lásd IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslés változásai és hibák* standardot). Egy jövedelemhez kapcsolódó támogatás visszafizetését először a támogatással kapcsolatban kimutatott elhatárolás még nem amortizált összegével szemben kell elszámolni. Ha a visszafizetés összege meghaladja az ilyen elhatárolás összegét, vagy ha nincs elhatárolás, a visszafizetést azonnal az eredményben kell elszámolni. Egy eszközhöz kapcsolódó támogatás visszafizetését vagy az eszköz könyv szerinti értékének – a visszafizetés összegével történő – növelésével, vagy a halasztott bevételek egyenlegének – a visszafizetendő összeggel történő – csökkentésével kell elszámolni. Azt a halmozott pótlólagos értékcsökkenési leírást, amelyet addig az időpontig – a támogatás nélkül – az eredményben kellett volna elszámolni, azonnal az eredményben kell elszámolni.

▼B

33. Az eszközhöz kapcsolódó támogatás visszafizetését előidéző körülmények szükségessé tehetik az eszköz új könyv szerinti értéke tekintetében az esetleges értékvesztés mérlegelését.

ÁLLAMI KÖZREMŰKÖDÉS

34. Az állami támogatások 3. bekezdésben megadott fogalmából ki vannak zárva az állami közreműködésnek az olyan formái, amelyeknek ésszerűen nincs nekik tulajdonítható értékük, valamint azok a kormányzattal kötött ügyletek, amelyeket nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó egység szokásos kereskedelmi ügyleteitől.

35. Olyan támogatás, amelynek ésszerűen nincs neki tulajdonítható értéke, például az ingyenes műszaki vagy marketing-tanácsadás és a garanciák biztosítása. Olyan támogatás, amelyet nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó egység szokásos kereskedelmi ügyleteitől, például a gazdálkodó egység értékesítését elősegítő állami beszerzési politika. Lehetséges, hogy a haszon megléte nem kérdéses, de a kereskedelmi tevékenységnek az állami közreműködéstől való elkülönítésére tett bármilyen kísérlet nagyon önkényes lenne.

36. A fent említett példákban a haszon olyan jelentős lehet, hogy annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek megtévesztők, szükség van a támogatás jellegének, terjedelmének és időtartamának közzétételére.

▼M8

_____

▼B

38. Ebben a standardban nem tartozik az állami közreműködésbe az infrastruktúrának az általános közlekedési és kommunikációs hálózat fejlesztése általi biztosítása, és az olyan fejlesztett létesítmények biztosítása, mint az öntöző- vagy vízhálózat, amelyek egy helyi közösség egészének vannak folyamatosan, meghatározatlan módon hasznára.

▼B

KÖZZÉTÉTEL

39. A következő kérdéseket közzé kell tenni:

(a) az állami támogatások esetében alkalmazott számviteli politikát, ideértve a pénzügyi kimutatások elkészítésénél alkalmazott bemutatásra vonatkozó módszereket is;

(b) a pénzügyi kimutatásokban megjelenített állami támogatások jellegét és mértékét, valamint azoknak az egyéb formákban adott állami közreműködéseknek a megjelölését, amelyekből a gazdálkodó egységnek közvetlenül haszna származott; és

(c) a megjelenített állami közreműködéshez kapcsolódó, nem teljesített feltételeket és egyéb függő kötelezettségeket.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

40. Egy olyan gazdálkodó egységnek, amely először alkalmazza ezt a standardot:

(a) amikor szükséges, meg kell felelnie a közzétételre vonatkozó követelményeknek; és

(b) vagy:

i. módosítania kell a pénzügyi kimutatásait a számviteli politikában történt változások miatt az IAS 8 standardnak megfelelően; vagy

ii. a standard számviteli rendelkezéseit csak azokra a támogatásokra, vagy olyan résztámogatásokra kell alkalmaznia, amelyek a standard hatálybalépése után válnak lehívhatóvá vagy visszafizetendővé.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

41. A jelen standard az 1984. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

▼M5

42. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül hozzáadásra került az új 29A bekezdés. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M8

43. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* törölték a 37. bekezdést, és beiktatták a 10A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat előretekintően, a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokban kapott állami kölcsönökre kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M33

45. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a valós érték meghatározását a 3. bekezdésben. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M31

46. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 29. bekezdést, és törölte a 29.A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza a 2011 júniusában módosított IAS 1 standardot.

▼M53

48. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 10A. bekezdést és törölte a 44. és a 47. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

IAS 21 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai

CÉL

1. A gazdálkodó egység két módon folytathat külföldi tevékenységeket. Lehetnek külföldi pénznemben folytatott ügyletei, vagy lehetnek külföldi érdekeltségei. Ezenfelül a gazdálkodó egység külföldi pénznemben is prezentálhatja a pénzügyi kimutatásait. A jelen standard célja annak meghatározása, hogy a gazdálkodó egység hogyan vegye figyelembe a külföldi pénznemben folytatott ügyleteit, valamint külföldön folytatott tevékenységeit a pénzügyi kimutatásaiban, valamint, hogy a pénzügyi kimutatásokat hogyan számítsa át a prezentálás pénznemére.

2. Az alapvető kérdés az, hogy milyen átváltási árfolyamo(ka)t alkalmazzanak, és hogyan jelenítsék meg az átváltási árfolyamok változásait a pénzügyi kimutatásokban.

HATÓKÖR

▼M53

3. **A jelen standardot kell alkalmazni:** [lábjegyzet törölve]

(a) a külföldi pénznemben történt ügyletek és egyenlegek elszámolására, kivéve az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard hatókörébe tartozó származékos ügyleteket és egyenlegeket;

▼B

(b) a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban konszolidálással, ►M32 ——————— ◄ vagy tőkemódszerrel kimutatott külföldi érdekeltségek eredményének és pénzügyi helyzetének átszámításakor; valamint

(c) a gazdálkodó egység eredményének és pénzügyi helyzetének a prezentálás pénznemére történő átszámításakor.

▼M53

4. Az IFRS 9 számos származékos devizaügyletre vonatkozik, és ennek megfelelően ezek nem tartoznak a jelen standard hatókörébe. Ugyanakkor azon származékos devizaügyletek, amelyek nem esnek az IFRS 9 hatókörébe (pl. az egyéb szerződésekbe beágyazott származékos devizaügyletek), a jelen standard hatókörébe tartoznak. Ezenfelül a jelen standard alkalmazandó, amikor a gazdálkodó egység a származékos ügyletekhez tartozó összegeket a funkcionális pénznemből a prezentálás pénznemére átszámítja.

5. A jelen standard nem vonatkozik a külföldi pénznemben lévő tételek fedezeti elszámolására, beleértve a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetésre vonatkozó fedezeti ügyletet. A fedezeti ügyletek elszámolására az IFRS 9 standard vonatkozik.

▼B

6. A jelen standard alkalmazandó a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak külföldi pénznemben történt prezentálására, és meghatározza az ilyen pénzügyi kimutatásokra vonatkozó azon előírásokat, amelyeknek meg kell felelni ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatásokat a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal összhangban állónak lehessen nevezni. A pénzügyi adatok külföldi pénznemre történő olyan átszámítása esetén, amely 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 ►M5 cash flow-k kimutatásában ◄ történő bemutatásával és a külföldi érdekeltség cash flow-inak átszámításával (lásd IAS 7 ►M5 *cash flow-k kimutatása* ◄).

▼B

FOGALMAK

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

A *záróárfolyam* a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ érvényes azonnali átváltási árfolyam.

Az *árfolyam-különbözet* az a különbözet, amely abból adódik, hogy egy adott pénznem meghatározott számú egységét egy másik pénznemre eltérő átváltási árfolyamokon számítják át.

Az *átváltási árfolyam* két pénznem átváltási aránya.

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

▼B

A *külföldi pénznem* a gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől eltérő pénznem.

Külföldi érdekeltség a beszámolót készítő gazdálkodó egység külföldi leányvállalata, társult vállalkozása, ►M32 közös megállapodása ◄ vagy fióktelepe, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egységtől eltérő országban vagy devizanemben vannak bejegyezve, vagy folytatják tevékenységüket.

A *funkcionális pénznem* annak az elsődleges gazdasági környezetnek a pénzneme, amelyben a gazdálkodó egység működik.

A *csoport* az anyavállalat és annak összes leányvállalata.

Monetáris tételek a birtokolt pénznemegységek, valamint a meghatározott vagy meghatározható számú pénznemegységben járó vagy fizetendő követelések és kötelezettségek.

Külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek az illető érdekeltség nettó eszközeiben való részesedése.

A *prezentálás pénzneme* az a pénznem, amelyben a gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásait prezentálja.

Az *azonnali átváltási árfolyam* az azonnali leszállításra alkalmazott átváltási árfolyam.

A fogalmak kifejtése

A funkcionális pénznem

9. Az elsődleges gazdasági környezet, amelyben a gazdálkodó egység működik, általában az, amelyben a gazdálkodó egység a pénzt elsődlegesen megkeresi, és elkölti. A gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység termékei és szolgáltatásainak eladási árát megadják és kiegyenlítik); valamint

ii. amely azon ország hivatalos pénzneme, amelynek versenyhelyzete és szabályozása leginkább meghatározza a gazdálkodó 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 költségeket megadják és kiegyenlítik).

▼B

10. Az alább felsorolt tényezők szintén bizonyítékot szolgáltathatnak a gazdálkodó 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 gazdálkodó egység funkcionális pénznemével, az alábbi tényezőket kell figyelembe venni (a beszámolót készítő gazdálkodó egység ebben az összefüggésben az a gazdálkodó egység, amelynek a külföldi érdekeltség a leányvállalata, fióktelepe, társult vállalkozása vagy ►**M32** közös megállapodása ◄):

(a) a külföldi érdekeltség tevékenységeit a beszámolót készítő gazdálkodó egység kiterjesztéseként folytatják-e, nem pedig jelentős önállósággal. Az elsőre példa, amikor a külföldi érdekeltség kizárólag a beszámolót készítő gazdálkodó egységtől importált árukat értékesíti, és az ebből befolyó bevételeket átutalja a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek. Az utóbbira példa, amikor a külföldi érdekeltség pénzeszközt vagy monetáris tételeket halmoz fel, ráfordításai merülnek fel, bevételt termel, és hiteleket vesz fel, és ezek mindegyikét lényegében saját helyi pénznemében bonyolítja;

(b) a beszámolót készítő gazdálkodó 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 gazdálkodó egység cash flow-it, és folyamatosan készen állnak-e a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek való átutalásra;

(d) a külföldi érdekeltség tevékenységéből származó cash flow-k elegendők-e a meglévő és szokásosan várható fizetési kötelmek teljesítésére anélkül, hogy a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek forrásokat kellene rendelkezésre bocsátania.

12. Ha a fenti jellemzők keverednek, és a funkcionális pénznem nem nyilvánvaló, a vezetés saját maga dönti 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 elsődleges jellemzőket vizsgálja meg, mielőtt a 10. és 11. bekezdésben foglalt jellemzőket vizsgálat alá vetné, amelyek további megerősítő bizonyítékot szolgáltatnak a gazdálkodó egység funkcionális pénznemére vonatkozóan.

13. A gazdálkodó egység funkcionális pénznemének a gazdálkodó 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, a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait az IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban* standard alapján kell újra megállapítani. A gazdálkodó egység nem kerülheti el az IAS 29 szerinti újramegállapítást pl. azzal, hogy a jelen standard alapján meghatározott funkcionális pénznemtől eltérő funkcionális pénznemet választ (pl. anyavállalata funkcionális pénznemét).

▼B

Külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés

15. Lehetnek olyan monetáris tételek, amelyek követelések vagy kötelezettségek a külföldi érdekeltség felé. Az olyan tételek, amelyek rendezése nem tervezett és nem is valószínű a belátható jövőben, lényegében részét képezik a gazdálkodó egység adott külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetésének, így azokat a 32–33. bekezdés előírásai szerint számolják el. Ezek a monetáris tételek tartalmazhatnak hosszú lejáratú követeléseket és hiteleket. Nem tartalmaznak azonban vevőköveteléseket és szállítói tartozásokat.

15A. Az a gazdálkodó egység, amely olyan monetáris tétellel rendelkezik, amely követelés vagy kötelezettség a 15. bekezdésben ismertetett külföldi érdekeltség felé, a csoport bármelyik leányvállalata is lehet. Például, egy gazdálkodó egységnek két leányvállalata van, A és B. B leányvállalat egy külföldi érdekeltség. Az A leányvállalat kölcsönt nyújt a B leányvállalatnak. Az A leányvállalat B leányvállalattal szembeni kölcsönkövetelése a gazdálkodó egység B leányvállalatban lévő nettó befektetésének részét képezi abban az esetben, ha a kölcsön visszafizetését nem tervezik, és arra valószínűleg nem is kerül sor a belátható jövőben. Ugyanez lenne igaz akkor is, ha az A leányvállalat maga is külföldi érdekeltség volna.

Monetáris tételek

16. A monetáris tétel alapvető jellemzője, hogy jogot jelent valamely fix vagy meghatározható számú pénznem egység átvételére (vagy kötelmet annak átadására). Példák: nyugdíj és más pénzben fizetendő munkavállalói juttatások; pénzeszközben kiegyenlítendő céltartalékok; kötelezettségként kimutatott pénzeszközbeni osztalék. Hasonlóképpen monetáris tételnek tekintendő a gazdálkodó 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 számú egységével. Fordítva, a nem monetáris tételek alapvető jellemzője, hogy hiányzik a jog valamely fix vagy meghatározható számú pénznem 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 eszköz átadásával teljesítendő céltartalékok.

A JELEN STANDARD ÁLTAL ELŐÍRT MEGKÖZELÍTÉS ÖSSZEGZÉSE

17. A pénzügyi kimutatások elkészítésekor valamennyi gazdálkodó egységnek – az akár egy különálló gazdálkodó egység, akár egy külföldi érdekeltséggel rendelkező gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység átszámítja a funkcionális pénznemére, és ennek az átszámításnak a hatásait a 20–37., valamint az 50. bekezdés alapján mutatja be.

▼B

18. Számos beszámolót készítő gazdálkodó egység nagyszámú elkülönült gazdálkodó egységből áll (pl. egy csoport, amely az anyavállalatból és egy vagy több leányvállalatból áll). Az egyes gazdálkodó egység típusok, akár egy csoport tagjai, akár nem, rendelkezhetnek társult vállalkozásokban vagy ►M32 közös megállapodásokban ◄ lévő befektetésekkel. Lehet továbbá fióktelepük is. A beszámolót készítő gazdálkodó egység részét képező minden egyes különálló gazdálkodó egység eredményét és pénzügyi helyzetét át kell számítani arra a pénznemre, amelyben a beszámolót készítő gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásait prezentálja. A jelen standard lehetővé teszi, hogy a beszámolót készítő gazdálkodó egység bármely pénznemet (vagy pénznemeket) választhassa a prezentálás pénznemének. A beszámolót készítő gazdálkodó egység részét képező bármely olyan külön gazdálkodó egység eredményét és pénzügyi helyzetét, amelynek funkcionális pénzneme eltér a prezentálás pénznemétől, a 38–50. bekezdésben leírtak szerint számítják át.

►M32 19. A jelen standard azt is lehetővé teszi, hogy a pénzügyi kimutatásokat készítő különálló gazdálkodó egység, valamint az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standard szerint egyedi pénzügyi kimutatásokat készítő gazdálkodó egység bármely pénznemben (vagy pénznemekben) prezentálhassa pénzügyi kimutatásait. ◄ Amennyiben a gazdálkodó egységnél a prezentálás pénzneme eltér a funkcionális pénznemétől, a gazdálkodó egység eredményeit és pénzügyi helyzetét szintén a 38–50. bekezdés alapján számítják át a prezentálás pénznemére.

KÜLFÖLDI PÉNZNEMBEN TÖRTÉNT ÜGYLETEK FUNKCIONÁLIS PÉNZNEMBEN TÖRTÉNŐ BEMUTATÁSA

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 gazdálkodó egység:

(a) olyan árukat vagy szolgáltatásokat vásárol vagy értékesít, amelyek ára külföldi pénznemben van megadva;

(b) olyan pénzeszközöket vesz vagy ad kölcsön, amelynél 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 történt ügyletet a kezdeti megjelenítéskor a funkcionális pénznemben kell rögzíteni, a külföldi pénznemben lévő összegre a funkcionális pénznem és a külföldi pénznem ügylet napján érvényes azonnali 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. Ha azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem helyénvaló.

▼M5

Beszámolás későbbi beszámolási időszakok végén

▼M33

23. **Minden egyes beszámolási időszak végén:**

▼B

(a) a külföldi pénznemben fennálló monetáris tételeket záróárfolyamon kell átszámítani;

(b) a külföldi pénznemben megadott eredeti bekerülési érték alapján értékelt nem monetáris tételeket azon az átváltási árfolyamon kell átszámítani, amely az ügylet időpontjában érvényben volt; valamint

▼M33

(c) **a külföldi pénznemben megadott valós értéken értékelt nem monetáris tételeket azon az átváltási árfolyamon kell átszámítani, amely a valós érték értékelésének időpontjában érvényben volt.**

▼B

24. Egy tétel könyv szerinti értékét az egyéb vonatkozó standardok szerint állapítják meg. Például a tárgyi eszközöket az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján valós értéken vagy eredeti bekerülési értéken értékelhetik. Függetlenül attól, hogy a könyv szerinti érték az eredeti bekerülési érték alapján, vagy valós érték alapján került-e megállapításra, amennyiben az összeget külföldi pénznemben határozzák meg, ezt követően azt a jelen standard alapján számítják át a 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 jelzés van az értékvesztésre, annak az értékvesztés figyelembevétele előtti könyv szerinti értéke és a megtérülő értéke közül az alacsonyabb. Ha az ilyen eszköz nem monetáris eszköz és külföldi pénznemben van értékelve, a könyv szerinti értéket az alábbiak összehasonlításával határozzák meg:

(a) a bekerülési érték vagy a könyv szerinti érték (amelyik alkalmazandó), az összeg meghatározása időpontjában érvényes árfolyamon átszámítva (azaz abban az időpontban érvényes árfolyamon, amikor a bekerülési értéken értékelt tételre vonatkozó ügylet történt); valamint

(b) a nettó realizálható érték vagy a megtérülő érték (amelyik alkalmazandó) az adott érték meghatározásának napján érvényes átváltási árfolyamon átszámítva (például a ►**M5** beszámolási időszak végi ◄ záró árfolyamon).

Az összehasonlítás eredményeként lehetséges, hogy a funkcionális pénznemben értékvesztés miatti veszteséget jelenítenek meg, míg a külföldi pénznemben nem, vagy fordítva.

26. Ha több átváltási árfolyam is elérhető, 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. Ha két pénznem között átmenetileg nincs átválthatóság, azt az alkalmazott árfolyam az az első követő árfolyam, amelyen az átváltást el lehetne végezni.

Árfolyam-különbözetek megjelenítése

▼M53

27. A 3. bekezdés (a) pontjában és az 5. bekezdésben leírtak szerint az IFRS 9 standard alkalmazandó a külföldi pénznemben fennálló tételek fedezeti elszámolására. A fedezeti elszámolás alkalmazása egyes árfolyam-különbözetek elszámolását a jelen standardban előírttól eltérő módon követeli meg. Például az IFRS 9 előírásai szerint az olyan pénzügyi tételeken keletkező árfolyam-különbözetet, amelyek egy cash flow-fedezeti ügyletben fedezeti instrumentumnak minősülnek, kezdetben az egyéb átfogó jövedelemben számolják el, amennyiben a fedezeti ügylet hatékony.

▼B

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, az eredményben abban az időszakban kell elszámolni, amikor azok felmerülnek, kivéve a 32. bekezdésben leírt esetet.

29. Amikor egy külföldi pénznemben történt ügyletből monetáris tétel keletkezik, és eltérés van az ügylet időpontjában érvényes átváltási 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 árfolyam-különbözetet az adott beszámolási időszakban számolják el. Amennyiben azonban az ügylet egy későbbi beszámolási időszakban kerül rendezésre, a rendezés időpontjáig terjedő időszakokban elszámolt árfolyam-különbözetet az átváltási árfolyam egyes időszakokban bekövetkező változása alapján határozzák meg.

30. Amikor egy nem monetáris tételen keletkező nyereséget vagy veszteséget közvetlenül az ►M5 egyéb átfogó jövedelemben számolják el ◄, az ezen nyereség vagy veszteség bármely árfolyamelemét is ►M5 egyéb átfogó jövedelemben számolják el ◄. Fordítva, amikor egy nem monetáris tételen keletkező nyereséget vagy veszteséget az eredményben számolnak el, az ezen nyereség vagy veszteség bármely árfolyamelemét is az eredményben kell elszámolni.

31. Egyéb standardok előírják, hogy meghatározott nyereségeket vagy veszteségeket közvetlenül az ►M5 egyéb átfogó jövedelemben számolják el ◄. Például az IAS 16 standard előírja, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelésénél keletkező egyes nyereségeket vagy veszteségeket ►M5 egyéb átfogó jövedelemben számolják el ◄. Amikor egy ilyen eszközt külföldi pénznemben értékelnek, a jelen standard 23(c) bekezdésének előírásai alapján az átértékelt összeget az érték meghatározása időpontjában érvényes árfolyamon kell átszámítani, amelynek eredményeként egy árfolyam-különbözet keletkezik, amelyet szintén az ►M5 egyéb átfogó jövedelemben számolják el ◄.

32. Az olyan monetáris tételeken keletkező árfolyam-különbözeteket, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egység külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetésének részét képezik (lásd a 15. bekezdést), az eredményben kell elszámolni a beszámolót készítő gazdálkodó 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 gazdálkodó egységet is tartalmazzák (pl. konszolidált pénzügyi kimutatások, amennyiben a külföldi érdekeltség leányvállalat), az ilyen árfolyam-különbözeteket ►M5 kezdetben az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt, és a nettó befektetés elidegenítésekor kell a 48. bekezdéssel összhangban a saját tőkéből az eredménybe átsorolni ◄.

33. Amikor egy monetáris tétel a beszámolót készítő gazdálkodó egység külföldi érdekeltségben történt nettó befektetése részét képezi, és az a beszámolót készítő gazdálkodó egység funkcionális pénznemében került meghatározásra, a 28. bekezdésnek megfelelően árfolyam-különbözet keletkezik a külföldi érdekeltség különálló pénzügyi kimutatásaiban. Amennyiben ugyanez a tétel a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében van kifejezve, a 28. bekezdés alapján a beszámolót készítő gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban keletkezik árfolyam-különbözet. Ha ezt a tételt olyan pénznemben határozták meg, amely eltér mind a beszámolót készítő gazdálkodó egység, mind a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemétől, a beszámolót készítő gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban és a külföldi érdekeltség különálló pénzügyi kimutatásaiban a 28. bekezdéssel összhangban árfolyam-különbözet keletkezik. Az ilyen árfolyam-különbözetet ►M5 az egyéb átfogó jövedelemben elszámolják ◄ azokban a pénzügyi kimutatásokban, amelyek a külföldi érdekeltséget és a beszámolót készítő gazdálkodó egységet is tartalmazzák (azaz azon pénzügyi kimutatásokban, amelyekben a külföldi érdekeltséget konszolidálják, ►M32 ——————— ◄ vagy a tőkemódszer alapján számolják el).

▼B

34. Amikor a gazdálkodó egység a könyveit és nyilvántartásait a funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben vezeti, a pénzügyi kimutatások elkészítésekor a gazdálkodó egység valamennyi összeget a 20–26. bekezdésnek megfelelően számít 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 tételeket a záróárfolyamon számítják át a funkcionális pénznemre, míg az eredeti bekerülési értéken nyilvántartott nem monetáris tételeket azon ügylet időpontjában érvényes átváltási árfolyamon számítják át, amely azok megjelenítését eredményezte.

A funkcionális pénznem megváltozása

35. Ha változás áll be a gazdálkodó egység funkcionális pénznemében, a gazdálkodó egységnek a változás időpontjától kezdődően a jövőre nézve kell az új funkcionális pénznemre alkalmaznia az átszámítási eljárásokat.

36. A 13. bekezdésben jelzettel összhangban a gazdálkodó egység funkcionális pénzneme a gazdálkodó 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 eredményezheti a gazdálkodó egység funkcionális pénznemének a megváltoztatását.

37. A funkcionális pénznem megváltoztatásának hatását a jövőre nézve számolják el. Más szavakkal, a gazdálkodó egység a változtatás időpontjában érvényes átváltási árfolyam alkalmazásával számítja át az egyes tételeket az új funkcionális pénznemre. A keletkező, a nem monetáris tételekre vonatkozó átszámított összegeket tekintik azok eredeti bekerülési értékének. ►M5 A külföldi érdekeltség átszámításából keletkező, a 32. és 39(c) bekezdések alapján korábban az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt árfolyam-különbözeteket csak a külföldi érdekeltség elidegenítésének időpontjában sorolják át a saját tőkéből az eredménybe. ◄

A FUNKCIONÁLIS PÉNZNEMTŐL ELTÉRŐ PREZENTÁLÁSI PÉNZNEM ALKALMAZÁSA

A prezentálás pénznemére történő átszámítás

38. A gazdálkodó egység bármely pénznemben (vagy pénznemekben) prezentálhatja pénzügyi kimutatásait. Amennyiben a prezentálás pénzneme eltér a gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől, a gazdálkodó egység átszámítja az eredményeit és pénzügyi helyzetét a prezentálás pénznemére. Például amikor egy cégcsoporton belül eltérő funkcionális pénznemmel rendelkező gazdálkodó egységek vannak, azok egyedi eredményeit és pénzügyi helyzetét egy közös pénznemben kell kifejezni, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészíthetőek legyenek.

▼M31

39. Azon gazdálkodó egység eredményeit és pénzügyi helyzetét, amelynek funkcionális pénzneme nem valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, az alábbi eljárást követve kell egy eltérő prezentálási pénznemre átszámítani:

▼B

(a) az eszközöket és kötelezettségeket minden bemutatott ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ esetében (beleértve az összehasonlító adatokat) az adott ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás által lefedett időszak végén érvényes záróárfolyamon ◄ kell átszámítani;

▼M31

(b) a bevételt és a ráfordításokat az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó minden kimutatás esetében (beleértve az összehasonlító adatokat) az egyes ügyletek időpontjában érvényes átváltási árfolyamon kell átszámítani; valamint

▼B

(c) a keletkező árfolyam-különbözetet az ►M5 egyéb átfogó jövedelemben ◄ kell megjeleníteni.

40. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan átváltási árfolyamot alkalmaznak a bevételi és ráfordítási tételek átszámítására, amely megközelíti az ügyletek időpontjában érvényes árfolyamot, például az időszak átlagárfolyamát. Ha azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem helyénvaló.

41. A 39(c) bekezdésben hivatkozott árfolyam-különbözet keletkezhet:

▼M5

(a) a bevételek és ráfordítások ügylet időpontjában érvényes átváltási árfolyamon, valamint az eszközök és kötelezettségek záróárfolyamon történő átszámításából;

▼B

(b) a nyitó nettó eszközök értékének egy olyan záróárfolyamon történő átszámításából, amely eltér az előző záróárfolyamtól.

►M5 Az ilyen árfolyam-különbözeteket nem az eredményben számolják el, mivel az árfolyam változásának kismértékű a hatása, vagy nincs hatása a működésből származó jelenlegi vagy jövőbeni cash flow-kra. Az árfolyam-különbözetek halmozott összegét a külföldi érdekeltség elidegenítéséig a saját tőke egy külön összetevőjeként mutatják ki. Amikor az árfolyam-különbözet egy konszolidált, ◄ de nem 100 %-ban tulajdonolt külföldi érdekeltségre vonatkozik, az átszámításból származó és a ►M11 nem ellenőrző részesedésre ◄ vonatkozó árfolyam-különbözetet a konszolidált ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ a ►M11 nem ellenőrző részesedésre ◄ felosztják, és annak részeként mutatják ki.

42. Azon gazdálkodó 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, sajáttőketételek, bevételek és ráfordítások, beleértve az összehasonlító adatokat is) a legfrissebb ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján érvényes záróárfolyamon kell átszámítani, kivéve, hogy

(b) ha az összegeket egy nem hiperinflációs gazdaság pénznemére számítják át, az összehasonlító adatoknak meg kell egyezniük azokkal, amelyek az előző évi pénzügyi kimutatásokban tárgyévi összegként szerepeltek (azaz nem helyesbítik azokat az árszintben vagy az átváltási árfolyamokban bekövetkezett utólagos változásokkal).

43. Amikor a gazdálkodó egység funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásait az IAS 29 standard szerint újra meg kell állapítania, mielőtt a 42. bekezdésben leírt átszámítási eljárást alkalmazza, kivéve az olyan összehasonlító adatokat, amelyek egy nem hiperinflációs gazdaság pénznemére kerülnek átszámításra (lásd a 42(b) bekezdést). Amikor a gazdaságban megszűnik a hiperinfláció, és a gazdálkodó egységnek már nem kell az IAS 29 szerint újramegállapítania pénzügyi kimutatásait, a pénzügyi kimutatások újramegállapításának megszüntetése időpontjában érvényes árszintre átértékelt összegeket kell felhasználnia eredeti bekerülési értékként a prezentálás pénznemére történő átszámítás során.

▼B

Külföldi érdekeltség átszámítása

44. A 38–43. bekezdésen túl a 45–47. bekezdés alkalmazandó a külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének prezentálás pénznemére történő átszámítása során ahhoz, hogy a külföldi érdekeltség a beszámolót készítő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban konszolidációval, ►M32 ——————— ◄ vagy a tőkemódszer alapján szerepelhessen.

►M32 45. A külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének összevonása a beszámolót készítő gazdálkodó egységével a szokásos konszolidációs eljárást követi, mint pl. a csoporton belüli egyenlegek és leányvállalatok közötti ügyletek kiszűrése (lásd az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standardot). ◄ 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 gazdálkodó egységnél nyereség vagy veszteség keletkezhet az árfolyamváltozások miatt. ►M5 Ennek megfelelően a beszámolót készítő gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi kimutatásaiban az ilyen árfolyam-különbözetet elszámolják az eredményben, vagy, ha az a 32. bekezdésben leírt körülmények között keletkezik, az egyéb átfogó jövedelemben kerül elszámolásra és a saját tőke egy külön összetevőjeként kerül felhalmozásra a külföldi érdekeltség elidegenítéséig. ◄

►M32 46. Ha a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak fordulónapja eltér a beszámolót készítő gazdálkodó egységétől, a külföldi érdekeltség gyakran külön kimutatásokat készít a beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaival megegyező fordulónapra. Ha ez nem történik meg, az IFRS 10 lehetővé teszi az eltérő fordulónap 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 beszámolási időszakának végén érvényes átváltási árfolyamon számítják át. Az IFRS 10 standardnak megfelelően a beszámolót készítő gazdálkodó egység beszámolási időszakának végéig eltelt időszak alatti jelentős átváltási árfolyamváltozások hatásainak megfelelően módosítást végeznek. ◄ ►M32 Ugyanez alkalmazandó a tőkemódszernek a társult és közös vállalkozásokra történő alkalmazásakor a (2011-ben módosított) IAS 28 standardnak megfelelően. ◄

47. A külföldi érdekeltség akvizíciója 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 kifejezni, és a 39. és a 42. bekezdés alapján a záróárfolyamon kell átszámítani.

▼M11

Külföldi érdekeltség elidegenítése vagy részbeni elidegenítése

▼M5

48. Külföldi érdekeltség elidegenítésekor az adott külföldi érdekeltségre vonatkozó árfolyam-különbözetek összesített, az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt és a saját tőke egy külön összetevőjeként felhalmozott összegét az elidegenítésből származó nyereség vagy veszteség elszámolásakor át kell sorolni (átsorolás miatti módosításként) a saját tőkéből az eredménybe (lásd a (2007-ben módosított) IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standardot).

▼M32

48A. A gazdálkodó egység külföldi érdekeltségben lévő teljes részesedésének elidegenítésén kívül a következő részleges elidegenítéseket számolják el elidegenítésként:

(a) amennyiben a részleges elidegenítés magában foglalja egy külföldi érdekeltséget tartalmazó leányvállalat ellenőrzésének elvesztését, függetlenül attól, hogy a gazdálkodó egység a részleges elidegenítést követően megtart-e valamilyen nem ellenőrző részesedést korábbi leányvállalatában; és

(b) amennyiben a közös megállapodásban lévő érdekeltség részleges elidegenítését követően vagy a külföldi érdekeltséget magában foglaló társult vállalkozásban lévő érdekeltség részleges elidegenítését követően megtartott érdekeltség olyan pénzügyi eszköz, amely külföldi érdekeltséget foglal magában.

(c) [törölve]

▼M11

48B. Egy külföldi érdekeltséget tartalmazó leányvállalat elidegenítésekor az ahhoz a külföldi érdekeltséghez kapcsolódó, a nem ellenőrző részesedésekhez rendelt átváltási különbözetek halmozott összegét ki kell vezetni, de nem vezethető át az eredménybe.

48C. Egy külföldi érdekeltséget tartalmazó leányvállalat részbeni elidegenítésekor a gazdálkodó egységnek újra hozzá kell rendelnie annak a külföldi érdekeltségnek a nem ellenőrző részesedéseihez az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt átváltási különbözetek halmozott összegének arányos részét. Külföldi érdekeltség minden más részbeni elidegenítésekor a gazdálkodó egységnek az eredménybe csak az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt átváltási különbözetek halmozott összegének arányos részét kell átvezetnie.

48D. Egy gazdálkodó egység külföldi érdekeltségben való részesedésének részbeni elidegenítése a gazdálkodó egység külföldi érdekeltségben lévő tulajdoni részesedésének bármely csökkenése, kivéve a 48A. bekezdésben foglalt csökkenéseket, amelyeket elidegenítésként számol el.

▼M7

49. Egy gazdálkodó egység a külföldi érdekeltségben meglévő részesedését elidegenítheti vagy részben elidegenítheti értékesítés, felszámolás, tőke visszafizetés vagy az adott gazdálkodó egység teljes vagy részleges elhagyása által. A külföldi érdekeltség könyv szerinti értékének leírása, vagy a saját veszteségei miatt, vagy, mert a befektető értékvesztést jelenített meg, nem jelent részleges elidegenítést. Ennek megfelelően, az árfolyamnyereség vagy -veszteség semmilyen részét nem sorolják át az egyéb átfogó jövedelemből az eredménybe a leírás időpontjában.

▼B

AZ ÁRFOLYAM-KÜLÖNBÖZETEK ADÓ HATÁSAI

50. A külföldi pénznemben történt ügyleteken keletkező nyereségek és veszteségek, valamint a gazdálkodó 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. bekezdésben a „funkcionális pénznemre” történő hivatkozások csoport esetén az anyavállalat funkcionális pénznemére vonatkoznak.

▼M53

52. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) az eredményben elszámolt árfolyam-különbözetek összegét, kivéve az IFRS 9 alapján az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi instrumentumokon keletkező árfolyam-különbözetet; és

▼M5

(b) az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt és a saját tőke egy külön összetevőjeként felhalmozott nettó árfolyam-különbözeteket és ezen árfolyam-különbözetek összegeinek levezetését az időszak elejére és végére.

▼B

53. Ha 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 gazdálkodó egység, vagy valamely jelentős külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében, ezt a tényt, valamint a funkcionális pénznem megváltozásának okait közzé kell tenni.

55. Ha a gazdálkodó egység a 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 ►M5 IFRS-ek ◄ mindegyikének megfelelnek, beleértve a 39. és 42. bekezdésben kifejtett átszámítási módszert is.

56. Előfordulhat, hogy a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység csak pénzügyi kimutatásai egyes adatait váltja át más pénznemre. Vagy pl. egy olyan gazdálkodó 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 ilyenkor az 57. bekezdésben meghatározott információk közzététele követelmény.

57. Ha a gazdálkodó 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, a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység funkcionális pénznemét, valamint a kiegészítő adatok meghatározásához felhasznált átszámítás módszerét.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

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

▼B

58A. *A külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés* (Az IAS 21 módosítása) című, 2005 decemberében kibocsátott dokumentum beillesztette a 15A. bekezdést és módosította a 33. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt.

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, a gazdálkodó egységnek nem kell az előző éveket újramegállapítania, és ennek megfelelően, amikor alkalmazható, az adott akvizícióból származó goodwillt és valós érték módosításokat a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység funkcionális pénznemében, vagy nem monetáris külföldi pénznemben felmerülő tételnek minősülnek, amelyek az akvizíció időpontjában érvényes átváltási 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.

▼M5

60A. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 27., 30–33., 37., 39., 41., 45., 48. és 52. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M29

60B. A (2008-ban módosított) IAS 27 standard hozzáadta a szöveghez a 48A–48D. bekezdést, és módosította a 49. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a jövőre nézve, a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IAS 27 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

60D. A 2010 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosította a 60B. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2010. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett.

▼M32

60F. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 és IFRS 11 *Közös megállapodások* standard módosította a 3. bekezdés (b) pontját, a 8., a 11., a 18., a 19., a 33., a 44–46. és a 48.A. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 11 standardot.

▼M33

60G. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a valós érték meghatározását a 8. bekezdésben, valamint módosította a 23. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M31

60H. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 39. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezt a módosítást, amikor alkalmazza a 2011 júniusában módosított IAS 1 standardot.

▼M53

60J. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 3., 4., 5., 27. és 52. bekezdést, és törölte a 60C., 60E. és 60I. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

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*; valamint

(c) SIC-30 *A beszámoló pénzneme – az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás.*

▼M1

IAS 23 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Hitelfelvételi költségek

ALAPELV

1. Azok a hitelfelvételi költségek, amelyek közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdoníthatók, az adott eszköz bekerülési értékének részét képezik. Az egyéb hitelfelvételi költségek ráfordításként kerülnek elszámolásra.

HATÓKÖR

2. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia a hitelfelvételi költségek elszámolására.

3. A standard nem foglalkozik a saját tőke tényleges vagy származtatott költségével, ezen belül a kötelezettségnek nem minősülő elsőbbségi részvényre jogosító tőkével.

▼M45

4. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia ezt a standardot a közvetlenül az alábbiak beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdonítható hitelfelvételi költségekre:

a) valós értéken értékelt minősített eszköz, például az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard hatálya alá tartozó biológiai eszköz; vagy

▼M1

b) nagy mennyiségben, ismétlődően gyártott vagy más módon előállított készletek.

FOGALMAK

5. Az alábbi kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

A *hitelfelvételi költségek* a pénzeszközök kölcsönbe vételével kapcsolatos, a gazdálkodó egységnél felmerült kamat- és egyéb költségek.

A *minősített eszköz* olyan eszköz, amelynek a használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozása szükségszerűen jelentős időt vesz igénybe.

▼M53

6. A hitelfelvételi költségek lehetnek:

(a) az IFRS 9 standardban leírt effektívkamatláb-módszerrel számított kamatráfordítások;

▼M8

(b) [törölve]

(c) [törölve]

(d) az IAS 17 *Lízingek* standardnak megfelelően megjelenített pénzügyi lízingekkel kapcsolatos finanszírozási költségek; és

(e) külföldi pénznemben felvett hitelekből eredő árfolyam-különbözetek, amennyiben ezek a kamatköltségek korrekciójának tekinthetők.

▼M45

7. A körülményektől függően az alábbiak bármelyike lehet minősített eszköz:

▼M1

a) készletek

b) termelőüzemek

▼M1

c) elektromos erőművek

d) immateriális javak

▼M45

e) befektetési célú ingatlanok

f) termő növények.

▼M1

A pénzügyi eszközök és a rövid idő alatt gyártott vagy más módon előállított készletek nem minősített eszközök. Azok az eszközök sem minősített eszközök, amelyek már beszerzésükkor használatra vagy értékesítésre kész állapotban vannak.

MEGJELENÍTÉS

8. Azokat a hitelfelvételi költségeket, amelyek közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdoníthatók, a gazdálkodó egységnek az adott eszköz bekerülési értékének részeként aktiválnia kell. A gazdálkodó egységnek az egyéb hitelfelvételi költségeket ráfordításként kell elszámolnia abban az időszakban, amelyben felmerülnek.

9. Azok a hitelfelvételi költségek, amelyek közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdoníthatók, szerepelnek az adott eszköz bekerülési értékében. Az ilyen hitelfelvételi költségek az adott eszköz bekerülési értékének részeként akkor kerülnek aktiválásra, ha valószínűsíthető, hogy a jövőben a gazdálkodó egység számára gazdasági hasznot fognak eredményezni, és ha a költségek megbízhatóan mérhetők. Ha a gazdálkodó egység az IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban* standardot alkalmazza, a hitelfelvételi költségek azon részét, amely az említett standard 21. bekezdése értelmében ugyanabban az időszakban az inflációt kompenzálja, ráfordításként kell elszámolnia.

Aktiválásra alkalmas hitelfelvételi költségek

10. A közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdonítható hitelfelvételi költségek azok a hitelfelvételi költségek, amelyek elkerülhetők lettek volna, ha a minősített eszközzel kapcsolatos kiadás nem merül fel. Amikor egy gazdálkodó egység kimondottan azért vesz fel hitelt, hogy egy meghatározott minősített eszközhöz hozzájusson, akkor könnyen azonosíthatók azok a hitelfelvételi költségek, amelyek az adott minősített eszközhöz közvetlenül kapcsolódnak.

11. Előfordulhat azonban, hogy nehéz felismerni a közvetlen kapcsolatot az egyes hitelfelvételek és egy minősített eszköz között, és nehéz azonosítani azokat a hitelfelvételeket, amelyek egyébként elkerülhetők lettek volna. Ilyen nehézség merül fel például akkor, ha egy gazdálkodó egység finanszírozási tevékenységét központilag koordinálják. Akkor is nehézségek merülnek fel, ha egy csoport különböző kamatozású hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok sorát alkalmazza a hitelfelvételre, majd ezeket a forrásokat különböző alapon kölcsönzi ki a csoport más gazdálkodó egységeinek. Más jellegű bonyodalmak keletkeznek külföldi pénznemben megadott, vagy ahhoz kapcsolódó hitelek igénybevétele esetén, ha a csoport a tevékenységét magas inflációjú gazdaságokban folytatja, és abból, ha a devizaárfolyamok ingadoznak. Mindezek következményeként a közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének tulajdonítható hitelfelvételi költségek összegének megállapítása nehéz, és mérlegelést igényel.

12. Amennyiben egy gazdálkodó egység kifejezetten egy minősített eszköz megszerzése céljából vesz fel hitelt, a gazdálkodó egységnek az aktiválható hitelfelvételi költségek összegét az adott hitelfelvétellel kapcsolatban az időszakban felmerült tényleges költségnek – a felvett hitel ideiglenes befektetéséből nyert – bármely befektetési jövedelemmel való csökkentésével kell meghatároznia.

▼M1

13. Egy minősített eszköz finanszírozására kötött finanszírozási megállapodások keretében előfordulhat, hogy egy gazdálkodó egység azt megelőzően jut hozzá a hitelforrásokhoz és keletkeznek ezzel kapcsolatban hitelfelvételi költségei, hogy a források egy részét vagy teljes egészét felhasználná a minősített eszköz kiadásaira. Ilyen körülmények között a forrást gyakran ideiglenesen befektetik addig is, amíg fel nem használják a minősített eszköz kiadásaira. Az időszakban aktiválható hitelfelvételi költségek összegének meghatározása során a felmerült hitelfelvételi költségekből le kell vonni a hitelösszeg befektetéséből nyert bármely jövedelmet.

14. Amennyiben egy gazdálkodó egység általános céllal vesz fel hitelt, és azt egy minősített eszköz megszerzésére fordítja, a gazdálkodó egységnek az aktiválható hitelfelvételi költségek összegét az adott eszközzel kapcsolatos kiadásokra alkalmazott aktiválási rátával kell megállapítania. Az aktiválási rátának a gazdálkodó egység azon hiteleihez kapcsolódó hitelfelvételi költségek súlyozott átlagának kell lennie, amelyek az időszakban fennálltak, és amelyek nem kimondottan egy minősített eszköz megszerzése céljából felvett hitelek. Az időszakban a gazdálkodó egység által aktivált hitelfelvételi költségek összege nem haladhatja meg az adott időszakban a gazdálkodó egységnél felmerült hitelfelvételi költségek összegét.

15. Bizonyos körülmények között helyénvaló, hogy a hitelfelvételi költségek súlyozott átlagának kiszámításakor figyelembe vegyék mind az anyavállalatnak, mind pedig leányvállalatainak összes hitelfelvételi költségét; más körülmények között viszont az a helyénvaló, hogy minden egyes leányvállalat a saját hiteleire vetített hitelfelvételi költségek súlyozott átlagát alkalmazza.

A minősített eszköz megtérülő értéket meghaladó, könyv szerinti értéke

16. Amennyiben a minősített eszköz könyv szerinti értéke vagy várható összes bekerülési értéke meghaladja a megtérülő értéket vagy a nettó realizálható értéket, akkor a könyv szerinti értéket egyéb standardok előírásainak megfelelően lecsökkentik vagy leírják. Bizonyos körülmények között a csökkentés vagy a leírás összegét ugyanazoknak az egyéb standardoknak megfelelően visszaírják.

Az aktiválás megkezdése

17. A gazdálkodó egységnek az aktiválás kezdőnapján kell megkezdenie a hitelfelvételi költségek aktiválását a minősített eszköz bekerülési költségeinek részeként. Az aktiválás kezdőnapja az a nap, amikor a gazdálkodó egység elsőként teljesíti az alábbi feltételek mindegyikét:

a) kiadások merülnek fel az eszközzel kapcsolatban;

b) hitelfelvételi költségek merülnek fel; valamint

c) az eszköz tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükséges tevékenységek már folyamatban vannak.

▼M1

18. A minősített eszközre fordított kiadások csak azokat a kiadásokat tartalmazzák, amelyek pénzeszközök kifizetését, más eszközök átadását vagy kamatozó kötelezettségek átvállalását eredményezték. A kiadásokat csökkentik az eszközzel összefüggésben kapott részfizetések és támogatások (lásd az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standardot). Az eszköz átlagos könyv szerinti értéke egy időszakban, az előzőleg aktivált hitelfelvételi költségeket is beleértve, rendszerint jó közelítése azoknak a kiadásoknak, amelyekre az aktiválási ráta az adott időszakban alkalmazásra kerül.

19. Az eszköz tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükséges tevékenységek az eszköz fizikai megépítésénél többre terjednek ki. Ide tartozik a fizikai megépítés megkezdését megelőzően végzett műszaki és adminisztratív munka, például az engedélyeknek a fizikai megépítés megkezdését megelőző megszerzésével kapcsolatos tevékenységek. Mindazonáltal az ilyen tevékenységekbe nem tartozik bele egy eszköz birtoklása, ha nem történik sem termelés, sem olyan fejlemény, amely megváltoztatná az eszköz állapotát. Ha például a terület fejlesztése van folyamatban, az abban az időszakban felmerült hitelfelvételi költségeket lehet aktiválni, amelyben a fejlesztési munkákat végzik. Ugyanakkor azok a hitelfelvételi költségek, amelyek azalatt merültek fel, amíg az építési célra beszerzett területen nem végeztek semmilyen ezzel kapcsolatos fejlesztési munkálatot, nem felelnek meg az aktiválás feltételeinek.

Az aktiválás felfüggesztése

20. A gazdálkodó egységnek fel kell függesztenie a hitelfelvételi költségek aktiválását azokra a hosszabb időszakokra, amelyek alatt a minősített eszköz aktív fejlesztését felfüggeszti.

21. A gazdálkodó egységnél felmerülhetnek hitelfelvételi költségek azon hosszabb időszakok során, amelyekben a gazdálkodó egység felfüggeszti az eszköz tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükséges tevékenységeket. Az ilyen költségek a részlegesen elkészült eszközök tartásának költségei, és nem felelnek meg az aktiválás feltételeinek. A gazdálkodó egységek azonban általában nem függesztik fel a hitelfelvételi költségek aktiválását azon időszakokban, amikor jelentős műszaki és adminisztrációs munka folyik. A gazdálkodó egységek a hitelfelvételi költségek aktiválását akkor sem függesztik fel, ha az ideiglenes késleltetés az eszköz használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozási folyamatának szükséges része. Például az aktiválás tovább folyik abban a hosszabb időszakban, amikor a magas vízállás késlelteti egy híd megépítését, amennyiben a magas vízállás megszokott az érintett földrajzi területen az építkezés időszakában.

Az aktiválás befejezése

22. A gazdálkodó egységnek be kell fejeznie a hitelfelvételi költségek aktiválását, amikor lényegileg befejeződnek mindazok a tevékenységek, amelyek az eszköz tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükségesek.

23. Egy eszköz rendszerint akkor van a tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotban, amikor a fizikai megépítés befejeződött, bár az adminisztrációs rutinmunkák tovább folytatódhatnak. Amennyiben már csak kisebb módosítások vannak hátra, mint például az eszköz díszítése a vevő vagy a felhasználó kívánsága szerint, ez azt jelzi, hogy a tevékenységek lényegében befejeződtek.

▼M1

24. Amennyiben a gazdálkodó egység részenként végzi a minősített eszköz megépítését, és minden egyes rész önmagában is használható, miközben más részek megépítése még folytatódik, akkor a hitelfelvételi költségek aktiválását a gazdálkodó egységnek akkor kell befejeznie, amikor lényegileg befejeződnek mindazok a tevékenységek, amelyek az adott rész használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükségesek.

25. Egy több épületből álló üzleti park, amelyben minden épület külön használható, példa lehet egy olyan minősített eszközre, amelynek minden egyes része külön használható, miközben az építkezés más részeken folytatódik. Olyan minősített eszközre, amelynek teljesen el kell készülnie, mielőtt valamelyik része is használható lenne, példaként említhető egy ipari üzem, ahol ugyanazon a telephelyen, az üzem különböző részeiben, egymás után végeznek munkafolyamatokat, például egy acélgyár.

KÖZZÉTÉTEL

26. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

a) az adott időszakban aktivált hitelfelvételi költségek összegét; és

b) az aktiválható hitelfelvételi költségek összegének meghatározására alkalmazott aktiválási rátát.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

27. Amennyiben ennek a standardnak az alkalmazása változást jelent a gazdálkodó egység számviteli politikájában, a gazdálkodó egységnek azon minősített eszközökkel kapcsolatos hitelfelvételi költségekre kell alkalmaznia a standardot, amelyek esetében az aktiválás megkezdésének dátuma a hatálybalépés napja vagy egy azt követő nap.

28. A gazdálkodó egység azonban a hatálybalépés napját megelőző bármely napot megjelölhet, és alkalmazhatja a standardot az összes olyan minősített eszközzel kapcsolatos hitelfelvételi költségre, amelyek esetében az aktiválás megkezdésének dátuma erre a napra vagy egy ezt követő napra esik.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

29. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység egy 2009. január 1-je előtti naptól kezdődően alkalmazza a jelen standardot, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M8

29A. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 6. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M53

29B. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 6. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M1

AZ (1993-BAN MÓDOSÍTOTT) IAS 23 VISSZAVONÁSA

30. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1993-ban módosított IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standardot.

▼M26

IAS 24 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek

CÉL

1. A jelen standard célja annak biztosítása, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai tartalmazzák azokat a közzétételeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy felhívják a figyelmet annak lehetőségére, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és eredményére a kapcsolt felek létezése, és a velük folytatott ügyletek, valamint a velük szemben fennálló nyitott egyenlegek (ideértve az elkötelezettségeket is), hatással lehettek.

HATÓKÖR

2. **A jelen standardot kell alkalmazni:**

(a) a kapcsolt felek közötti viszonyok és a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek azonosítására;

(b) a gazdálkodó egység és annak kapcsolt felei között fennálló nyitott egyenlegek (ideértve az elkötelezettségeket is) azonosítására;

(c) azon körülmények azonosítására, melyek között az (a) és (b) alpontokban szereplő információk közzététele előírás; valamint

(d) az ezen tételekre vonatkozó közzétételek meghatározására.

▼M32

3. A jelen standard előírja a kapcsolt felekkel fennálló kapcsolatok, a velük folytatott ügyletek és az azokból származó nyitott egyenlegek közzétételét – ideértve a kötelezettségvállalásokat is – az anyavállalatnak vagy a befektetés tárgya felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló befektetőnek az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standardnak vagy az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standardnak megfelelően bemutatott konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatásaiban. A jelen standard a különálló pénzügyi kimutatásokra is vonatkozik.

▼M38

4. A kapcsolt felekkel folytatott ügyleteket, valamint a csoportba tartozó egyéb gazdálkodó egységekkel szembeni nyitott egyenlegeket közzéteszik a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban. A csoporton belüli kapcsolt felekkel folytatott ügyleteket, és velük szemben fennálló nyitott egyenlegeket – kivéve a befektetési gazdálkodó egység és eredménnyel szemben valós értéken értékelt leányvállalatai közötti ügyleteket – a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor kiszűrik.

▼M26

A KAPCSOLT FELEKRE VONATKOZÓ KÖZZÉTÉTELEK CÉLJA

5. A kapcsolt felek közötti viszonyok a kereskedelem és az üzleti tevékenység megszokott jellemzői. Például gyakori, hogy a gazdálkodó egységek tevékenységük egy részét leányvállalatok, közös vállalkozások vagy társult vállalkozások útján fejtik ki. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység az ellenőrzésen, a közös ellenőrzésen vagy a jelentős befolyáson keresztül képes a befektetést befogadó pénzügyi és működési politikájának befolyásolására.

6. A kapcsolt felek közötti viszony hatással lehet a gazdálkodó egység eredményére és pénzügyi helyzetére. Kapcsolt felek között létrejöhetnek olyan ügyletek, amelyeket független felek nem kötnének meg. Például az a gazdálkodó egység, amely anyavállalata számára bekerülési értéken értékesít 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.

▼M26

7. A kapcsolt felek közötti viszony a gazdálkodó egység eredményére és pénzügyi helyzetére még akkor is hathat, ha a kapcsolt felek között nem jön létre ügylet. A kapcsolat önmagában elegendő lehet ahhoz, hogy a gazdálkodó egység egyéb felekkel kötött ügyleteire hatást gyakoroljon. Például lehetséges, hogy egy leányvállalat megszünteti kapcsolatait egy kereskedelmi partnerrel, miután az anyavállalat megszerez egy másik, olyan leányvállalatot, amely ugyanazzal a tevékenységgel foglalkozik, mint a korábbi kereskedelmi 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 tevékenységgel.

8. Ezen okokból a gazdálkodó egység kapcsolt felekkel folytatott ügyleteinek, a velük szemben fennálló nyitott egyenlegeinek (ideértve az elkötelezettségeket), valamint a velük fennálló kapcsolatainak az ismerete kihatással lehet a pénzügyi kimutatások felhasználóinak a gazdálkodó egység működésére vonatkozó becsléseire, beleértve a gazdálkodó egységre vonatkozó kockázatok és lehetőségek megítélését.

FOGALMAK

▼M43

9. Az alábbi kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

A *kapcsolt fél* olyan magánszemély vagy gazdálkodó egység, amely kapcsolt viszonyban áll a pénzügyi kimutatásait készítő gazdálkodó egységgel (a jelen standard utóbbira „beszámolót készítő gazdálkodó egység”-ként hivatkozik).

▼M26

(a) A magánszemély vagy közeli hozzátartozója kapcsolt viszonyban áll a beszámolót készítő gazdálkodó egységgel, ha a magánszemély:

(i) ellenőrzést vagy közös ellenőrzést gyakorol a beszámolót készítő gazdálkodó egység felett;

(ii) jelentős befolyással rendelkezik a beszámolót készítő gazdálkodó egység felett; vagy

(iii) kulcspozícióban lévő vezető a beszámolót készítő gazdálkodó egységnél vagy annak egy anyavállalatánál.

▼M43

(b) A gazdálkodó egység kapcsolt viszonyban áll a beszámolót készítő gazdálkodó egységgel, ha a következő feltételek közül bármelyik teljesül:

▼M26

(i) A gazdálkodó egység és a beszámolót készítő gazdálkodó egység ugyanazon csoport tagja (tehát minden egyes anyavállalat, leányvállalat és társleányvállalat kapcsolt viszonyban áll egymással).

(ii) Az egyik gazdálkodó egység a másik gazdálkodó egység társult vállalkozása vagy közös vállalkozása (vagy olyan csoport tagjának társult vállalkozása vagy közös vállalkozása, amelynek a másik gazdálkodó egység is tagja).

(iii) Mindkét gazdálkodó egység ugyanazon harmadik fél közös vállalkozása.

(iv) Az egyik gazdálkodó egység egy harmadik gazdálkodó egység közös vállalkozása, a másik gazdálkodó egység pedig a harmadik gazdálkodó egység társult vállalkozása.

(v) A gazdálkodó egység munkaviszony megszűnése utáni juttatási programot biztosít a beszámolót készítő gazdálkodó egység munkavállalói vagy a beszámolót készítő gazdálkodó egységgel kapcsolt viszonyban álló gazdálkodó egység munkavállalói részére. Ha a beszámolót készítő gazdálkodó egység maga biztosítja az ilyen programot, akkor a szponzoráló munkáltatók szintén kapcsolt viszonyban állnak a beszámolót készítő gazdálkodó egységgel.

▼M26

(vi) A gazdálkodó egység egy (a) pont szerinti magánszemély ellenőrzése vagy közös ellenőrzése alatt áll.

(vii) Egy (a) pont (i) alpontja szerinti magánszemély jelentős befolyással rendelkezik a gazdálkodó egység felett vagy a gazdálkodó egységnek (vagy a gazdálkodó egység egy anyavállalatának) kulcspozícióban lévő vezetője.

▼M43

(viii) A gazdálkodó egység vagy annak a csoportnak bármely tagja, amelyiknek a gazdálkodó egység részét képezi, kulcspozícióban lévő vezetői szolgáltatásokat nyújt a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek vagy a beszámolót készítő gazdálkodó egység anyavállalatának.

▼M26

A *kapcsolt felekkel folytatott ügylet* a beszámolót készítő gazdálkodó egység és egy kapcsolt fél közötti erőforrás-, szolgáltatás- és kötelemátadás, tekintet nélkül arra, hogy felszámítanak-e árat.

Egy *magánszemély közeli hozzátartozói* azok a családtagok, akik feltételezhetően befolyásolhatják az adott magánszemélyt, vagy akiket az adott magánszemély feltételezhetően befolyásolhat a gazdálkodó egységgel folytatott ügyleteiben, és ide tartoznak:

(a) a magánszemély gyermekei és házastársa vagy élettársa;

(b) a magánszemély házastársának vagy élettársának gyermekei; valamint

(c) a magánszemély vagy a magánszemély házastársa vagy élettársa által eltartottak.

A *kompenzáció*ba beletartozik minden munkavállalói juttatás (az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard meghatározása szerint), beleértve azokat a munkavállalói juttatásokat is, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik. A munkavállalói juttatás a gazdálkodó egység által vagy nevében, a gazdálkodó egység számára nyújtott szolgálatokért cserébe fizetett, fizetendő vagy nyújtott mindenfajta ellenszolgáltatás. Tartalmazza a gazdálkodó egység egy anyavállalata nevében, a gazdálkodó egységre vonatkozóan történő kifizetéseket is. A kompenzáció magában foglalja:

(a) a rövid távú munkavállalói juttatásokat, például a meglévő munkavállalóknak adott béreket, fizetéseket és társadalombiztosítási járulékokat, a fizetett éves szabadságot és a fizetett betegszabadságot, a nyereségrészesedést és a jutalmakat (amennyiben a tárgyidőszak végétől számított tizenkét hónapon belül esedékesek) és a nem-pénzbeli juttatásokat (például az egészségügyi ellátást, a lakást, az autót és a termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatását);

(b) a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat, például a nyugdíjakat, a nyugdíjazással kapcsolatos egyéb juttatásokat, a munkaviszony megszűnése utáni életbiztosítást és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátást;

(c) az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokat, beleértve a hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadságot vagy a tudományos alkotószabadságot, a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmat, a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatást, és – amennyiben teljesen nem válnak esedékessé a tárgyidőszak végétől számított tizenkét hónapon belül – a nyereségrészesedést, a jutalmakat és a halasztott kifizetésű juttatásokat;

(d) a végkielégítéseket; valamint

(e) a részvényalapú kifizetéseket.

▼M32

_____

▼M26

Kulcspozícióban lévő vezetők **azok a személyek, akik – közvetlenül vagy közvetve – felhatalmazással és felelősséggel rendelkeznek a gazdálkodó egység tevékenységének tervezése, irányítása és ellenőrzése tekintetében, beleértve az igazgatókat (akár ügyvezető, akár másféle).**

▼M32

_____

▼M26

A ***kormányzat*** **kifejezés kormányzatokra, kormányzati szervekre és hasonló, akár helyi, akár nemzeti vagy nemzetközi testületekre utal.**

A ***kormányzattal kapcsolt viszonyban álló gazdálkodó egység*** **olyan gazdálkodó egység, amely valamely kormányzat ellenőrzése, közös ellenőrzése vagy jelentős befolyása alatt áll.**

▼M32

Az „ellenőrzés”, a „közös ellenőrzés” és a „jelentős befolyás” kifejezések az IFRS 10 standardban, az IFRS 11 ***Közös megállapodások*** **standardban és az IAS 28** ***Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések*** **standardban kerültek meghatározásra, és a jelen standardban az említett IFRS-ekben meghatározott jelentésekkel szerepelnek.**

▼M26

10. Minden lehetséges, kapcsolt felek közötti viszony mérlegelése során a kapcsolat tartalmára, és nem pusztán a jogi formára fordítanak figyelmet.

11. A jelen standard összefüggésében a következők nem kapcsolt felek:

(a) két gazdálkodó egység pusztán amiatt, hogy van közös igazgatójuk vagy közös, kulcspozícióban lévő vezetőjük, vagy mert az egyik gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetője jelentős befolyással rendelkezik a másik gazdálkodó egység felett.

(b) egy közös vezetésű vállalkozás két tulajdonosa pusztán amiatt, mert közösen ellenőriznek egy adott közös vállalkozást.

(c) (i) a hitelezők,

(ii) a szakszervezetek,

(iii) a közüzemek, valamint

(iv) egy olyan kormányzat részlegei és szervei, amely nem gyakorol ellenőrzést, közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást a beszámolót készítő gazdálkodó egység felett,

pusztán a gazdálkodó egységgel folytatott szokásos ügyleteik által (még akkor sem, ha azok hatással lehetnek a gazdálkodó egység cselekvési szabadságára, vagy ha azok részt vehetnek a gazdálkodó egység döntéshozatali folyamatában).

(d) a vevő, a szállító, a franchise-ba adó, a forgalmazó vagy az általános ügynök, amellyel a gazdálkodó egység jelentős mértékű üzleti tevékenységet folytat, pusztán az ily módon létrejövő gazdasági függés alapján.

12. A kapcsolt fél fogalmának meghatározásában a társult vállalkozás kifejezés magában foglalja a társult vállalkozás leányvállalatait, a közös vállalkozás kifejezés pedig magában foglalja a közös vállalkozás leányvállalatait. Így például a társult vállalkozás leányvállalata és a társult vállalkozás felett jelentős befolyással rendelkező befektető kapcsolt viszonyban állnak egymással.

▼M26

KÖZZÉTÉTEL

Minden gazdálkodó egység

13. **Az anyavállalat és leányvállalatai közötti kapcsolatokat közzé kell tenni, függetlenül attól, hogy sor került-e közöttük ügyletekre, vagy sem. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie anyavállalata nevét, valamint – ha az ettől eltérő – a legfőbb, ellenőrzést gyakorló fél nevét. Amennyiben sem a gazdálkodó egység anyavállalata, sem a legfőbb, ellenőrzést gyakorló fél nem készít nyilvánosan elérhető konszolidált pénzügyi kimutatásokat, akkor közzé kell tenni annak a következő felettes anyavállalatnak a nevét is, amely készít ilyet.**

14. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói képet kapjanak a kapcsolt felek közötti viszonyoknak a gazdálkodó egységre gyakorolt hatásairól, helyénvaló a kapcsolt felek közötti viszonyok közzététele, ha az ellenőrzés fennáll, függetlenül attól, hogy sor került-e ügyletekre a kapcsolt felek között, vagy sem.

▼M32

15. Az anyavállalat és leányvállalatai közötti kapcsolt felek közötti viszonyok közzétételére vonatkozó követelmény az IAS 27 standard és az IFRS 12 *Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele* standard közzétételi követelményei mellett létezik.

▼M26

16. A 13. bekezdés a következő felettes anyavállalatra hivatkozik. Ez a csoporton belüli első olyan, a közvetlen anyavállalat felett álló anyavállalat, amely nyilvánosan elérhető konszolidált pénzügyi kimutatásokat készít.

17. **A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a kulcspozícióban lévő vezetők kompenzációjának teljes összegét, valamint annak a következő kategóriák szerinti bontását:**

(a) rövid távú munkavállalói juttatások;

(b) munkaviszony megszűnése utáni juttatások;

(c) egyéb, hosszú távú juttatások;

(d) végkielégítések; valamint

(e) részvényalapú kifizetések.

▼M43

17A. Amennyiben egy gazdálkodó egység egy másik gazdálkodó egységtől („vezetést ellátó gazdálkodó egység”) kulcspozícióban lévő vezetői szolgáltatásokban részesül, az irányítási testület által munkavállalóinak vagy igazgatóinak kifizetett vagy kifizetendő kompenzációra vonatkozóan a gazdálkodó egység nem köteles alkalmazni a 17. bekezdésben rögzített követelményeket.

▼M26

18. **Amennyiben a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatások által lefedett időszakokban voltak kapcsolt felekkel folytatott ügyletei, úgy közzé kell tennie a kapcsolt felek közötti viszony jellegét, valamint az ügyletekre és nyitott egyenlegekre (ideértve az elkötelezettségeket is) vonatkozó információkat, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a felhasználók felmérhessék a kapcsolatnak a pénzügyi kimutatásokat érintő lehetséges hatásait. Ezek a közzétételi követelmények a 17. bekezdés szerinti követelmények mellett léteznek. A közzétett információknak tartalmazniuk kell legalább:**

(a) az ügyletek összegét;

(b) a nyitott egyenlegek (ideértve az elkötelezettségeket is) összegét, valamint:

(i) i. az ügyletek feltételeit, beleértve azt, hogy van-e azokra biztosíték, valamint a teljesítéskor szolgáltatandó ellenérték jellegét; valamint

(ii) a nyújtott vagy kapott garanciák részleteit;

▼M26

(c) a nyitott egyenlegek összegével kapcsolatos, kétes kintlévőség miatt képzett céltartalékokat; valamint

(d) a kapcsolt felekkel szembeni behajthatatlan vagy kétes követelésekre vonatkozóan a tárgyidőszak alatt elszámolt ráfordítást.

▼M43

18A. A vezetést ellátó különálló gazdálkodó egység által nyújtott, kulcspozícióban lévő vezetői szolgáltatások nyújtása kapcsán a gazdálkodó egységnél felmerült összegeket közzé kell tenni.

▼M32

19. A 18. bekezdésben előírt közzétételeket az alábbiakban megadott kategóriákra lebontva kell megtenni:

(a) az anyavállalat;

(b) a gazdálkodó egység felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló gazdálkodó egységek;

(c) leányvállalatok;

▼M26

(d) társult vállalkozások;

(e) közös vállalkozások, amelyekben a gazdálkodó egység tulajdonos;

(f) a gazdálkodó egységnek és anyavállalatának kulcspozícióban lévő vezetői; valamint

(g) más kapcsolt felek.

20. A kapcsolt feleknek fizetendő és azoktól követelt összegek 19. bekezdés által előírt, különböző kategóriákra való bontása annak a közzétételi követelménynek a kiterjesztése, amelyet az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard vagy magában a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban vagy a megjegyzésekben bemutatandó információkra vonatkozóan ír elő. A kategóriák kiterjesztése a kapcsolt felekkel szembeni nyitott egyenlegek átfogóbb elemzését hivatott biztosítani, és a kategóriák a kapcsolt felekkel folytatott ügyletekre vonatkoznak.

21. Az alábbiak példák arra, hogy a gazdálkodó egységnek milyen ügyleteket 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) kutatás és fejlesztés átadásai;

(f) licencmegállapodások alapján történő átadások;

(g) finanszírozási megállapodások alapján történő átadások (ideértve a hiteleket, valamint a pénzeszközben vagy apportban nyújtott tőkehozzájárulásokat);

(h) garancia- vagy fedezetnyújtás;

(i) cselekvési elkötelezettségek arra az esetre, ha a jövőben egy adott esemény bekövetkezik vagy elmarad, ideértve a jövőben teljesülő szerződéseket (*) (akár megjelenítettek akár nem); valamint

(*) Az IAS 27 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard meghatározása szerint a jövőben teljesülő szerződések olyan szerződések, amelyek alapján vagy egyik fél sem teljesítette egyetlen kötelmét sem, vagy mindkét fél részlegesen, egyenlő mértékben teljesítette kötelmeit.

▼M26

(j) kötelezettségek teljesítése a gazdálkodó egység nevében vagy a gazdálkodó egység által a kapcsolt fél nevében.

▼M31

22. Amennyiben egy anyavállalat vagy leányvállalat részt vesz egy olyan meghatározott juttatási programban, amely megosztja a kockázatokat a csoporton belüli gazdálkodó egységek között, az kapcsolt felek közötti tranzakciónak számít (lásd a (2011-ben módosított) IAS 19 standard 42. bekezdését).

▼M26

23. Az arra vonatkozó közzétételek, hogy a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek a független felek közötti ügyletekben szokásos feltételekkel egyenértékű feltételek mellett történtek, csak akkor tehetők közzé, ha ezek a feltételek bizonyíthatók.

24. **A hasonló jellegű tételeket összevontan is közzé lehet tenni, kivéve, ha a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek által a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatások megértéséhez elkülönült közzététel szükséges.**

Kormányzattal kapcsolt viszonyban álló gazdálkodó egységek

▼M32

25. A gazdálkodó egység mentesül a 18. bekezdésben előírt közzétételi követelmények alól, ha a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek és nyitott egyenlegek (ideértve az elkötelezettségeket is) az alábbiakkal kapcsolatosak:

(a) a beszámolót készítő gazdálkodó egység felett ellenőrzést, közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló kormányzat; valamint

(b) egy másik gazdálkodó egység, amely azért kapcsolt fél, mert a beszámolót készítő gazdálkodó egység és a másik gazdálkodó egység felett ugyanaz a kormányzat gyakorol ellenőrzést, közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást.

▼M26

26. **Ha a beszámolót készítő gazdálkodó egység él a 25. bekezdés szerinti mentességgel, akkor a 25. bekezdésben említett ügyletek és kapcsolódó nyitott egyenlegek tekintetében közzé kell tennie az alábbiakat:**

(a) a kormányzat nevét és a beszámolót készítő gazdálkodó egységgel való viszonyának jellegét (ellenőrzés, közös ellenőrzés vagy jelentős befolyás);

(b) a következő információkat, ahhoz elegendő részletességgel, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak felhasználói megérthessék a kapcsolt felekkel folytatott ügyleteknek a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatását:

(i) az egyes egyedileg jelentős ügyletek jellegét és összegét; valamint

(ii) azon többi, olyan ügylet esetében, amelyek egyedileg nem, de összevontan jelentősek, a mértékükra vonatkozó minőségi vagy mennyiségi jelzést. Az ügylettípusok magukban foglalják a 21. bekezdésben felsoroltakat.

27. A 26. bekezdés (b) pontja szerinti követelményeknek megfelelő közzétételi részletesség meghatározásához a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell a kapcsolt féllel való viszony szorosságát és azokat az egyéb tényezőket, amelyek az ügylet jelentőségének megállapításához szükségesek, például hogy

(a) nagyságrendileg jelentős-e az ügylet;

(b) az ügyletet a piacitól eltérő feltételek mellett hajtották-e végre;

▼M26

(c) az ügylet kívül esik-e a szokásos üzleti tevékenységen, mint például üzleti tevékenységek vétele és eladása;

(d) az ügyletet bejelentik-e a szabályozó vagy felügyeleti hatóságoknak;

(e) a felső vezetést tájékoztatják-e az ügyletről;

(f) az ügylethez szükséges-e a részvényesek hozzájárulása.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

28. A gazdálkodó egységnek ezt a standardot visszamenőleg, a 2011. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett, akár a standard teljes egészére, akár a kormányzattal kapcsolt viszonyban álló gazdálkodó egységek kapcsán a 25–27. bekezdésben engedélyezett részleges mentességre nézve. Ha a gazdálkodó egység egy 2011. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a standard egészét vagy az említett részleges mentességet, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M32

28A. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 standard, IFRS 11 *Közös megállapodások* standard és az IFRS 12 standard módosította a 3. és a 9. bekezdést, a 11. bekezdés (b) pontját, a 15. bekezdést, a 19. bekezdés (b) és (e) pontját, valamint a 25. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10, az IFRS 11 és az IFRS 12 standardot.

▼M38

28B. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította az 4. és a 9. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A *Befektetési gazdálkodó egységek* korábbi alkalmazása megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosításokat, egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást is alkalmaznia kell.

▼M43

28C. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* módosította a 9. bekezdést, és a standardot a 17A. és a 18A. bekezdéssel bővítette. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást a 2014. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazniuk. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M26

A (2003. ÉVI) IAS 24 VISSZAVONÁSA

29. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2003-ban felülvizsgált) IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardot.

▼B

IAS 26 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása

HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni a nyugdíjazási juttatási programok pénzügyi kimutatásaiban, ha ilyen pénzügyi kimutatásokat készítenek.

2. A nyugdíjazási juttatási programokra időnként különféle más elnevezéseket alkalmaznak, pl. „nyugdíjpénztárak”, „nyugellátási pénztárak”, vagy „nyugdíj-biztosítási pénztárak”. A jelen standard a nyugdíjazási juttatási programot a résztvevők munkáltatóitól elkülönült beszámolót készítő gazdálkodó egységnek tekinti. Minden egyéb standard vonatkozik a nyugdíjazási juttatási programok pénzügyi kimutatásaira, amennyiben a jelen standard nem írja felül azokat.

3. A jelen standard a program által az összes résztvevőnek, mint csoportnak készített elszámolással és beszámolóval foglalkozik. Nem foglalkozik az egyes résztvevőknek a nyugdíjazási juttatási jogaikról adott beszámolókkal.

4. Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard foglalkozik a nyugdíjazási juttatások költségének a programokkal rendelkező munkáltatók pénzügyi kimutatásaiban történő meghatározásával. Ily módon a jelen standard kiegészíti az IAS 19-et.

5. A nyugdíjazási juttatási programok lehetnek meghatározott hozzájárulási programok vagy meghatározott juttatási programok. Közülük soknál szükség van elkülönült alapok létrehozására – amelyek vagy rendelkeznek külön jogi személyiséggel, vagy nem, valamint vagy rendelkeznek vagyonkezelővel, vagy nem –, amelyekbe a hozzájárulásokat teljesítik, és amelyekből a nyugdíjazási juttatásokat kifizetik. A jelen standard alkalmazandó függetlenül attól, hogy létrehoznak-e ilyen alapot és függetlenül attól, hogy vannak-e vagyonkezelők.

6. Azokra a nyugdíjazási juttatási programokra, amelyek biztosítótársaságoknál befektetett eszközökkel rendelkeznek, ugyanazok az elszámolási és alapképzési követelmények vonatkoznak, mint a magánbefektetői konstrukciók esetében. Ennek megfelelően ezek a jelen standard hatókörébe tartoznak, kivéve, ha a biztosítótársasággal megkötött szerződés egy bizonyos konkrét résztvevő vagy résztvevők egy csoportjának nevére szól, és a nyugdíjazási juttatási kötelezettség kizárólag a biztosítótársaság feladata.

7. A jelen standard nem foglalkozik a munkavállalói juttatások egyéb formáival, amilyenek a munkaviszony megszűnéséhez kapcsolódó kártalanítások, a halasztott kifizetésű térítések, a hosszú szolgálati idő alapján biztosított szabadság juttatások, a speciális, a korengedményes nyugdíjazással vagy a munkaerő-leépítéssel kapcsolatos programok, az egészségügyi és jóléti programok vagy a jutalmazási programok. Az állami társadalombiztosítási jellegű konstrukciók szintén nem tartoznak a jelen standard hatókörébe.

▼B

FOGALMAK

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

A *nyugdíjazási juttatási programok* olyan megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egység munkavállalóit munkájuk megszűnésekor vagy azt követően (éves jövedelem vagy egyösszegű kifizetés formájában) juttatásban részesíti, ha ezek a juttatások, vagy a munkáltató ezekhez való hozzájárulásai egy okirat rendelkezéseiből, vagy a gazdálkodó egység gyakorlatából a nyugdíjazás előtt meghatározhatók vagy megbecsülhetők.

A *meghatározott hozzájárulási programok* olyan nyugdíjazási juttatási programok, amelyek alapján a nyugdíjazási juttatásként kifizetendő összegeket az alapba befizetett hozzájárulások és a rajtuk elért hozamok határozzák meg.

A *meghatározott juttatási programok* olyan nyugdíjazási juttatási programok, amelyek alapján a nyugdíjazási juttatásként kifizetendő összegeket egy képlet alkalmazásával határozzák meg, amely rendszerint a munkavállalók keresetén és/vagy munkaviszonyban eltöltött évein alapul.

Az *alapképzés* eszközök átadása egy – a munkáltatótól elkülönült – gazdálkodó egységnek (az *alapnak*), a nyugdíjazási juttatások kifizetésére vonatkozó jövőbeni kötelmek teljesítése érdekében.

A jelen standard céljára az alábbi kifejezések is használatban vannak:

A *résztvevők* egy nyugdíjazási juttatási program tagjai és azok, akik a programból juttatásokra jogosultak.

A *juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök* egy program eszközei, csökkentve az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékén kívüli kötelezettségekkel.

Az *ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke* egy nyugdíj juttatási programnak a jelenlegi és a korábbi munkavállalók részére a letöltött szolgálat után járó várható kifizetéseinek a jelenértéke.

A *megszolgált juttatások* olyan juttatások, amelyeknek – egy nyugdíjazási juttatási program feltételei alapján – nem feltétele a folytatódó munkaviszony.

9. Néhány nyugdíjazási juttatási programnak a munkáltatókon kívül más szponzorai is vannak; a jelen standard az ilyen alapok pénzügyi kimutatásaira is vonatkozik.

10. A legtöbb nyugdíjazási juttatási program formális megállapodásokon alapul. Néhány program nem formális jellegű, de a munkáltatók kialakult gyakorlata eredményeként bizonyos fokig kötelemmé vált. Míg néhány program lehetővé teszi a munkáltatók számára, hogy a programmal kapcsolatos kötelmeiket korlátozzák, egy munkáltató számára általában nehéz a program megszüntetése, ha a munkavállalókat meg akarja tartani. Ugyanazok az elszámolási és beszámolási alapelvek vonatkoznak a nem formális programra, mint a formális programra.

▼B

11. Sok nyugdíjazási juttatási program rendelkezik külön alapok létrehozásáról, amelyekbe a hozzájárulásokat teljesítik, és amelyekből a juttatásokat kifizetik. Az ilyen alapokat olyan felek kezelhetik, akik önállóan kezelik a program eszközeit. Ezeket a feleket néhány országban vagyonkezelőnek hívják. A vagyonkezelő fogalmát a jelen standard az ilyen felekre attól függetlenül alkalmazza, hogy ilyen megállapodás létrejött-e.

12. A nyugdíjazási juttatási programokat rendszerint vagy meghatározott hozzájárulási programokként, vagy meghatározott juttatási programokként nevezik meg, amelyek mindegyike saját megkülönböztető jellemzőkkel rendelkezik. Alkalomadtán léteznek olyan alapok is, amelyek mindkettő jellemzőivel rendelkeznek. Az ilyen vegyes programok a jelen standard alkalmazásában meghatározott juttatási programnak tekintendők.

MEGHATÁROZOTT HOZZÁJÁRULÁSI PROGRAMOK

13. A meghatározott hozzájárulási programok pénzügyi kimutatásainak tartalmazniuk kell egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről, és az alapképzési politika bemutatását.

14. A meghatározott hozzájárulási program keretében a résztvevő jövőbeni juttatásainak összegét a munkáltató, a résztvevő vagy mindkettő által befizetett hozzájárulások, valamint a program működésének eredményessége és befektetési hozamai határozzák meg. A munkáltató kötelmét rendszerint a programba befizetett hozzájárulásokkal teljesíti. Normál esetben nincs szükség aktuáriusi tanácsadásra, bár az ilyen tanácsadást néha annak felbecsülésére használják fel, hogy milyen juttatások érhetők el a jelenlegi hozzájárulások, valamint a változó jövőbeni hozzájárulások és befektetési hozamok alapján.

15. A résztvevők azért érdekeltek a program tevékenységeiben, mivel azok közvetlenül befolyásolják jövőbeni juttatásaik szintjét. A résztvevők tudni szeretnék, hogy a hozzájárulások beérkeztek-e, és megfelelő ellenőrzést gyakoroltak-e a kedvezményezettek jogainak védelmére. A munkáltató a program eredményes és tisztességes működésében érdekelt.

16. A meghatározott hozzájárulási program beszámolásának az a célja, hogy rendszeres tájékoztatást nyújtson a programról és befektetéseinek teljesítményéről. Ez a cél általában úgy teljesül, hogy pénzügyi kimutatásokat készítenek a következő tartalommal:

(a) az adott időszakra vonatkozó jelentős tevékenységeknek és a programmal kapcsolatban történt bármely változások hatásának, valamint a program tagságának és feltételeinek ismertetése;

(b) az adott időszakra vonatkozó ügyletekről és befektetési teljesítményről, valamint az adott időszak végén a program pénzügyi helyzetéről beszámoló kimutatások; és

(c) a befektetési politikák ismertetése.

MEGHATÁROZOTT JUTTATÁSI PROGRAMOK

17. A meghatározott juttatási program pénzügyi kimutatásainak tartalmaznia kell:

(a) egy olyan kimutatást, amely feltünteti:

i. a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközöket;

▼B

ii. az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét, különbséget téve a megszolgált juttatások és a még meg nem szolgált juttatások között; és

iii. az ebből adódó többletet vagy hiányt; vagy

(b) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről készült kimutatást, amely tartalmaz vagy:

i. egy megjegyzést az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékéről, különbséget téve a megszolgált juttatások és a még meg nem szolgált juttatások között; vagy

ii. egy hivatkozást a kapcsolódó aktuáriusi jelentésben erről adott tájékoztatásra.

Ha nem készült aktuáriusi értékelés a pénzügyi kimutatások fordulónapjára, a legutolsó értékelést kell alapul felhasználni, és közzé kell tenni az értékelés időpontját.

18. A 17. bekezdés szempontjából az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének a program feltételei szerint a fordulónapig elvégzett munka után beígért juttatásokon kell alapulnia az aktuális fizetési szintek vagy a kivetített fizetési szintek alkalmazásával, közzétéve, hogy melyiket alkalmazták. Szintén közzé kell tenni az olyan aktuáriusi feltételezésekben bekövetkezett változások hatásait, amelyek jelentős hatást gyakoroltak az ígért nyugdíjazási juttatások jelenértékére.

19. A pénzügyi kimutatásokban ki kell fejteni az ígért nyugdíjazási juttatás aktuáriusi jelenértéke és a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök közötti kapcsolatot, valamint a beígért juttatások alapképzésére vonatkozó politikát.

20. A meghatározott juttatási program esetében az ígért nyugdíjazási juttatások kifizetése a program pénzügyi helyzetétől, a programhoz hozzájárulók jövőbeni hozzájárulás fizetési képességétől, valamint a befektetési teljesítménytől és a program működésének eredményességétől függ.

21. A meghatározott juttatási program esetében egy aktuárius rendszeres tanácsadására van szükség a program pénzügyi helyzetének felméréséhez, a feltételezések felülvizsgálatához és a jövőbeni hozzájárulási szintek ajánlásához.

22. A meghatározott juttatási program beszámolásának az a célja, hogy rendszeres tájékoztatást nyújtson a program pénzügyi erőforrásairól és tevékenységeiről, amely tájékoztatás hasznos a források felhalmozása és a program juttatásai közötti kapcsolatok időbeli alakulásának felmérésére. Ez a cél általában úgy teljesül, hogy pénzügyi kimutatásokat készítenek beleértve a következőket:

(a) az adott időszakra vonatkozó jelentős tevékenységeknek és a programmal kapcsolatban történt bármely változások hatásának, valamint a program tagságának és feltételeinek ismertetése;

(b) az adott időszakra vonatkozó ügyletekről és befektetési teljesítményről, valamint az adott időszak végén a program pénzügyi helyzetéről beszámoló kimutatások;

(c) aktuáriusi információk, akár a kimutatások részeként, akár elkülönült beszámolóban; és

(d) a befektetési politikák ismertetése.

▼B

Ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke

23. A nyugdíjazási juttatási program által várhatóan teljesített kifizetések jelenértéke kiszámítható és szerepeltethető a beszámolóban az aktuális fizetési szintek vagy a résztvevők nyugdíjazásáig kivetített fizetési szintek alkalmazásával.

24. Az aktuális fizetések szerinti megközelítés átvétele többek között a következőkkel indokolható:

(a) az ígért nyugdíjazási juttatás aktuáriusi jelenértéke, amely megegyezik a program jelenlegi egyes résztvevőinek tulajdonított összeggel, objektívebben számítható ki, mint a kivetített fizetési szintekkel, mivel kevesebb feltételezéssel kell élni;

(b) a juttatásokban a fizetésemelésnek tulajdonítható növekedés a fizetésemelés időpontjában válik a program kötelmévé; és

(c) az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének az aktuális fizetési szintek alkalmazásával kiszámított összege általában szorosabban kapcsolódik a program felmondása vagy megszűnése esetén kifizetendő összeghez.

25. A kivetített fizetések szerinti megközelítés átvétele többek között a következőkkel indokolható:

(a) a pénzügyi információkat a vállalkozás folytatásának elve alapján kell elkészíteni, függetlenül a felállítandó feltételezésektől és becslésektől;

(b) az utolsó fizetést figyelembe vevő alapok keretében a juttatásokat a nyugdíjazás időpontjában vagy időpontjához közeli időpontban érvényes fizetés alapján határozzák meg; ezért a fizetéseket, a hozzájárulási szinteket és a megtérülési rátákat előre kell jelezni; és

(c) a fizetési előrejelzések beépítésének elmulasztása – ha az alapképzés többsége a fizetések előrejelzésén alapul – azt eredményezheti, hogy a beszámoló látszólagos túlfinanszírozást mutat, pedig a program nem túlfinanszírozott, vagy megfelelő finanszírozást mutat, pedig a program alulfinanszírozott.

26. Az ígért nyugdíjazási juttatások – aktuális fizetések alapján meghatározott – aktuáriusi jelenértékét a program pénzügyi kimutatásaiban azért teszik közzé, hogy jelezzék a pénzügyi kimutatások fordulónapjáig megszolgált juttatásokra vonatkozó kötelmet. Az ígért nyugdíjazási juttatások – kivetített fizetések alapján meghatározott – aktuáriusi jelenértékét azért teszik közzé, hogy jelezzék annak a vállalkozás folytatásának elve alapján fennálló potenciális kötelemnek a nagyságrendjét, amely általában az alapképzés alapja. Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének közzétételén túl megfelelő magyarázatra is szükség lehet annak az összefüggésnek az egyértelmű jelzésére, amelyben az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét értelmezni kell. Ez a magyarázat a tervezett jövőbeni alapképzés és a fizetési előrejelzéseken alapuló alapképzési politika megfelelőségéről szóló információk formáját öltheti. A magyarázatot a pénzügyi kimutatások vagy az aktuárius jelentése tartalmazhatja.

▼B

Az aktuáriusi értékelések gyakorisága

27. Sok országban aktuáriusi értékeléseket három évnél gyakrabban nem szereznek be. Ha nem készült aktuáriusi értékelés a pénzügyi kimutatások fordulónapjára, a legutolsó értékelést veszik alapul, és közzéteszik az értékelés időpontját.

A pénzügyi kimutatások tartalma

28. A meghatározott juttatási programoknál az adatokat az alábbi formák egyikében mutatják be, amelyek az aktuáriusi adatok közzétételének és bemutatásának különböző gyakorlatait tükrözik:

(a) a pénzügyi kimutatások tartalmaznak egy kimutatást, amely bemutatja a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközöket, az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét, valamint az adódó többletet vagy hiányt. A program pénzügyi kimutatásai szintén tartalmazzák a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök változásának kimutatását és az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékében bekövetkezett változások kimutatását. A pénzügyi kimutatásokhoz csatolhatnak egy elkülönült aktuáriusi jelentést az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének alátámasztására;

(b) olyan pénzügyi kimutatások, amelyek tartalmaznak egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről és egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról. Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét a kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben teszik közzé. A pénzügyi kimutatásokhoz csatolhatnak egy aktuáriusi jelentést az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének alátámasztására; és

(c) olyan pénzügyi kimutatások, amelyek tartalmaznak egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről és egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról, miközben az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke egy elkülönült aktuáriusi jelentésben szerepel.

Bármelyik forma esetén egy vezetési vagy igazgatói beszámoló jellegű vagyonkezelői jelentés és egy befektetési beszámoló is kísérheti a pénzügyi kimutatásokat.

29. A 28. bekezdés (a) és (b) pontjában leírt formák hívei úgy vélik, hogy az ígért nyugdíjazási juttatások mennyiségi meghatározása és a fenti megközelítések alapján nyújtott információk segítenek a felhasználóknak felmérni a program aktuális helyzetét és a program kötelmei teljesítésének valószínűségét. Úgy vélik továbbá, hogy a pénzügyi kimutatásoknak önmagukban teljeseknek kell lenniük, és nem támaszkodhatnak kapcsolódó kimutatásokra. Ugyanakkor néhányan úgy vélik, hogy a 28. bekezdés (a) pontjában leírt forma azt a benyomást keltheti, hogy kötelezettség áll fenn, holott az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke véleményük szerint nem rendelkezik a kötelezettség minden jellemzőjével.

▼B

30. A 28. bekezdés (c) pontjában leírt forma hívei úgy vélik, hogy az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről készült kimutatásnak nem kellene tartalmaznia, ahogy az a 28. bekezdés (a) pontjában leírt formánál történik, továbbá még csak egy megjegyzésben sem kellene azt közzétenni a 28. bekezdés (b) pontja szerint, mivel ez közvetlenül összehasonlításra kerül a program eszközeivel, és ez az összehasonlítás esetleg nem helyénvaló. Azt mondják, hogy az aktuáriusok az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét nem feltétlenül a befektetések piaci értékével hasonlítják össze, hanem ehelyett esetleg a befektetésből várt cash flow-k jelenértékét becslik meg. Ezért ennek a formának a hívei úgy vélik, hogy ez az összehasonlítás valószínűleg nem tükrözi az aktuáriusnak a programról alkotott átfogó értékelését, és hogy ez esetleg félreérthető lehet. Vannak olyanok is, akik úgy vélik, hogy – a számszerűsítéstől függetlenül – az ígért nyugdíjazási juttatásokról szóló adatokat kizárólag egy elkülönült aktuáriusi jelentésben kellene szerepeltetni, ahol azok megfelelően megmagyarázhatók.

31. A jelen standard elfogadja azokat a nézeteket, amelyek előnyben részesítik annak megengedését, hogy az ígért nyugdíjazási juttatásokról szóló adatokat egy elkülönült aktuáriusi jelentésben tegyék közzé. A standard elutasítja az ígért nyugdíjazási juttatás aktuáriusi jelenértékének számszerűsítésével szembeni érveket. Ennek megfelelően a 28. bekezdés (a) és (b) pontjában ismertetett formák a jelen standard alapján elfogadhatók, csakúgy, mint a 28. bekezdés (c) pontjában leírt forma, feltéve, hogy a pénzügyi információk hivatkoznak egy olyan aktuáriusi jelentésre és kiegészülnek azzal, amely tartalmazza az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét.

MINDEN PROGRAM

A program eszközeinek értékelése

32. A nyugdíjazási juttatási programokba történt befektetéseket valós értéken kell nyilvántartani. A piacképes értékpapíroknál a valós érték a piaci érték. Ha a programnak olyan befektetései vannak, amelyeknél a valós érték nem becsülhető fel, közzé kell tenni, hogy miért nem alkalmazzák a valós értéket.

33. A piacképes értékpapírok esetén a valós érték általában a piaci érték, mivel ez tekinthető a fordulónapon meglévő értékpapírok és az adott időszakra vonatkozó befektetési eredmény legjobban használható mércéjének. A fix visszaváltási értékkel rendelkező és a program kötelezettségeinek való megfeleltetés érdekében megvásárolt értékpapírok, vagy azok meghatározott része, nyilvántarthatók a végleges visszaváltási értékük alapján, a lejáratig egy állandó megtérülési rátát feltételezve. Ha az alapnak olyan befektetései vannak, amelyeknél a valós érték nem becsülhető meg – például egy gazdálkodó egység teljes tulajdonjoga –, közzéteszik annak indokát, hogy miért nem alkalmazzák a valós értéket. Amennyiben a befektetéseket a piaci értéktől vagy a valós értéktől eltérő összegen tartják nyilván, a valós értéket általában szintén közzéteszik. A program tevékenységei során felhasznált eszközöket a vonatkozó standardokkal összhangban számolják el.

Közzététel

34. A nyugdíjazási juttatási program által készített pénzügyi kimutatásoknak – akár meghatározott juttatási, akár meghatározott hozzájárulási programról van szó – tartalmaznia kell az alábbi információkat is:

(a) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról szóló kimutatást;

▼B

(b) a jelentős számviteli politikák összefoglalóját; és

(c) a program leírását és a programban az időszak alatt bekövetkezett bármely változás hatását.

35. A nyugdíjazási juttatási program által készített pénzügyi kimutatások – ha értelmezhető – tartalmazzák a következőket:

(a) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről készült kimutatást, amely közzéteszi:

i. a megfelelően besorolt, az adott időszak végén meglévő eszközöket;

ii. az eszközök értékelésének alapját;

iii. minden olyan egyedi befektetés részleteit, amely meghaladja akár a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök 5 %-át vagy a bármilyen osztályú vagy fajtájú értékpapír 5 %-át;

iv. a munkáltatóban lévő bármely befektetés részleteit; és

v. az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékétől eltérő kötelezettségeket;

(b) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról szóló kimutatást, amely feltünteti:

i. a munkáltató hozzájárulásait;

ii. a munkavállalók hozzájárulásait;

iii. a befektetési bevételeket, például a kamatokat és osztalékokat;

iv. az egyéb bevételeket;

v. a fizetett vagy fizetendő juttatásokat (részletezve, például a nyugdíj, elhalálozás és munkaképtelenség esetére járó juttatásokat, valamint a nyugdíjjáradék egyösszegű kifizetéseit);

vi. az adminisztrációs ráfordításokat;

vii. az egyéb ráfordításokat;

viii. a nyereségadókat;

ix. a befektetések elidegenítésén elért nyereségeket és veszteségeket és a befektetések értékében bekövetkezett változásokat; és

x. a más programoknak történt átadásokat vagy más programoktól történt átvételeket;

(c) az alapképzési politika leírását;

(d) a meghatározott juttatási programoknál az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét (amely különbséget tehet a megszolgált juttatások és a még meg nem szolgált juttatások között), amely a program feltételei szerint, a fordulónapig elvégzett munka után ígért juttatásokon alapul, és vagy az aktuális fizetések szintjét vagy a tervezett fizetések szintjét alkalmazza; ezt az információt tartalmazhatja egy csatolt aktuáriusi jelentés, amely a kapcsolódó pénzügyi kimutatásokkal együtt értelmezendő; és

(e) a meghatározott juttatási programoknál a lényeges aktuáriusi feltételezéseknek, valamint az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének kiszámításához alkalmazott módszernek az ismertetését.

36. A nyugdíjazási juttatási program jelentése tartalmazza a program ismertetését akár a pénzügyi kimutatások részeként, akár egy elkülönült beszámolóban. Ez tartalmazhatja a következőket:

(a) a munkáltatók nevét és a résztvevő munkavállalói csoportokat;

▼B

(b) a juttatásokban részesülő résztvevők számát és az egyéb résztvevők számát, megfelelően besorolva;

(c) a program típusát – meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási program;

(d) egy megjegyzést arról, hogy hozzájárulnak-e a résztvevők a programhoz;

(e) a résztvevőknek ígért nyugdíjazási juttatások ismertetését;

(f) az alap bármely megszűnési feltételének leírását; és

(g) a jelentés által lefedett időszak alatt az (a)–(f) tételekben történt változásokat.

Nem ritka, hogy olyan egyéb dokumentumokra hivatkoznak, amelyek könnyen hozzáférhetőek a felhasználók számára, és amelyekben a programot ismertetik, és hogy csak a későbbi változásokról szóló információkat tartalmazza a beszámoló.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

37. A jelen standard a nyugdíjazási juttatási programok 1988. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásai tekintetében lép hatályba.

▼M32

IAS 27 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Egyedi pénzügyi kimutatások

CÉL

1. E standard célja a leányvállalatokban, a közös vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő befektetésekre vonatkozó elszámolási és közzétételi követelmények előírása, amennyiben a gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásokat készít.

HATÓKÖR

2. Ezt a standardot kell alkalmazni a leányvállalatokban, a közös vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolására, amennyiben a gazdálkodó egység választja, vagy a helyi előírások kötelezővé teszik számára az egyedi pénzügyi kimutatások elkészítését.

3. Ez a standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodó egységeknek kell egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteniük. Akkor alkalmazandó, amikor egy gazdálkodó egység a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok szerinti egyedi pénzügyi kimutatásokat készít.

FOGALMAK

▼M50

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

▼M32

A *konszolidált pénzügyi kimutatások* egy csoport pénzügyi kimutatásai, amelyekben az anyavállalat és leányvállalatai eszközeit, kötelezettségeit, saját tőkéjét, bevételeit, ráfordításait és cash flow-it úgy prezentálják, mintha azok egyetlen gazdasági egység pénzügyi kimutatásai lennének.

▼M50

Az *egyedi pénzügyi kimutatások* a gazdálkodó egység által prezentált olyan kimutatások, amelyek esetében – e standard előírásaitól függően – a gazdálkodó egység választhat a leányvállalatokban, a közös vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő befektetéseknek az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard szerint bekerülési értéken, vagy az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standardban ismertetett tőkemódszerrel történő elszámolása között.

5. A következő fogalmak meghatározását az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard A. függeléke, az IFRS 11 *Közös megállapodások* standard A. függeléke és az IAS 28 3. bekezdése tartalmazza:

— társult vállalkozás

— tőkemódszer

▼M38

— csoport

— befektetési gazdálkodó egység

— közös ellenőrzés

▼M32

— közös vállalkozás

— közös vállalkozás tulajdonosa

— anyavállalat

— jelentős befolyás

— leányvállalat.

▼M50

6. Az egyedi pénzügyi kimutatások azok, amelyeket a konszolidált pénzügyi kimutatásokon felül vagy olyan befektető pénzügyi kimutatásain felül prezentálnak, amely nem rendelkezik befektetéssel leányvállalatokban, de van befektetése társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban, amelyek esetében a társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő befektetéseket – a 8–8A. bekezdésben meghatározott körülmények kivételével – a tőkemódszer használatával számolják el az IAS 28 előírásainak megfelelően.

▼M50

7. A leányvállalattal, társult vállalkozással, vagy közös vállalkozásban lévő közös tulajdonosi érdekeltséggel nem rendelkező gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai nem egyedi pénzügyi kimutatások.

▼M32

8. A konszolidálás alól az IFRS 104. bekezdésének a) pontja szerint felmentett, vagy a tőkemódszer alkalmazása alól a (2011-ben módosított) IAS 2817. bekezdése szerint felmentett gazdálkodó egység az egyedi pénzügyi kimutatásokat egyedüli pénzügyi kimutatásaiként prezentálhatja.

▼M38

8A. Az a befektetési gazdálkodó egység, amelynek a tárgyidőszakban és az összes bemutatott összehasonlító időszakban minden leányvállalatára az IFRS 10 standard 31. bekezdése szerinti, konszolidáció alóli kivételt kell alkalmaznia, pénzügyi kimutatásként csak egyedi pénzügyi kimutatásait prezentálja.

▼M32

AZ EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK ELKÉSZÍTÉSE

9. Az egyedi pénzügyi kimutatásokat az összes alkalmazandó IFRS-sel összhangban kell elkészíteni, a 10. bekezdésben előírtak kivételével.

▼M50

10. Amikor a gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatást készít, akkor a leányvállalatokban, a közös vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő befektetéseket a következő módon kell elszámolnia:

a) bekerülési értéken;

b) az IFRS 9 szerint; vagy

c) az IAS 28 standardban ismertetett tőkemódszer használatával.

A gazdálkodó egységnek az egyes befektetési kategóriákra azonos elszámolást kell alkalmaznia. A bekerülési értéken vagy a tőkemódszer használatával elszámolt befektetéseket az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint kell elszámolni, ha azokat értékesítésre vagy felosztásra tartottá minősítették (vagy részei egy értékesítésre vagy felosztásra tartottá minősített elidegenítési csoportnak). Az IFRS 9 standard szerint elszámolt befektetések értékelése ilyen körülmények között nem változik.

▼M32

11. Ha a gazdálkodó egység a (2011-ben módosított) IAS 28 standard 18. bekezdése szerint azt választja, hogy társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő befektetéseit az IFRS 9 szerint eredménnyel szemben valós értéken értékeli, akkor ezeket a befektetéseket egyedi pénzügyi kimutatásaiban ugyanilyen módon kell elszámolnia.

▼M38

11A. Ha az anyavállalatnak az IFRS 10 standard 31. bekezdése értelmében a leányvállalatban lévő befektetéseit az IFRS 9 szerint, eredménnyel szemben valós értéken kell értékelnie, akkor ezeket a leányvállalatban lévő befektetéseket egyedi pénzügyi kimutatásaiban ugyanilyen módon kell elszámolnia.

▼M50

11B. Az olyan anyavállalatnak, amely többé már nem befektetési gazdálkodó egység vagy amely befektetési gazdálkodó egységgé válik, minősítésének változását e változás bekövetkezésének napjától kezdődően kell kimutatnia az alábbiak szerint:

a) amikor a gazdálkodó egység többé már nem befektetési gazdálkodó egység, a gazdálkodó egységnek a leányvállalatban lévő befektetést a 10. bekezdéssel összhangban kell elszámolnia. Az akvizíció vélelmezett időpontja a minősítésben bekövetkező változás napja. A befektetés 10. bekezdés szerinti elszámolásakor az átvezetett vélelmezett ellenérték a leányvállalatnak az akvizíció vélelmezett időpontjában érvényes valós értéke.

▼**M50**

i. [törölve]

ii. [törölve]

b) amikor a gazdálkodó egység befektetési gazdálkodó egységgé válik, akkor az IFRS 9 standardnak megfelelően az eredménnyel szemben valós értéken számolja el a leányvállalatban lévő befektetést. A leányvállalat korábbi könyv szerinti értéke és a befektető minősítésében bekövetkező változás napján érvényes valós értéke közötti különbözetet nyereségként vagy veszteségként az eredményben kell megjeleníteni. Az említett leányvállalatok kapcsán a korábban az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített nyereség vagy veszteség kumulatív összegét úgy kell kezelni, mint ha a befektetési gazdálkodó egység a minősítésben bekövetkező változás napján elidegenítette volna az említett leányvállalatokat.

12. A gazdálkodó egység akkor jeleníti meg egyedi pénzügyi kimutatásában a leányvállalatoktól, közös vállalkozásoktól vagy társult vállalkozásoktól kapott osztalékot, ha a gazdálkodó egység osztalékhoz való jogát megállapították. Az osztalék az eredményben kerül megjelenítésre, kivéve, ha a gazdálkodó egység a tőkemódszer használatát választja, ebben az esetben az osztalék a befektetés könyv szerinti értékéből való levonásként kerül megjelenítésre.

▼**M32**

13. Ha egy anyavállalat a csoportja felépítését egy új gazdálkodó egység mint anyavállalat alapításával olyan módon szervezi át, hogy teljesülnek az alábbi feltételek:

(a) az új anyavállalat az eredeti anyavállalat meglévő tőkeinstrumentumaiért cserébe tőkeinstrumentumokat kibocsátva ellenőrzést szerez az eredeti anyavállalat fölött;

(b) az új és az eredeti csoport eszközei és kötelezettségei az átszervezést közvetlenül megelőzően és követően azonosak; valamint

(c) az eredeti anyavállalat tulajdonosai az átszervezést közvetlenül megelőzően és követően ugyanolyan abszolút és relatív részesedésekkel rendelkeznek az eredeti csoport és az új csoport nettó eszközeiben,

és az új anyavállalat az egyedi pénzügyi kimutatásaiban az eredeti anyavállalatba történt befektetéseit a 10. bekezdés (a) pontjának megfelelően számolja el, akkor az új anyavállalat a bekerülési értéket az átszervezés időpontjára vonatkozó, az eredeti anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban szereplő sajáttőke-tételekben való részesedésének könyv szerinti értékén értékeli.

14. Hasonlóan, egy gazdálkodó egység, amely nem anyavállalat, a 13. bekezdés feltételeinek megfelelően alapíthat egy új gazdálkodó egységet, a saját anyavállalataként. A 13. bekezdés előírásai egy ilyen átszervezésre is ugyanúgy vonatkoznak. Ilyen esetekben az „eredeti anyavállalat” és az „eredeti csoport” kifejezéseken „eredeti gazdálkodó egység” értendő.

KÖZZÉTÉTEL

15. A gazdálkodó egységnek minden alkalmazandó IFRS-t alkalmaznia kell, amikor egyedi pénzügyi kimutatásaiban információkat tesz közzé, beleértve a 16. és 17. bekezdés előírásait.

▼M32

16. **Ha egy anyavállalat az IFRS 104. bekezdésének a) pontja szerint úgy dönt, hogy nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat, és helyettük egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, az anyavállalatnak az egyedi pénzügyi kimutatásokban közzé kell tennie:**

(a) **azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatások egyedi pénzügyi kimutatások; hogy alkalmazták a konszolidáció alóli mentességet; azon gazdálkodó egység nevét és tevékenységének elsődleges helyét (és ha eltér, bejegyzés szerinti országát), amely elkészítette a nyilvános használatra szánt, a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardoknak megfelelő konszolidált pénzügyi kimutatásokat; és azt a címet, ahol ezek a konszolidált pénzügyi kimutatások elérhetők;**

(b) **a leányvállalatokban, közös vállalkozásokban vagy társult vállalkozásokban lévő jelentős befektetések felsorolását, feltüntetve:**

(i) **a befektetést befogadók nevét,**

(ii) **a befektetést befogadók tevékenységének elsődleges helyét (és ha eltér, bejegyzés szerinti országát),**

(iii) **a befektetést befogadókban lévő tulajdoni hányadot (és ha az eltérő, a birtokolt szavazati jogok arányát,**

(c) **a (b) pont alatt felsorolt befektetések elszámolására alkalmazott módszert.**

▼M38

16A. **Ha az anyavállalat befektetési gazdálkodó egység (a 16. bekezdésben meghatározott anyavállalat kivételével) a 8A. bekezdésnek megfelelően pénzügyi kimutatásként csak egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, közzé kell tennie ezt a tényt. A befektetési gazdálkodó egységnek be kell mutatnia az IFRS 12 *Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele* standard által a befektetési gazdálkodó egységekkel kapcsolatban előírt közzétételeket is.**

17. **Ha az anyavállalat (a 16–16A. bekezdésben meghatározott anyavállalat kivételével) vagy egy befektetést befogadó felett közös ellenőrzéssel vagy jelentős befolyással rendelkező befektető egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, az anyavállalatnak vagy a befektetőnek azonosítania kell azokat az IFRS 10, az IFRS 11 vagy a (2011-ben módosított) IAS 28 standard szerint elkészített pénzügyi kimutatásokat, amelyekhez az egyedi pénzügyi kimutatások kapcsolódnak. Az anyavállalatnak vagy a befektetőnek emellett egyedi pénzügyi kimutatásaiban közzé kell tennie:**

▼M32

(a) **azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatások egyedi pénzügyi kimutatások, és annak okát, hogy miért készítették el azokat, ha törvény azt nem írja elő;**

(b) **a leányvállalatokban, közös vállalkozásokban vagy társult vállalkozásokban lévő jelentős befektetések felsorolását, feltüntetve:**

(i) **a befektetést befogadók nevét,**

(ii) **a befektetést befogadók tevékenységének elsődleges helyét (és ha eltér, bejegyzés szerinti országát),**

▼M32

(iii) **a befektetést befogadókban lévő tulajdoni hányadot (és ha az eltérő, a birtokolt szavazati jogok arányát,**

(c) **a (b) pont alatt felsorolt befektetések elszámolására alkalmazott módszert.**

Az anyavállalatnak vagy a befektetőnek emellett azonosítania kell azokat az IFRS 10, az IFRS 11 vagy a (2011-ben módosított) IAS 28 standard szerint elkészített pénzügyi kimutatásokat, amelyekhez az egyedi pénzügyi kimutatások kapcsolódnak.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

18. A gazdálkodó egységnek ezt a standardot a 2013. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. ►M38 Ha a gazdálkodó egység a jelen standardot korábban alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt, és egyidejűleg az IFRS 10, az IFRS 11, az IFRS 12 és a (2011-ben módosított) IAS 28 standardot is alkalmaznia kell. ◄

▼M38

18A. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította az 5., a 6., a 17. és a 18. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 8A., a 11A–11B., a 16A. és a 18B–18I. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosításokat, ezt a tényt közzé kell tennie és egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást alkalmaznia kell.

18B. Ha a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő módosítások első alkalmazásának napján (amely a jelen IFRS alkalmazásában annak az éves beszámolási időszaknak a kezdete, amelynek vonatkozásában az említett módosításokat először alkalmazzák) az anyavállalat megállapítja, hogy befektetési gazdálkodó egységnek minősül, akkor a leányvállalatban lévő befektetésére a 18C–18I. bekezdést alkalmazza.

18C. Az első alkalmazás napján a befektetési gazdálkodó egység a leányvállalatban lévő, korábban bekerülési értéken értékelt befektetését az eredménnyel szemben valós értéken értékeli, mint ha a jelen IFRS követelményei mindig érvényesek lettek volna. A befektetési gazdálkodó egység az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszak tekintetében visszamenőleg elvégzi, és a közvetlenül megelőző időszak kezdetén érvényes felhalmozott eredmény tekintetében is elvégzi a következők közötti esetleges eltérés miatt szükséges korrekciókat:

(a) a befektetés korábbi könyv szerinti értéke; valamint

(b) a befektető leányvállalatban levő befektetésének valós értéke.

18D. Az első alkalmazás napján a befektetési gazdálkodó egység a leányvállalatban lévő, korábban az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt befektetését továbbra is valós értéken értékeli. Az egyéb átfogó jövedelemben korábban megjelenített valósérték-korrekciók kumulatív összegét az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző időszak kezdetén át kell vezetni a felhalmozott eredménybe.

18E. Az első alkalmazás napján a befektetési gazdálkodó egység nem módosítja a leányvállalatban lévő olyan érdekeltségének elszámolását, amelynek kapcsán korábban az IFRS 9 standardnak megfelelő, eredménnyel szemben valós értéken történő értékelést választotta, a 10. bekezdés engedélyével.

▼M38

18F. Az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard elfogadása előtt a befektetési gazdálkodó egységnek a befektetők vagy a vezetés felé jelentett valósérték-összegeket kell használniuk, ha ezek az összegek olyan összegeknek minősülnek, amelyekért a befektetés az értékelés időpontjában a szokásos piaci feltételek mellett gazdát cserélhetett volna jól tájékozott, üzletkötésre hajlandó felek között.

18G. Amennyiben a leányvállalatban való befektetésnek a 18C–18F. bekezdés szerinti értékelése (az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standardban meghatározottak szerint) kivitelezhetetlen, a befektetési gazdálkodó egység annak a legkorábbi időszaknak a kezdetétől köteles alkalmazni jelen IFRS előírásait, amelynek tekintetében a 18C–18F. bekezdés alkalmazása kivitelezhető; ez lehet a tárgyidőszak is. A befektetőnek visszamenőleg módosítania kell az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszakot, kivéve, ha a tárgyidőszak annak a legkorábbi időszaknak a kezdete, melynek tekintetében e bekezdés alkalmazása kivitelezhető. Amennyiben a leányvállalat valós értéken történő értékeléséhez a befektetési gazdálkodó egység számára kivitelezhető időpont korábbi, mint a közvetlenül megelőző időszak kezdete, a befektetőnek a közvetlenül megelőző időszak kezdetére vonatkozóan a következők közötti különbözettel módosítania kell a saját tőkét:

(a) a befektetés korábbi könyv szerinti értéke; valamint

(b) a befektető leányvállalatban levő befektetésének valós értéke.

Amennyiben a tárgyidőszak az a legkorábbi időszak, amely tekintetében e bekezdés alkalmazása kivitelezhető, a saját tőke módosítását a tárgyidőszak kezdetén kell megjeleníteni.

18H. Amennyiben a befektetési gazdálkodó egység a *Befektetési gazdálkodó egységek* első alkalmazásának időpontja előtt elidegenítette a leányvállalatban lévő befektetését vagy az felett elvesztette ellenőrzését, úgy nem köteles módosítani az említett befektetéssel kapcsolatos korábbi elszámolásait.

18I. A 18C–18G. bekezdésben az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszakra (a közvetlenül megelőző időszak) való hivatkozások ellenére a gazdálkodó egység bemutathat módosított összehasonlító információkat is bármely korábbi bemutatott időszak vonatkozásában, de nem köteles ezt megtenni. Amennyiben a gazdálkodó egység bemutat módosított összehasonlító információkat bármely korábbi időszak vonatkozásában, úgy a 18C–18G. bekezdésben említett „közvetlenül megelőző időszak” hivatkozás alatt „legkorábbi bemutatott módosított összehasonlító időszak” értendő. Amennyiben a gazdálkodó egység módosítatlan összehasonlító információt mutat be bármely korábbi időszak vonatkozásában, egyértelműen azonosítania kell a módosítatlan információt, utalnia kell arra, hogy azt eltérő alapon készítették, és ismertetnie kell ezt az alapot.

▼M50

18J. A 2014 augusztusában kibocsátott *A tőkemódszer az egyedi pénzügyi kimutatásokban* (az IAS 27 módosításai) módosította a 4–7., a 10., a 11B. és a 12. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg, a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M32

Hivatkozások az IFRS 9 standardra

19. Ha a gazdálkodó egység alkalmazza ezt a standardot, de még nem alkalmazza az IFRS 9 standardot, akkor az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

A (2008. ÉVI) IAS 27 VISSZAVONÁSA

20. Ezt a standardot az IFRS 10 standarddal egyidejűleg teszik közzé. A két IFRS együtt hatályon kívül helyezi a (2008-ban módosított) IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standardot.

▼M32

IAS 28 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések

CÉL

1. **E standard célja a társult vállalkozásokban lévő befektetésekre vonatkozó elszámolás előírása és a társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések elszámolásakor a tőkemódszer alkalmazására vonatkozó követelmény meghatározása.**

HATÓKÖR

2. **Ezt a standardot alkalmaznia kell minden olyan gazdálkodó egységnek, amely egy befektetést befogadó felett közös ellenőrzéssel vagy jelentős befolyással rendelkező befektető.**

FOGALMAK

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

A *társult vállalkozás* olyan gazdálkodó egység, amely felett a befektető jelentős befolyással rendelkezik.

A *konszolidált pénzügyi kimutatások* egy csoport pénzügyi kimutatásai, amelyekben az anyavállalat és leányvállalatai eszközeit, kötelezettségeit, saját tőkéjét, jövedelmét, ráfordításait és cash flow-it úgy prezentálják, mintha azok egyetlen gazdasági egység pénzügyi kimutatásai lennének.

A *tőkemódszer* olyan elszámolási módszer, amelynek 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 eredménye tartalmazza a befektetőnek a befektetést befogadó eredményéből való részesedését és a befektető egyéb átfogó jövedelme tartalmazza a befektetőnek a befektetést befogadó egyéb átfogó jövedelméből való részesedését.

A *közös megállapodás* olyan megállapodás, amelynek két vagy több fele közös ellenőrzést gyakorol.

A *közös ellenőrzés* egy megállapodás felett gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása, amely kizárólag akkor áll fenn, ha a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos döntésekhez az ellenőrzésben részt vevő felek egyhangú hozzájárulása szükséges.

A *közös vállalkozás* egy olyan közös megállapodás, amelynek keretében a megállapodás felett közös ellenőrzést gyakorló felek a megállapodás nettó eszközeire vonatkozó jogokkal rendelkeznek.

A *közös vállalkozás tulajdonosa* a közös vállalkozásban részt vevő, a közös vállalkozás felett közös ellenőrzést gyakorló fél.

A *jelentős befolyás* egy befektetést befogadó pénzügyi és működési politikájával kapcsolatos döntésekben való részvétel képessége, de nem ezen politikák ellenőrzése vagy közös ellenőrzése.

▼M32

4. A következő fogalmak meghatározását az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standard 4. bekezdése és az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard A. függeléke tartalmazza, és ebben a standardban az abban az IFRS-ben részletezett értelemben használatosak, amelyben meghatározásuk szerepel:

— befektetést befogadó feletti ellenőrzés

— csoport

— anyavállalat

— egyedi pénzügyi kimutatások

— leányvállalat.

JELENTŐS BEFOLYÁS

5. Ha a gazdálkodó egység közvetlenül vagy közvetve (pl. leányvállalatokon keresztül) a befektetést befogadó szavazati jogainak legalább 20 %-ával rendelkezik, feltételezhető, hogy a gazdálkodó egységnek jelentős befolyása van, kivéve, ha egyértelműen bizonyítható, hogy nem ez a helyzet. Fordított esetben, ha a gazdálkodó egység közvetlenül vagy közvetve (pl. leányvállalatokon keresztül) a befektetést befogadó szavazati jogainak kevesebb, mint 20 %-ával rendelkezik, feltételezhető, hogy a gazdálkodó egységnek nincs jelentős befolyása, kivéve, ha a jelentős befolyás egyértelműen bizonyítható. Egy másik befektető lényeges vagy többségi tulajdoni részesedése nem zárja ki szükségszerűen, hogy a gazdálkodó egység jelentős befolyással rendelkezzen.

6. A gazdálkodó egység jelentős befolyásának fennállása rendszerint az alábbiak közül egy vagy több módon bizonyítható:

(a) képviselet a befektetést befogadó igazgatóságában vagy ezzel egyenértékű irányító testületében;

(b) részvétel a politikát alakító döntési folyamatokban, beleértve az osztalékra vagy más kifizetésekre vonatkozó döntésekben való részvételt is;

(c) jelentős ügyletek a gazdálkodó egység és a befektetést befogadója között;

(d) a vezető beosztású személyzet átfedései; vagy

(e) nélkülözhetetlen technikai információk rendelkezésre bocsátása.

7. A gazdálkodó egység birtokolhat olyan részvénywarrantokat, részvényvásárlási opciókat, törzsrészvényekre becsülhető adósság- vagy tőkeinstrumentumokat, vagy más hasonló instrumentumokat, amelyek potenciálisan – ha lehívják vagy beváltják őket – további szavazati jogot biztosítanak a gazdálkodó egységnek, vagy egy másik fél szavazati jogát csökkentik egy harmadik gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikáját illetően (potenciális szavazati jogok). Az aktuálisan lehívható vagy átváltható potenciális szavazati jogok létezését és hatását, beleértve a más gazdálkodó egységnél lévő potenciális szavazati jogokat is, figyelembe veszik annak megítélésekor, hogy a gazdálkodó egységnek van-e jelentős befolyása. A potenciális szavazati jogok akkor nem hívhatók le vagy nem válthatók át aktuálisan, ha pl. azok egy jövőbeni időpontig vagy egy jövőbeni esemény bekövetkezéséig nem hívhatók le vagy nem válthatók át.

8. Annak megítéléséhez, hogy a potenciális szavazati jogok hozzájárulnak-e a jelentős befolyáshoz, a gazdálkodó egység minden tényt és körülményt megvizsgál (beleértve a potenciális szavazati jogok lehívási feltételeit, és bármely más szerződéses megállapodást, akár egyenként, akár összevonva), amely hatással van a potenciális szavazati jogokra, kivéve a vezetés szándékait vagy a pénzügyi képességet a potenciális jogok lehívására vagy átváltására.

▼M32

9. A gazdálkodó egység befektetést befogadó feletti jelentős befolyása megszűnik, ha a gazdálkodó egység elveszti a képességét az adott befektetést befogadó pénzügyi és működési politikáival kapcsolatos döntések meghozatalában való részvételre. A jelentős befolyás elvesztése azzal vagy anélkül is bekövetkezhet, hogy megváltozna a tulajdonlás abszolút vagy relatív mértéke. Ez történik például, amikor a társult vállalkozás állami, bírósági, közigazgatási vagy hatósági ellenőrzés alá kerül. Bekövetkezhet továbbá szerződéses megállapodás alapján is.

A TŐKEMÓDSZER

10. A tőkemódszer alapján a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetést kezdeti megjelenítéskor bekerülési értéken jelenítik meg, majd a könyv szerinti értéket növelik vagy csökkentik a befektetőnek a befektetést befogadónak az akvizíció óta keletkezett eredményében való részesedésének elszámolása érdekében. A befektetőnek a befektetést befogadó eredményéből való részesedését a befektető eredményében számolják el. A befektetést befogadótól kapott felosztások a befektetés könyv szerinti értékét csökkentik. A könyv szerinti érték módosítása akkor is szükségessé válhat, ha megváltozik a befektető arányos részesedése a befektetést befogadóban annak következtében, hogy a befektetést befogadó egyéb átfogó jövedelmében változás történik. Ezek közé tartoznak például az ingatlanok, gépek és berendezések átértékeléséből, vagy az átszámítási különbözetből származó változások. A befektető ezen változásokból való részesedését a befektető egyéb átfogó jövedelmében számolják el (lásd az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standardot).

11. A bevételnek a kapott felosztások alapján történő megjelenítése nem minden esetben megfelelő módszer a befektető társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetése kapcsán szerzett bevétel mérésére, mivel a kapott felosztás gyakran nem áll arányban a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás teljesítményével. Mivel a befektető közös ellenőrzéssel vagy jelentős befolyással rendelkezik a befektetést befogadó felett, így érdekeltsége van a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás teljesítményében, és ennek eredményeként a befektetése megtérülésében. A befektető ezt az érdekeltséget olyan módon számolja el, hogy a pénzügyi kimutatásai hatályát kiterjeszti a befektetést befogadó eredményéből rá jutó rész figyelembevételére. Így a tőkemódszer alkalmazása a befektető nettó eszközeiről és eredményéről informatívabb beszámolást biztosít.

12. Ha vannak potenciális szavazati jogok vagy potenciális szavazati jogokat tartalmazó egyéb származékos termékek, a gazdálkodó egység társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltségét a meglévő tulajdonosi érdekeltségek alapján határozzák meg, és nem veszik figyelembe a potenciális szavazati jogok vagy egyéb származékos instrumentumok lehetséges lehívását vagy átváltását, kivéve, ha a 13. bekezdés alkalmazandó.

13. Bizonyos körülmények között a gazdálkodó egység egy tranzakció eredményeképp lényegében tulajdonjoggal rendelkezik, amely aktuálisan hozzáférést biztosít számára a tulajdonosi érdekeltséghez kapcsolódó megtérüléshez. Ilyen körülmények között a gazdálkodó egységre jutó arányt azon potenciális szavazati jogok és egyéb származékos instrumentumok esetleges lehívásának figyelembevételével határozzák meg, amelyek aktuálisan hozzáférést biztosítanak a gazdálkodó egység számára a megtérüléshez.

▼M32

14. Az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard nem alkalmazandó az olyan társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekre, amelyeket a tőkemódszer használatával számolnak el. Ha a potenciális szavazati jogokat tartalmazó instrumentumok lényegében aktuálisan hozzáférést biztosítanak egy társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő tulajdonosi érdekeltséghez kapcsolódó megtérüléshez, az instrumentumok nem tartoznak az IFRS 9 hatálya alá. Minden egyéb esetben a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban potenciális szavazati jogot tartalmazó instrumentumokat az IFRS 9 szerint számolják el.

15. Az értékesítésre tartottnak nem minősített befektetést vagy befektetésben megtartott érdekeltséget befektetett eszköznek kell minősíteni, kivéve, ha a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetést vagy befektetés egy részét az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint értékesítésre tartottnak minősítik.

A TŐKEMÓDSZER ALKALMAZÁSA

16. Egy befektetést befogadó felett közös ellenőrzéssel vagy jelentős befolyással rendelkező gazdálkodó egység a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetését a tőkemódszer használatával számolja el, kivéve, ha a befektetés a 17–19. bekezdés szerint megfelel a mentesség feltételeinek.

Mentesség a tőkemódszer alkalmazása alól

▼M51

17. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetésére a tőkemódszert, ha a gazdálkodó egység olyan anyavállalat, amely az IFRS 10 4. bekezdésének (a) pontjában foglalt, hatályra vonatkozó kivétel révén mentesül konszolidált pénzügyi kimutatás elkészítése alól, vagy ha az alábbiak mindegyike megvalósul:

(a) A gazdálkodó egység egy másik gazdálkodó egység 100 %-os leányvállalata vagy egy másik gazdálkodó egység részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosait – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítették arról, és azok nem támasztottak kifogást az ellen, hogy a gazdálkodó egység nem alkalmazza a tőkemódszert.

(b) A gazdálkodó egység adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyíltpiaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén, vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a helyi és regionális piacokat is).

(c) A gazdálkodó egység nem nyújtotta be pénzügyi kimutatásait valamely tőzsdefelügyeleti vagy más szabályozó testületnek, bármely típusba tartozó instrumentumai nyíltpiacon való kibocsátása céljából, és ilyen benyújtás nincs folyamatban.

(d) A gazdálkodó egység legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata olyan nyilvánosan elérhető konszolidált pénzügyi kimutatásokat készít az IFRS-ekkel összhangban, amelyekben leányvállalatait a jelen IFRS-nek megfelelően konszolidálja vagy az eredménnyel szemben valós értéken értékeli.

▼M58

18. Ha a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetést egy olyan gazdálkodó egység birtokol, vagy azon keresztül közvetetten birtokolják, amely kockázati tőkebefektető szervezet, vagy befektetési alap, zártvégű alap vagy más hasonló gazdálkodó egység, ideértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat is, a gazdálkodó egység dönthet úgy, hogy ezeket a befektetéseket az IFRS 9 standard szerint, az eredménnyel szemben valós értéken értékeli. A gazdálkodó egység ezt a döntést minden egyes társult vállalkozás vagy közös vállalkozás esetében külön-külön hozza meg a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás kezdeti megjelenítésekor.

▼M32

19. Ha a gazdálkodó egységnek egy társult vállalkozásban olyan befektetése van, amelynek egy részét közvetetten egy kockázati tőkebefektető szervezeten, vagy befektetési alapon, zártvégű alapon vagy más hasonló gazdálkodó egységen keresztül birtokolja, ideértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat is, a gazdálkodó egység dönthet úgy, hogy a társult vállalkozásban lévő befektetés ezen részét az IFRS 9 szerint, az eredménnyel szemben valós értéken értékeli, tekintet nélkül arra, hogy a kockázati tőkebefektető szervezet, vagy befektetési alap, zártvégű alap vagy más hasonló gazdálkodó egység, ideértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat is, jelentős befolyással rendelkezik-e a befektetés ezen része felett. Ha a gazdálkodó egység így dönt, a társult vállalkozásban lévő befektetésének minden fennmaradó részére, amelyet nem kockázati tőkebefektető szervezeten, vagy befektetési alapon, zártvégű alapon vagy hasonló gazdálkodó egységen keresztül birtokol, ideértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat is, a tőkemódszert kell alkalmaznia.

Értékesítésre tartottá minősítés

20. A gazdálkodó egységnek az IFRS 5 standardot kell alkalmaznia a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő olyan befektetésre vagy befektetés egy részére, amely megfelel az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak. A társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetés minden olyan megtartott részét, amelyet nem minősítettek értékesítésre tartottnak, a tőkemódszer használatával kell elszámolni, amíg az értékesítésre tartottként minősített rész elidegenítése meg nem történik. Az elidegenítés után a gazdálkodó egység a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő minden megtartott érdekeltségét az IFRS 9 standard szerint számolja el, kivéve, ha a megtartott érdekeltség továbbra is társult vállalkozás vagy közös vállalkozás, mely esetben a gazdálkodó egység a tőkemódszert használja.

21. Ha egy társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetés, vagy befektetés egy része, amelyet korábban értékesítésre tartottnak minősítettek, többé nem felel meg e minősítés kritériumainak, akkor azt az értékesítésre tartottá minősítés időpontjától kezdődően visszamenőlegesen a tőkemódszerrel kell elszámolni. Az értékesítésre tartottá minősítés óta eltelt időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokat ennek megfelelően módosítani kell.

A tőkemódszer használatának megszüntetése

22. A gazdálkodó egységnek fel kell hagynia a tőkemódszer használatával attól az időponttól kezdve, amikor befektetése megszűnik társult vállalkozás vagy közös vállalkozás lenni, a következők szerint:

(a) **Ha a befektetés leányvállalattá válik, a gazdálkodó egységnek az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* és az IFRS 10 szerint kell elszámolnia befektetését.**

(b) **Ha a korábbi társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő megtartott érdekeltség pénzügyi eszköz, a gazdálkodó egység valós értéken értékeli a megtartott érdekeltséget. A megtartott érdekeltség valós értékét úgy kell tekinteni, mint a pénzügyi eszközként való kezdeti megjelenítéskori valós értéket az IFRS 9 standard szerint. A gazdálkodó egységnek az eredményben el kell számolnia a következők bármely különbségét:**

(i) **a megtartott érdekeltség valós értéke és a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltségrész elidegenítéséből származó bevételek; valamint**

(ii) **a befektetés könyv szerinti értéke abban az időpontban, amikor a tőkemódszer alkalmazása megszűnt.**

▼M32

(c) **Ha a gazdálkodó egység felhagy a tőkemódszer használatával, akkor az általa az adott befektetés kapcsán az egyéb átfogó jövedelemben korábban elszámolt összegeket ugyanazon az alapon kell elszámolnia, mint amely akkor lenne előírva, ha a befektetést befogadó a kapcsolódó eszközöket és kötelezettségeket közvetlenül idegenítette volna el.**

23. Ezért ha a befektetést befogadónál a korábban az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt nyereséget vagy veszteséget a kapcsolódó eszközök vagy kötelezettségek elidegenítésén keletkezett eredménybe sorolják át, a gazdálkodó egység a nyereséget vagy veszteséget a saját tőkéből az eredménybe sorolja át (átsorolás miatti módosításként), amikor a tőkemódszer használata megszűnik. Például, ha a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás külföldi érdekeltséggel kapcsolatos halmozott árfolyam-különbözetekkel rendelkezik, és a gazdálkodó egység felhagy a tőkemódszer használatával, a gazdálkodó egységnek az eredménybe kell átsorolnia azt a nyereséget vagy veszteséget, amelyet korábban a külföldi érdekeltséggel kapcsolatos egyéb átfogó jövedelemben számolt el.

24. Ha a társult vállalkozásban lévő befektetés közös vállalkozásban lévő befektetéssé válik, vagy a közös vállalkozásban lévő befektetés társult vállalkozásban lévő befektetéssé válik, a gazdálkodó egység folytatja a tőkemódszer alkalmazását és nem értékeli újra a megtartott érdekeltséget.

A tulajdonosi érdekeltség változása

▼M50

25. Ha a gazdálkodó egység társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő tulajdonosi érdekeltsége csökken, de a befektetés továbbra is társult vállalkozásnak vagy közös vállalkozásnak minősül, a gazdálkodó egységnek a korábban az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt nyereség vagy veszteség tulajdonosi érdekeltség csökkenéséhez kapcsolódó részét át kell sorolnia az eredménybe, ha a nyereséget vagy veszteséget a kapcsolódó eszközök vagy kötelezettségek elidegenítésekor át kellene sorolni az eredménybe.

▼M32

A tőkemódszer eljárásai

26. A tőkemódszernél alkalmazható eljárások sok tekintetben hasonlóak az IFRS 10 standardban leírt konszolidációs eljárásokhoz. Sőt, a leányvállalat megszerzésének megjelenítésénél alkalmazott eljárás alapelveit is átveszi a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetés megszerzésének megjelenítésénél alkalmazott számviteli megközelítés.

▼M51

27. A csoport adott társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő részesedése az anyavállalat, valamint leányvállalatai által a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban birtokolt részesedések összessége. Ebből a szempontból a csoporton belüli más társult vállalkozások és közös vállalkozások érdekeltségeit figyelmen kívül hagyják. Ha a társult vállalkozásnak vagy közös vállalkozásnak leányvállalatai, társult vállalkozásai vagy közös vállalkozásai vannak, a tőkemódszer alkalmazásakor figyelembe veendő eredmény, egyéb átfogó jövedelem és nettó eszközérték az adott társult vállalkozás vagy közös vállalkozás pénzügyi kimutatásaiban szerepeltetett érték (amely tartalmazza a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás saját részesedését a társult vállalkozásai és közös vállalkozásai eredményéből, egyéb átfogó jövedelméből és nettó eszközeiből), módosítva az egységes számviteli politikák érvényesítéséhez szükséges kiigazításokkal (lásd a 35–36A. bekezdést).

▼M32

28. A gazdálkodó egység (beleértve konszolidált leányvállalatait is) és társult vállalkozása vagy közös vállalkozása közötti „felfelé” és „lefelé” irányuló ügyleteken keletkező nyereségeket és veszteségeket a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban csak a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő nem kapcsolt befektetői érdekeltségek mértékében jelenítik meg. „Felfelé” irányuló ügylet például a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás által a befektető részére történő eszközértékesítés. „Lefelé” irányuló ügylet például a befektető által társult vállalkozása vagy közös vállalkozása részére történő eszközértékesítés vagy eszköz-hozzájárulás. Az ezen ügyletekből a társult vállalkozásnál vagy közös vállalkozásnál keletkező nyereségekből és veszteségekből a befektetőre jutó részt kiszűrik.

29. Amennyiben lefelé irányuló ügyletek bizonyítékot nyújtanak az értékesítésre vagy hozzájárulásra szánt eszközök nettó realizálható értékének csökkenésére, vagy az eszközök értékvesztésére, ezeket a veszteségeket a befektetőnek teljes mértékben meg kell jelenítenie. Amennyiben felfelé irányuló ügyletek bizonyítékot nyújtanak a megvásárolandó eszközök nettó realizálható értékének csökkenésére, vagy az eszközök értékvesztésére, a befektetőnek meg kell jelenítenie az ezekből a veszteségekből rá jutó részt.

30. A társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő tőkeérdekeltségért cserébe a társult vállalkozásnak vagy közös vállalkozásnak nem monetáris eszközben adott hozzájárulást a 28. bekezdés szerint kell elszámolni, kivéve, ha a hozzájárulásnak nincs kereskedelmi tartalma, ahogyan azt az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard meghatározza. Ha az ilyen hozzájárulásnak nincs kereskedelmi tartalma, a nyereséget vagy veszteséget nem realizáltnak tekintik, és nem számolják el, kivéve, ha a 31. bekezdés is alkalmazandó. Az ilyen nem realizált nyereséget és veszteséget a tőkemódszer használatával elszámolt befektetéssel szemben kell kiszűrni, és nem lehet halasztott nyereségként vagy veszteségként kimutatni a gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában vagy a gazdálkodó egység azon pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában, amelyben a befektetéseket a tőkemódszer használatával számolták el.

31. Ha a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő tőkeérdekeltségen túl a gazdálkodó egység monetáris vagy nem monetáris eszközöket kap, a gazdálkodó egység az eredményben teljes mértékben megjeleníti a nem monetáris hozzájáruláson keletkező nyereség vagy veszteség azon részét, amely a kapott monetáris vagy nem monetáris eszközökhöz kapcsolódik.

32. A befektetést attól az időponttól kell a tőkemódszer használatával elszámolni, amikor a befektetés társult vállalkozássá vagy közös vállalkozássá válik. A befektetés megszerzésekor a befektetés bekerülési értéke, valamint a befektetést befogadó azonosítható eszközeinek és kötelezettségeinek nettó valós értékéből a gazdálkodó egységre jutó rész közötti bármely különbözetet a következőképpen számolják el:

(a) A társult vállalkozásra vagy közös vállalkozásra vonatkozó goodwillt a befektetés könyv szerinti értéke tartalmazza. Ezen goodwill amortizációja nem megengedett.

(b) A befektetést befogadó azonosítható eszközeinek és kötelezettségeinek nettó valós értékéből a gazdálkodó egységre jutó résznek a befektetés bekerülési értékét meghaladó hányada jövedelemként szerepel annak meghatározásánál, hogy a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás eredményéből mennyi a gazdálkodó egységre eső rész abban az időszakban, amelyikben a befektetést megszerezték.

A gazdálkodó egységnek a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás akvizíciót követően keletkező eredményében való részesedését megfelelően módosítják annak érdekében, hogy elszámolják például az értékcsökkenthető eszközök értékcsökkenését az akvizíció időpontjában érvényes valós értékek alapján. Hasonlóképpen a gazdálkodó egységnek a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás akvizíciót követően keletkező eredményében való részesedését megfelelően módosítják a például a goodwillre vagy az ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek szerint.

▼M32

33. **A gazdálkodó egység a tőkemódszer alkalmazásakor a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás legfrissebb pénzügyi kimutatásait használja fel. Ha a gazdálkodó egység és a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás beszámolási időszakának vége eltér, a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás a gazdálkodó egység számára további pénzügyi kimutatásokat készít a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak időpontjára, kivéve, ha ez kivitelezhetetlen.**

34. **Amennyiben a 33. bekezdés szerint a társult vállalkozásnak vagy közös vállalkozásnak a tőkemódszer alkalmazásához felhasznált pénzügyi kimutatásait a gazdálkodó egység által alkalmazottól eltérő időpontra készítették el, az ezen időpont és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak fordulónapja közötti időszakra eső jelentős ügyletek és események hatásaira vonatkozóan el kell végezni a megfelelő módosításokat. A társult vállalkozás vagy közös vállalkozás és a gazdálkodó egység beszámolási időszakának vége közötti eltérés semmiképpen sem haladhatja meg a három hónapot. A beszámolási időszak hossza és a beszámolási időszakok végei közötti eltérés időszakról időszakra ugyanaz kell, hogy legyen.**

35. **A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait a hasonló körülmények közötti, hasonló ügyletekre és eseményekre alkalmazott egységes számviteli politikák alapján kell elkészíteni.**

▼M51

36. A 36A. bekezdésben leírtak kivételével, ha a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás a hasonló körülmények között végbemenő ügyletekre és eseményekre a gazdálkodó egységétől eltérő számviteli politikát alkalmaz, a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás számviteli politikájának a gazdálkodó egység által alkalmazotthoz való igazítására módosításokat kell végrehajtani, amikor a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás pénzügyi kimutatásait a gazdálkodó egység a tőkemódszer alkalmazásához felhasználja.

▼M58

36A. A 36. bekezdés szerinti követelmény ellenére, ha a gazdálkodó egység, amely maga nem befektetési gazdálkodó egység, érdekeltséggel rendelkezik egy befektetési gazdálkodó egység társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban, akkor a gazdálkodó egység a tőkemódszer alkalmazásakor dönthet úgy, hogy megtartja a befektetési gazdálkodó egység társult vállalkozás vagy közös vállalkozás által a befektetési gazdálkodó egység társult vállalkozás vagy közös vállalkozás leányvállalatokban levő érdekeltségeire alkalmazott valós értéken történő értékelést. Ezt a döntést minden egyes befektetési gazdálkodó egység társult vállalkozás vagy közös vállalkozás esetében külön-külön kell meghozni a következő időpontok közül a legkésőbbiken: a) a befektetési gazdálkodó egység társult vállalkozás vagy közös vállalkozás kezdeti megjelenítésekor; b) amikor a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás befektetési gazdálkodó egységgé válik; vagy c) amikor a befektetési gazdálkodó egység társult vállalkozás vagy közös vállalkozás első alkalommal válik anyavállalattá.

▼M32

37. Ha a társult vállalkozásnak vagy közös vállalkozásnak olyan halmozódó elsőbbségi részvényei vannak, amelyeket a gazdálkodó egységtől eltérő felek birtokolnak, és azokat saját tőkeként sorolják be, a gazdálkodó egység – függetlenül attól, hogy az osztalékot jóváhagyták-e – az ilyen részvényekre jutó osztalékkal való módosítást követően számítja ki az eredményből rá jutó részt.

38. Ha a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás veszteségéből a gazdálkodó egységre jutó rész eléri vagy meghaladja a gazdálkodó egység társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltségét, a gazdálkodó egység a további veszteségekben való részesedésének megjelenítését abbahagyja. A társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltség a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetés tőkemódszer használatával meghatározott könyv szerinti értéke, együtt minden olyan hosszú lejáratú érdekeltséggel, amely lényegében a gazdálkodó egység adott társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő nettó befektetésének részét képezi. Például egy olyan tétel, amelynek a rendezését nem tervezik, és amelynek a rendezése nem is valószínű a belátható jövőben, lényegében a gazdálkodó egység adott társult vállalkozásban

▼M32

vagy közös vállalkozásban lévő befektetésének a kiterjesztése. Ilyen tételek lehetnek az elsőbbségi részvények, a hosszú lejáratú követelések vagy kölcsönök, ugyanakkor nem tartoznak ide a vevőtartozások, a szállítói kötelezettségek, és bármely olyan hosszú lejáratú követelés, amelyre megfelelő fedezet van, pl. a biztosítékkal fedezett hitelek. A tőkemódszer használatával a gazdálkodó egység törzsrészvényekben lévő befektetését meghaladóan megjelenített veszteségeket a gazdálkodó egység adott társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltségének többi elemére kell elszámolni, azok fordított kielégítési (azaz felszámoláskori elsőbbségi) sorrendjében.

39. Ha a gazdálkodó egység érdekeltsége nullára lecsökkent, további veszteséget és kötelezettséget csak akkor jelenítenek meg, ha a gazdálkodó egységnek jogi vagy vélelmezett kötelme áll fenn, vagy kifizetést teljesített a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás nevében. Ha a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás a későbbiekben nyereséget jelent, a gazdálkodó egység az ezen nyereségekből való részesedésének az elszámolását csak azután folytatja, hogy a nyereségekből való részesedése eléri a veszteségekből korábban el nem számolt rá jutó részt.

Értékvesztés miatti veszteségek

▼M53

40. A tőkemódszer alkalmazása után, beleértve a 38. bekezdés alapján a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás veszteségeinek a megjelenítését is, a gazdálkodó egység a 41A–41C. bekezdést alkalmazza annak meghatározására, hogy van-e objektív bizonyítéka annak, hogy a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő nettó befektetése értékvesztett lehet.

41. A gazdálkodó egység az IFRS 9 standard értékvesztési követelményeit alkalmazza a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő egyéb érdekeltségeire, amelyek az IFRS 9 hatókörébe tartoznak, és amelyek nem képezik részét a nettó befektetésnek.

41A. Egy társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő nettó befektetés akkor, és csak akkor értékvesztett, és akkor, és csak akkor következett be értékvesztés miatti veszteség, ha objektív bizonyíték létezik arra vonatkozóan, hogy az értékvesztés egy vagy több olyan esemény eredménye, amely a nettó befektetés kezdeti megjelenítése után történt („veszteséget okozó esemény”), és ezen veszteséget okozó eseménynek (vagy eseményeknek) hatása van a nettó befektetésből eredő becsült jövőbeni cash flow-kra, és e hatás értéke megbízhatóan becsülhető. Előfordulhat, hogy nem lehet egyetlen olyan elkülönült eseményt azonosítani, amely az értékvesztést okozta. Ehelyett, az értékvesztést okozhatta számos esemény kombinált hatása. A jövőbeni események eredményeként várható veszteségeket, függetlenül attól, hogy azok mennyire valószínűek, nem jelenítik meg. Az arra vonatkozó objektív bizonyíték, hogy a nettó befektetés értékvesztett, azokat a megfigyelhető adatokat foglalja magában, amelyek a gazdálkodó egységnek a tudomására jutnak a következő veszteséget okozó eseményekről:

a) a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás jelentős pénzügyi nehézségei;

b) szerződésszegés, mint például nemteljesítés vagy elmaradás a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás általi kifizetésekben;

c) a gazdálkodó egység a társult vállalkozásnak vagy közös vállalkozásnak jogi vagy gazdasági okokból a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás pénzügyi nehézségeire tekintettel olyan engedményt tesz, amelyet a gazdálkodó egység máskülönben fontolóra sem venne;

d) annak valószínűvé válása, hogy a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás ellen csődeljárás vagy más pénzügyi átszervezés indul; vagy

e) a nettó befektetés aktív piacának eltűnése a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás pénzügyi nehézségei miatt.

▼M53

41B. Ha az aktív piac azért tűnik el, mert a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás saját tőkéjével vagy pénzügyi instrumentumaival már nem kereskednek nyilvánosan, az nem bizonyíték az értékvesztésre. Egy társult vállalkozás vagy közös vállalkozás hitelminősítésének romlása vagy a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás valós értékének csökkenése önmagában nem bizonyíték az értékvesztésre, bár más elérhető információkkal összevetve már az értékvesztés bizonyítékául szolgálhat.

41C. A 41A. bekezdésben meghatározott eseménytípusokon túl, a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás tőkeinstrumentumaiba való nettó befektetés értékvesztésének objektív bizonyítéka lehet az olyan jelentős, kedvezőtlen hatású változásokra vonatkozó információ, amely abban a technológiai, piaci, gazdasági, vagy jogi környezetben következik be, amelyben a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás működik, és amely információ azt jelzi, hogy a tőkeinstrumentumba történt befektetés bekerülési értéke esetleg nem térül meg. Egy tőkeinstrumentumba történt befektetés valós értékében bekövetkező jelentős, vagy hosszabb ideig tartó, annak bekerülési értéke alá való csökkenés szintén az értékvesztés egyik objektív bizonyítéka.

42. Mivel a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő nettó befektetés könyv szerinti értékének részét képező goodwillt nem elkülönítve jelenítik meg, azt nem vizsgálják elkülönülten értékvesztés szempontjából a goodwill értékvesztési vizsgálatára vonatkozóan az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardban szereplő előírások alkalmazásával. Ehelyett – mintegy külön eszközként – a befektetés teljes könyv szerinti értékét vizsgálják értékvesztés szempontjából az IAS 36 szerint úgy, hogy összehasonlítják a megtérülő összeget (a használati érték és az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték közül a magasabb) a könyv szerinti értékkel, amikor a 41A–41C. bekezdés alkalmazása azt jelzi, hogy a nettó befektetés értékvesztett lehet. Az ilyen körülmények között kimutatott értékvesztés nem rendelendő semmilyen olyan eszközhöz, ideértve a goodwillt is, amely a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő nettó befektetés könyv szerinti értékének részét képezi. Ennek megfelelően, ezen értékvesztés miatti veszteség visszaírását az IAS 36 standard szerint kell megjeleníteni olyan mértékben, amilyen mértékig a nettó befektetés megtérülő értéke növekszik a későbbiekben. A nettó befektetés használati értékének meghatározásánál a gazdálkodó egység felbecsüli:

a) a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás által várhatóan kitermelt becsült jövőbeni cash flow-k jelenértékéből a rá eső részt, beleértve a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás tevékenységeiből származó cash flow-kat, valamint a befektetés végső elidegenítéséből keletkező bevételeket is; 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.

▼M32

43. A társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetés megtérülő értékét minden egyes társult vállalkozásra vagy közös vállalkozásra elkülönülten kell kiszámítani, kivéve, ha a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás a folyamatos használatból nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek nagyrészt függetlenek a beszámolót készítő gazdálkodó egység egyéb eszközeiből származó pénzbevételektől.

EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK

44. A társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetést a gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban a (2011-ben módosított) IAS 27 standard 10. bekezdése szerint kell elszámolni.

▼M32

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

45. A gazdálkodó egységnek ezt a standardot a 2013. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a standardot korábban alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt, és egyidejűleg az IFRS 10, IFRS 11 *Közös megállapodások*, IFRS 12 *Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele* és a (2011-ben módosított) IAS 27 standardot is alkalmaznia kell.

▼M53

45A. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 40–42. bekezdést és a standardot kiegészítette a 41A–41C. bekezdéssel. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M50

45B. A 2014 augusztusában kibocsátott *A tőkemódszer az egyedi pénzügyi kimutatásokban* (az IAS 27 módosításai) módosította a 25. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg, a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M51

45D. A 2014 decemberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek: A konszolidáció alóli kivétel alkalmazása* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 28 módosítása) módosította a 17., a 27., és a 36. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 36A. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M58

45E. A 2016 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2014–2016. évi ciklus* módosította a 18. és a 36A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat az IAS 8 standardnak megfelelően visszamenőlegesen kell alkalmaznia a 2018. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M32

Hivatkozások az IFRS 9 standardra

46. Ha a gazdálkodó egység alkalmazza ezt a standardot, de még nem alkalmazza az IFRS 9 standardot, akkor az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat az IAS 39 standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

A (2003. ÉVI) IAS 28 VISSZAVONÁSA

47. Ez a standard hatályon kívül helyezi a (2003-ban módosított) IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standardot.

▼B

IAS 29 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban

HATÓKÖR ►M8 [1] ◄

1. Ezt a standardot kell alkalmazni minden olyan gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan, ideértve a konszolidált pénzügyi kimutatásokat is, amelynek funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme.

2. Egy hiperinflációs gazdaságban a működési eredménynek és a pénzügyi helyzetnek a helyi pénznemben történő bemutatása újramegállapítás nélkül nem használható. A pénz ugyanis olyan mértékben veszíti el vásárlóerejét, hogy a különböző időpontokban bekövetkezett tranzakciókból és egyéb eseményekből származó összegeknek az összehasonlítása még ugyanabban a beszámolási időszakban is félrevezető.

3. Ez a standard nem ad meg egy olyan abszolút mértéket, amelyet hiperinflációnak kell tekinteni. Megítélés kérdése, hogy e standard szerint mikor van szükség a pénzügyi kimutatások újramegállapítására. A hiperinflációt az ország gazdasági környezetének olyan jellemzői mutatják, amelyek kiterjednek, de nem korlátozódnak a következőkre:

   (a) a lakosság elsősorban nem monetáris eszközökben vagy viszonylag stabil külföldi pénznemben tartja vagyonát. A helyi pénznemet azonnal befektetik a vásárlóerő megőrzése céljából;

   (b) a lakosság nem a helyi pénznemben, hanem egy viszonylag stabil külföldi pénznemben határozza meg a monetáris összegeket. Az árakat abban a pénznemben állapítják meg;

   (c) a hitelre történő értékesítés és beszerzés olyan áron történik, amely figyelembe veszi a hitelezési időszak alatt a vásárlóerőben várhatóan bekövetkező veszteséget, még akkor is, ha rövid időszakról van szó;

   (d) a kamatlábakat, a béreket és az árakat egy árindexhez kötik; és

   (e) az utóbbi három év halmozott inflációja megközelíti, vagy meghaladja a 100 %-ot.

4. Célszerű, hogy minden olyan gazdálkodó egység, amely ugyanannak a hiperinflációs gazdaságnak a pénznemében készíti beszámolóját, ugyanattól az időponttól kezdve alkalmazza ezt a standardot. Mindazonáltal, ez a standard annak a beszámolási időszaknak a kezdetétől fogva vonatkozik bármely gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira, amikor a gazdálkodó egység a hiperinfláció létezését megállapítja abban az országban, amelyiknek a pénznemében a beszámolóját készíti.

A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK ÚJRAMEGÁLLAPÍTÁSA

5. Az árak – különböző specifikus és általános politikai, gazdasági és társadalmi erők eredményeként – időben változnak. Az olyan specifikus erők, mint a keresletben és kínálatban bekövetkező változások, valamint a technológiai változások, az egyes árak jelentős mértékű és egymástól független emelkedését és csökkenését eredményezhetik. Az általános erők ezen túlmenően az általános árszintnek, ennek következtében pedig a pénz általános vásárlóerejének a változását is eredményezhetik.

[1] A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai*nak részeként a Testület az alábbiak szerint módosította az IAS 29 standardban használt terminológiát, hogy összhangba hozza más IFRS-ekkel: (a) a „piaci érték” kifejezés a „valós érték” kifejezésre módosul, és (b) a „működés eredménye” és a „nettó eredmény” kifejezések az „eredmény” kifejezésre módosul.

▼M8

6. Azok a gazdálkodó egységek, amelyek a pénzügyi kimutatásokat az eredeti bekerülési érték-alapú számvitel alapján készítik, ennek során nem veszik figyelembe sem az általános árszintben bekövetkezett változásokat, sem a megjelenített eszközök vagy kötelezettségek specifikus áremelkedését. Ez alól kivételt képeznek azok az eszközök és kötelezettségek, amelyeket a gazdálkodó egység köteles valós értéken értékelni vagy saját választása alapján értékel valós értéken. Például az ingatlanok, gépek és berendezések valós értékre átértékelhetők, a biológiai eszközöket pedig általában valós értéken kell értékelni. Mindazonáltal néhány gazdálkodó egység olyan jelenlegi érték megközelítés alapján készíti pénzügyi kimutatásait, amely a birtokolt eszközök specifikus árváltozásainak hatását tükrözi.

▼B

7. Egy hiperinflációs gazdaságban a pénzügyi kimutatások, akár az eredeti bekerülésiérték-megközelítés alapján, akár a jelenlegi érték megközelítés alapján készülnek, kizárólag akkor használhatók, ha a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ érvényes értékelési egységben vannak kifejezve. Ezért a jelen standard a hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaira vonatkozik. Az e standard által előírt információknak az újramegállapítás nélküli pénzügyi kimutatások kiegészítő információiként történő bemutatása nem megengedett. Ezenkívül, az újramegállapítás előtti pénzügyi kimutatások elkülönült prezentálása nem javasolt.

▼M8

8. Annak a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásait, amelynek funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, akár az eredeti bekerülési érték megközelítés, akár a jelenlegi érték megközelítés alapján készülnek is a kimutatásai, a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben kell megállapítania azokat. A (2007-ben módosított) IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard által előírt, a megelőző időszakra vonatkozó összehasonlító adatokat, valamint a korábbi időszakokra vonatkozó bármely információt szintén a beszámolási időszak végi értékelési egységben kell megállapítani. Az összehasonlító adatoknak egy eltérő prezentálási pénznemben való bemutatása céljából az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard 42. bekezdésének (b) pontja és a 43. bekezdése alkalmazandók.

▼B

9. A nettó monetáris pozíción keletkező nyereséget vagy veszteséget az eredménynek kell tartalmaznia, és azt elkülönülten közzé kell tenni.

10. A pénzügyi kimutatások jelen standardnak megfelelő újramegállapítása megköveteli bizonyos eljárások alkalmazását, valamint mérlegelést igényel. Ezeknek az eljárásoknak és mérlegeléseknek az időszakról időszakra történő következetes alkalmazása fontosabb, mint az újramegállapított pénzügyi kimutatásokban szereplő összegeknek a tökéletes pontossága.

Eredeti bekerülésiérték-alapú pénzügyi kimutatások

▼M5

Pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás

▼B

11. Azokat az összegeket a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, ◄ amelyek még nem a ►M5 beszámolási időszak végi ◄ értékelési egységben vannak kifejezve, egy általános árindex alkalmazásával újramegállapítják.

12. A monetáris tételeket nem állapítják meg újra, mert azok már a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ érvényes monetáris egységben vannak kifejezve. A monetáris tételek a rendelkezésre álló pénzeszköz, valamint a pénzben esedékes és fizetendő tételek.

▼B

13. A szerződés alapján árváltozásokhoz kapcsolt követeléseket és kötelezettségeket, mint például az indexhez kötött kötvényeket és kölcsönöket, a szerződésnek megfelelően helyesbítik, hogy megállapítsák a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ még rendezetlen összegeket. Ezeket a tételeket ezen a helyesbített értéken szerepeltetik az újramegállapított ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban. ◄

▼M8

14. Minden egyéb eszköz és kötelezettség nem-monetáris jellegű. Néhány nem-monetáris tételt a beszámolási időszak végén érvényes értéken tartanak nyilván, mint például nettó realizálható értéken és valós értéken, így azokat nem állapítják meg újra. Minden egyéb nem-monetáris eszközt és kötelezettséget újra-megállapítanak.

15. A legtöbb nem-monetáris tételt bekerülési értéken vagy értékcsökkenéssel csökkentett bekerülési értéken tartják nyilván; ezért ezek a tételek a megszerzésük időpontjában érvényes értékükön vannak kifejezve. Az egyes tételek újra-megállapított bekerülési értékét vagy értékcsökkenéssel csökkentett bekerülési értékét úgy határozzák meg, hogy a megszerzés időpontja és a beszámolási időszak vége közötti árindex-változást alkalmazzák a tételek eredeti bekerülési értékére és a halmozott értékcsökkenésre. Például az ingatlanok, gépek és berendezések, a befektetések, a nyersanyag- és árukészletek, a goodwill, a szabadalmak, a védjegyek és a hasonló eszközök értéke beszerzésük időpontjától újra-megállapításra kerül. A félkész- és késztermékkészletek értéke attól az időponttól kerül újra-megállapításra, amikor beszerzésük és átalakításuk költségei felmerültek.

▼B

16. Az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésének időpontjáról részletes nyilvántartás nem biztos, hogy hozzáférhető, vagy nem biztos, hogy alkalmas a becslésre. Ilyen ritka körülmények között a jelen standard alkalmazásának első időszakában szükség lehet arra, hogy a tételek újramegállapításának alapjául független szakmai értékelést használjanak.

17. Lehetséges, hogy általános árindex nem érhető el azokra az időszakokra, amelyekre vonatkozóan a jelen standard előírja az ingatlanok, gépek és berendezések összegének újramegállapítását. Ezek között a ritka körülmények között szükséges lehet egy – például a beszámoló pénzneme és egy viszonylag stabil külföldi pénznem közötti árfolyammozgáson alapuló – becslést alkalmazni.

18. Néhány nem monetáris tételt nem a megszerzése időpontjában vagy a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ érvényes összegeken tartanak nyilván, például azokat az ingatlanokat, gépeket és berendezéseket, amelyeket valamely korábbi időpontban átértékeltek. Ezekben az esetekben a könyv szerinti értéket az átértékelés időpontjától kezdve állapítják meg újra.

▼M8

19. A nem-monetáris tétel újra-megállapított értékét a vonatkozó IFRS-eknek megfelelően csökkentik, ha az meghaladja a megtérülő értékét. Például az ingatlanok, gépek és berendezések, a goodwill, a szabadalmak és a védjegyek újra-megállapított értékét a megtérülő értékre és a készletek újra-megállapított értékét a nettó realizálható értékre csökkentik.

20. Egy olyan befektetést befogadó, amelyet a tőkemódszer alapján számolnak el, készítheti beszámolóját hiperinflációs gazdaság pénznemében is. Az ilyen befektetést befogadó pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatását és átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatását a jelen standardnak megfelelően újra-megállapítják, hogy a befektetőnek a befektetés nettó eszközállományában és az eredményében való részesedését kiszámolhassák. Ha a befektetés újra-megállapított pénzügyi kimutatásait külföldi pénznemben fejezték ki, azokat záróárfolyamon váltják át.

▼B

21. Az infláció hatását rendszerint a hitelfelvételi költségek között mutatják ki. Nem helyénvaló mind a hitelfelvétellel finanszírozott beruházási kiadás értékének az újramegállapítása, mind pedig a hitelfelvételi költségek azon részének az aktiválása, amely ugyanabban az időszakban az inflációt kompenzálja. A hitelfelvételi költségeknek ezt a részét ráfordításként mutatják ki abban az időszakban, amelyben a költségek felmerülnek.

22. A gazdálkodó egység olyan megállapodás alapján is megszerezhet eszközöket, amely egy kifejezett kamatköltség felmerülése nélkül teszi lehetővé a fizetés elhalasztását. Ha nem kivitelezhető a kamat összegének kiszámítása, az ilyen eszközök értékét a kifizetés időpontjától, és nem a vásárlás időpontjától kezdve állapítják meg újra.

23. [Törölve]

24. A jelen standard alkalmazásának első időszaka kezdetén a saját tőke komponenseit – a felhalmozott eredmény és az átértékelési többlet kivételével – egy általános árindex alkalmazásával állapítják meg újra attól az időponttól kezdve, amikor ezeket a tételeket rendelkezésre bocsátották, vagy más módon felmerültek. A korábbi időszakokban keletkezett átértékelési többleteket megszüntetik. Az újramegállapított felhalmozott eredményt az újramegállapított ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ szereplő egyéb összegekből vezetik le.

25. Az első időszak végén és a későbbi időszakokban a saját tőke minden elemét az időszak kezdetétől vagy – ha az későbbi – a rendelkezésre bocsátás időpontjától kezdve egy általános árindex alkalmazásával állapítják meg újra. A saját tőkében az időszak során történt mozgásokat az IAS 1 standardnak megfelelően teszik közzé.

▼M5

Átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás

▼B

26. A jelen standard előírja, hogy az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ szereplő összes tételt a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ érvényes értékelési egységben kell kifejezni. Ezért minden összeget újra meg kell állapítani a bevétel- és ráfordítástételeknek a pénzügyi kimutatásokba történő bekerülésének időpontjától az általános árindexben történt változás alkalmazásával.

A nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség

27. Inflációs időszakban a monetáris kötelezettségeket meghaladó monetáris eszközökkel rendelkező gazdálkodó egység vásárlóerőt veszít, a monetáris eszközöket meghaladó monetáris kötelezettségekkel rendelkező gazdálkodó egység pedig vásárlóerőt nyer, amennyiben az eszközök és kötelezettségek nincsenek az árszinthez kötve. Ez a nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség levezethető úgy, mint a nem monetáris eszközök, a saját tőke és az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás ◄ tételek újramegállapított értékének, valamint az indexhez kapcsolt eszközök és kötelezettségek módosításának a különbözete. A nyereség vagy veszteség megbecsülhető az általános árindexben bekövetkezett változásnak a monetáris eszközök és a monetáris kötelezettségek különbözetének az időszakra számolt súlyozott átlagára történő alkalmazásával.

▼M8

28. A nettó monetáris pozíción keletkező nyereséget vagy veszteséget az eredmény tartalmazza. A megállapodás alapján árváltozásokhoz kötött eszközök és kötelezettségek 13. bekezdés alapján végzett módosítását a nettó monetáris pozíción keletkező nyereséggel vagy veszteséggel szemben beszámítják. Az egyéb bevétel és ráfordítás tételek, mint például a kamatbevétel és -ráfordítás, valamint a befektetett vagy felvett kölcsönökre vonatkozó árfolyam-különbözetek, szintén a nettó monetáris pozícióhoz kapcsolódnak. Bár az ilyen tételeket elkülönülten közzéteszik, segíthet, ha az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban a nettó monetáris pozíción keletkező nyereséggel vagy veszteséggel együtt mutatják be azokat.

▼B

Jelenlegi érték alapú pénzügyi kimutatások

▼M5

Pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás

▼B

29. A jelenlegi értéken megállapított tételeket nem állapítják meg újra, mert azok már a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ érvényes értékelési egységben vannak kifejezve. A ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ egyéb tételeit újra megállapítják a 11–25. bekezdésnek megfelelően.

▼M5

Átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás

▼B

30. A jelenlegi értéken alapuló ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás ◄ – az újramegállapítás előtt – általában az abban az időpontban érvényes értéken tartalmazza a költségeket, amikor a költségek alapjául szolgáló ügyletek és események megtörténtek. Az értékesítési költségeket és az értékcsökkenési leírást a „felhasználás” időpontjában érvényes aktuális értéken mutatják ki; az árbevételt és az egyéb ráfordításokat a bekövetkezésükkor felmerült pénzösszegen mutatják ki. Ezért – egy általános árindex alkalmazásával – minden összeget újra meg kell állapítani a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ érvényes értékelési egységben.

A nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség

31. A nettó monetáris pozíción keletkező nyereséget vagy veszteséget a 27. és 28. bekezdésnek megfelelően számolják el.

Adók

32. A pénzügyi kimutatásoknak a jelen standard szerinti újramegállapítása különbözetet eredményezhet a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ szereplő egyedi eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értéke és azok adóalapjai között. Ezeket a különbözeteket az IAS 12 *Nyereségadók* standardnak megfelelően számolják el.

▼M5

Cash flow-k kimutatása

▼B

33. A jelen standard megköveteli, hogy a ►M5 cash flow-k kimutatásában ◄ szereplő összes tételt a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ érvényes értékelési egységben fejezzék ki.

▼B

Összehasonlító adatok

▼M8

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 adatoknak egy eltérő prezentálási pénznemben való bemutatása céljából az IAS 21 standard 42. bekezdésének (b) pontja és 43. bekezdése alkalmazandó.

▼B

Konszolidált pénzügyi kimutatások

35. Egy hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő anyavállalatnak lehetnek olyan leányvállalatai, amelyek szintén hiperinflációs gazdaságok pénznemében készítik beszámolóikat. Az ilyen leányvállalatok pénzügyi kimutatásait – az anyavállalat által készített konszolidált pénzügyi kimutatásokba való bevonást megelőzően – újra megállapítják annak az országnak az általános árindexének az alkalmazásával, amelynek a pénznemében a leányvállalat a beszámolóit készíti. Ha egy ilyen leányvállalat külföldi leányvállalat, újramegállapított pénzügyi kimutatásait záróárfolyamon váltják át. A nem hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő leányvállalatoknak a pénzügyi kimutatásait az IAS 21 standard szerint kezelik.

36. Ha különböző időpontokban készült pénzügyi kimutatásokat konszolidálnak, az összes tételt, akár nem monetáris, akár monetáris, a ►M5 konszolidált pénzügyi kimutatások által lefedett időszak végén ◄ érvényes értékelési egységben újra meg kell állapítani.

Az általános árindex kiválasztása és használata

37. A pénzügyi kimutatásoknak a jelen standardnak megfelelő újramegállapítása olyan általános árindex használatát követeli meg, amely az általános vásárlóerőben bekövetkezett változásokat tükrözi. Célszerű, hogy minden olyan gazdálkodó egység, amely ugyanannak a gazdaságnak a pénznemében készíti beszámolóját, ugyanazt az indexet használja.

OLYAN GAZDASÁGOK, AHOL MEGSZŰNIK A HIPERINFLÁCIÓ

38. Amikor egy gazdaságban megszűnik a hiperinfláció, és a gazdálkodó egység már nem a jelen standardnak megfelelően készíti és prezentálja pénzügyi kimutatásait, a gazdálkodó egységnek úgy kell kezelnie a korábbi beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben kifejezett összegeket, hogy az lesz a későbbi pénzügyi kimutatásokban szereplő könyv szerinti értékek alapja.

KÖZZÉTÉTELEK

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 újramegállapították, és ebből kifolyólag, a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ érvényes értékelési egységben állapították meg;

▼B

(b) azt, hogy a pénzügyi kimutatásokat eredeti bekerülésiérték-megközelítés vagy a jelenlegi értékmegközelítés alapján készítették-e el; és

(c) a ►M5 beszámolási időszak végi ◄ árindex meghatározását és szintjét, valamint az indexnek a tárgy- és előző beszámolási időszak során bekövetkezett változását.

40. A jelen standard által megkövetelt közzétételek szükségesek ahhoz, hogy az inflációnak a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatása kezelésének alapja világos legyen. Az is a céljuk, hogy ezen alap és az így adódó összegek jobb megértéséhez szükséges egyéb információkat is nyújtsanak.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

41. A jelen standard az 1990. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

▼M32

_____

▼B

IAS 32 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Pénzügyi instrumentumok: bemutatás

CÉL

1. [Törölve]

2. A jelen standard célja az, hogy megállapítsa a pénzügyi instrumentumok kötelezettség- vagy sajáttőke-elemként való bemutatásának, valamint a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szemben történő beszámításának alapelveit. A standard alkalmazandó a pénzügyi instrumentumoknak a kibocsátó szemszögéből nézve a pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek és tőkeinstrumentumok közé való besorolására; a kapcsolódó kamat, osztalékok, veszteségek és nyereségek besorolására; valamint azon körülményekre, melyek esetében a pénzügyi eszközöket a pénzügyi kötelezettségekkel szemben be kell számítani.

▼M53

3. Az ebben a standardban foglalt alapelvek kiegészítik a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozóan az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardban, és hozzájuk kapcsolódó információk közzétételére vonatkozóan az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standardban foglalt alapelveket.

▼B

HATÓKÖR

▼M53

4. A jelen standardot kell alkalmaznia valamennyi gazdálkodó egységnek valamennyi típusú pénzügyi instrumentumára, az alábbi kivételekkel:

(a) a leányvállalatokban, társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő azon érdekeltségeket, amelyek tekintetében az elszámolás az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard, az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standard vagy az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard alapján történik. Néhány esetben azonban az IFRS 10, az IAS 27 vagy az IAS 28 előírja vagy megengedi a gazdálkodó egységnek, hogy egy leányvállalatban, társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltséget az IFRS 9 használatával számoljon el; ezekben az esetekben a jelen IFRS követelményeit kell alkalmazni. A gazdálkodó egységeknek ezt a standardot kell alkalmazniuk minden olyan származékos termékre is, amely leányvállalatokban, társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódik;

▼B

(b) a munkáltatóknak a munkavállalói juttatási programokból származó jogait és kötelmeit, amelyekre az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard vonatkozik;

▼M12

_____

▼M53

(d) a biztosítási szerződéseket, az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard meghatározása szerint. Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, ha az IFRS 9 előírja a gazdálkodó egység számára ezeknek az elkülönült elszámolását. A kibocsátónak ezenfelül ezt a standardot kell alkalmaznia a pénzügyi garanciaszerződésekre, ha a kibocsátó a szerződések megjelenítésekor és értékelésekor az IFRS 9-et alkalmazza, de az IFRS 4-et kell a szerződésekre alkalmaznia, ha a kibocsátó a szerződések megjelenítésére és értékelésére – az IFRS 4 standard 4. bekezdésének (d) pontjával összhangban – az IFRS 4-et választotta;

▼M53

(e) azokat a pénzügyi instrumentumokat, amelyek az IFRS 4 hatókörébe tartoznak, mivel diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. Ezen instrumentumok kibocsátója mentesül a jelen standard 15–32. és AG25–AG35. bekezdésének az alkalmazása alól a pénzügyi kötelezettségek és tőkeinstrumentumok megkülönböztetése tekintetében. Ugyanakkor ezekre az instrumentumokra a jelen standard összes többi előírása vonatkozik. Ezenkívül a jelen standard vonatkozik azokra a származékos termékekre, amelyek ezekbe az instrumentumokba vannak beágyazva (lásd IFRS 9);

▼B

(f) azokat a részvényalapú kifizetési ügyletek hatókörébe eső pénzügyi instrumentumokat, szerződéseket és kötelmeket, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik, kivéve:

i. a jelen standard 8–10. bekezdésének hatókörébe eső szerződéseket, amelyekre a jelen standard vonatkozik;

ii. a jelen standard 33. és 34. bekezdését, amelyeket a munkavállalói részvényopciós programokkal, munkavállalói részvényvásárlási programokkal és minden egyéb részvényalapú kifizetési megállapodással kapcsolatban felvásárolt, eladott, kibocsátott vagy törölt saját részvényekre kell alkalmazni.

5–7. [Törölve]

▼M53

8. A jelen standardot kell alkalmazni – oly módon, mintha a szerződés pénzügyi instrumentum volna – azokra a nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására vonatkozó szerződésekre, amelyeket készpénzben, vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által is teljesíteni lehet, az olyan szerződések kivételével, amelyeket valamely nem pénzügyi tételnek az egység várható vételi, eladási, vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hoztak létre és tartanak. Mindazonáltal a jelen standardot kell alkalmazni azokra a szerződésekre, amelyeket a gazdálkodó egység az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelöl az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard 2.5. bekezdésével összhangban.

▼B

9. Számos mód létezik a nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására vonatkozó szerződések pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban történő nettósított, vagy a pénzügyi instrumentumok cseréjével megvalósuló teljesítésére. Ezek között vannak az alábbiak:

(a) amikor a szerződés feltételei lehetővé teszik, hogy valamelyik fél azt pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréjével teljesítse;

(b) amikor a pénzeszközben, vagy más pénzügyi instrumentumban való nettósított, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által történő kiegyenlítést a szerződés feltételei nem tartalmazzák kifejezetten, de a gazdálkodó egységnél már létezik gyakorlat a hasonló szerződések pénzeszközben, vagy más pénzügyi instrumentumban történő nettósított, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által megvalósuló kiegyenlítésére (függetlenül attól, hogy az a másik féllel, nettósító szerződések megkötésével, illetve a szerződés lehívási vagy lejárati idejét megelőző eladása által valósul-e meg);

(c) amikor hasonló szerződéseknél a gazdálkodó egység gyakorlata, hogy átveszi a mögöttest, majd ezt követően rövid időn belül értékesíti azt azzal a céllal, hogy a rövid távú ármozgásokból vagy közvetítői jutalékból nyereségre tegyen szert; valamint

(d) amikor a szerződés tárgyát képező nem pénzügyi tétel azonnal pénzeszközre váltható.

▼B

Az olyan szerződést, amelyekre a (b) és (c) pontok vonatkoznak, nem valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási, vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hozták létre, és ennek megfelelően az a jelen standard hatálya alá tartozik. Az egyéb olyan szerződéseket, amelyekre a 8. bekezdés vonatkozik, értékelik annak meghatározására, hogy azok valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára vannak-e létrehozva és tartva, és ennek megfelelően, hogy azok a jelen standard hatálya alá tartoznak-e.

10. A 9(a) vagy (d) bekezdés szerint egy pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettó módon, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által teljesíthető, nem pénzügyi tétel vételére vagy eladására kiírt opció a jelen standard hatálya alá esik. Az ilyen szerződés megkötésének célja nem lehet valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvétele vagy átadása.

FOGALMAK (LÁSD MÉG AZ ALKALMAZÁSI ÚTMUTATÓ AG3–AG23. BEKEZDÉSÉT)

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

Pénzügyi instrumentum minden olyan szerződés, amely valamely gazdálkodó egységnél pénzügyi eszközt, ugyanakkor egy másik gazdálkodó egységnél pénzügyi kötelezettséget vagy tőkeinstrumentumot keletkeztet.

Pénzügyi eszköz bármely eszköz, amely:

(a) pénzeszköz;

(b) egy másik gazdálkodó egység tőkeinstrumentuma;

(c) szerződésen alapuló jog:

i. pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átvételére egy másik gazdálkodó egységtől; vagy

ii. pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek cseréjére egy másik gazdálkodó egységgel, potenciálisan kedvező feltételek mellett; vagy

(d) olyan szerződés, amely a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumában kerül vagy kerülhet teljesítésre, és amely:

i. olyan nem származékos termék, amely alapján a gazdálkodó egység köteles, vagy kötelezhető a saját tőkeinstrumentumai változó darabszámának átvételére; vagy

▼M6

ii. olyan származékos termék, amely nem valamely fix összegű pénzeszköznek, vagy egyéb pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység fix számú saját tőkeinstrumentumára való cseréje által kerül vagy kerülhet teljesítésre. E meghatározás céljára a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiba nem tartoznak bele azok a visszaadható pénzügyi instrumentumok, amelyeket a 16A. és 16B. bekezdések értelmében tőkeinstrumentumként kell besorolni, sem azok az instumentumok, amelyek a gazdálkodó egységet a felszámoláskor arra kötelezik hogy valamely partnerének adja át nettó eszközeinek arányos részét és amelyeket a 16C. és 16D. bekezdések értelmében tőkeinstrumentumokként kell besorolni, sem azon instrumentumok, amelyek önmagukban szerződést jelentenek a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumainak jövőbeni átvételére vagy átadására.

▼M6

Pénzügyi kötelezettség bármely olyan kötelezettség, amely:

a) szerződéses kötelmet keletkeztet:

i. készpénz vagy egyéb pénzügyi eszköz másik gazdálkodó egység részére történő átadására; vagy

ii. pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek másik gazdálkodó egységgel potenciálisan kedvezőtlen feltételek mellett végzett cseréjére; vagy

b) olyan szerződés, amely a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban teljesül vagy teljesíthető, és amely:

i. olyan nem származékos termék, amelynek alapján a gazdálkodó egység köteles, vagy kötelezhető saját tőkeinstrumentumai változó darabszámának átadására; vagy

ii. ►M21 olyan származékos termék, amely valamely fix összegű pénzeszköznek vagy egyéb pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység fix számú saját tőkeinstrumentumára való cseréjétől eltérő módon kerül vagy kerülhet teljesítésre. E meghatározás céljára tőkeinstrumentumnak minősül a gazdálkodó egység fix számú saját tőkeinstrumentumának bármely pénznemű, fix összeg ellenében való megszerzésére vonatkozó jog, opció vagy warrant, amennyiben a gazdálkodó egység ezt a jogot, opciót vagy warrantot az ugyanolyan sorozatú saját, nem származékos termék fajtájú tőkeinstrumentumainak valamennyi meglévő tulajdonosa számára arányosan felajánlja. Szintén, e meghatározások céljaira, a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiba ◄ nem tartoznak bele azok a visszaadható pénzügyi instrumentumok, amelyeket a 16A. és 16B. bekezdések értelmében tőkeinstrumentumként kell besorolni, sem azok az instumentumok, amelyek a gazdálkodó egységet a felszámoláskor arra kötelezik hogy valamely partnerének adja át nettó eszközeinek arányos részét és amelyeket a 16C. és 16D. bekezdések értelmében tőkeinstrumentumokként kell besorolni, sem azon instrumentumok, amelyek önmagukban szerződést jelentenek a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumainak jövőbeni átvételére vagy átadására.

Ez alól kivételt képez az az instrumentum, amely megfelel a tőkeinstrumentumként meghatározott pénzügyi kötelezettség fogalmának, ha rendelkezik a 16A. és 16B. vagy a 16C. és 16D. bekezdésekben szereplő összes tulajdonsággal és megfelel az azokban foglalt valamennyi feltételnek.

▼B

A *tőkeinstrumentum* bármely szerződés, amely egy gazdálkodó egység összes kötelezettségének a levonása után a gazdálkodó egység eszközeiben meglévő maradványérdekeltséget testesít meg.

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

▼M6

A *visszaadható instrumentum* olyan pénzügyi instrumentum, amely birtokosát feljogosítja arra, hogy az instrumentumot készpénzért vagy más(ik) pénzügyi eszközért cserébe visszaadja kibocsátójának, vagy bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkeztekor, illetve az instrumentum birtokosának elhalálozásakor vagy nyugalomba vonulásakor automatikusan visszakerül a kibocsátóhoz.

▼M53

12. A következő fogalmakat az IFRS 9 standard A. függeléke vagy az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard 9. bekezdése definiálja, és azokat a jelen standard az IAS 39 és az IFRS 9 standardban meghatározott jelentéssel használja.

— egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéke

— kivezetés

— származékos termék

— effektívkamatláb-módszer

— pénzügyi garanciaszerződés

— eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettség

— biztos elkötelezettség

— előre jelzett ügylet

— a fedezet hatékonysága

— fedezett tétel

— fedezeti instrumentum

— kereskedési céllal tartott

— szokásos módon történő vétel vagy eladás

— tranzakciós költségek.

▼B

13. A jelen standardban a „szerződés” és a „szerződéses” kifejezések olyan, kettő vagy több fél között létrejött megállapodásra utalnak, amely olyan egyértelmű gazdasági következményekkel jár, amelyek elkerülése a felek rendelkezésétől csak kismértékben vagy egyáltalán nem függ, általában azért, mert a megállapodás jogilag kikényszeríthető. A szerződések, ahogyan a pénzügyi instrumentumok is, számos formát ölthetnek, és nem szükségszerűen kell írásban létezniük.

14. A jelen standardban a „gazdálkodó egység” kifejezésbe beleértendők a magánszemélyek, a személyegyesítő társaságok, a tőkeegyesítő társaságok, a trösztök és a kormányhivatalok.

BEMUTATÁS

▼M6

Kötelezettségek és saját tőke (lásd még az AG13–AG14J. és az AG25–AG29A. bekezdéseket)

▼B

15. A pénzügyi instrumentum kibocsátójának az instrumentumot, vagy annak komponenseit a kezdeti megjelenítéskor pénzügyi kötelezettségként, pénzügyi eszközként vagy tőkeinstrumentumként kell besorolnia, a szerződéses megállapodás tartalma, valamint a pénzügyi kötelezettség, pénzügyi eszköz, valamint a tőkeinstrumentum fogalma szerint.

16. A 11. bekezdésben megadott fogalmak kibocsátó általi alkalmazásakor annak megállapítására, hogy az adott pénzügyi instrumentum tőkeinstrumentum-e, nem pedig pénzügyi kötelezettség, az adott instrumentum akkor és csak akkor tőkeinstrumentum, ha az alábbi (a) és (b) feltétel egyaránt teljesül:

(a) az instrumentum nem foglal magában szerződéses kötelmet:

i. pénzeszköznek vagy egyéb pénzügyi eszköznek egy másik gazdálkodó egység részére történő átadására; vagy

ii. pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek cseréjére egy másik gazdálkodó egységgel, a kibocsátóra potenciálisan kedvezőtlen feltételek mellett;

▼**M21**

(b) ha az instrumentumot a kibocsátó saját tőkeinstrumentumaiban fogják teljesíteni, vagy az abban teljesíthető, az instrumentum:

i. egy olyan nem származékos termék, amely nem tartalmaz szerződéses kötelmet a kibocsátóra nézve saját tőkeinstrumentumai valamely változó darabszámának átadására; vagy

ii. egy olyan származékos termék, amelyet kizárólag oly módon fognak teljesíteni, hogy a kibocsátó fix összegű pénzeszközt vagy egyéb pénzügyi eszközt cserél saját tőkeinstrumentumai fix darabszámára. E meghatározás céljára tőkeinstrumentumnak minősül a gazdálkodó egység fix számú saját tőkeinstrumentumának bármely pénznemű, fix összeg ellenében való megszerzésére vonatkozó jog, opció vagy warrant, amennyiben a gazdálkodó egység ezt a jogot, opciót vagy warrantot az ugyanolyan sorozatú saját, nem származékos termék fajtájú tőkeinstrumentumainak valamennyi meglévő tulajdonosa számára arányosan felajánlja. Szintén, e meghatározások céljaira, a kibocsátó saját tőkeinstrumentumaiba nem tartoznak bele azon instrumentumok, amelyek a 16A. és 16B. vagy a 16C. és 16D. bekezdésben leírt összes jellemzővel rendelkeznek, és megfelelnek az ott leírt feltételeknek, vagy azon instrumentumok, amelyek szerződést jelentenek a kibocsátó saját tőkeinstrumentumai jövőbeni átvételére vagy átadására.

▼**M6**

Az olyan szerződéses kötelem, beleértve a származékos pénzügyi instrumentumból keletkezőt is, amely a kibocsátó saját tőkeinstrumentumainak jövőbeni átvételét vagy átadását eredményezi vagy eredményezheti, de nem felel meg a fenti a) és b) albekezdésekben foglalt feltételeknek, nem tőkeinstrumentum. Ez alól kivételt képez az az instrumentum, amely megfelel a tőkeinstrumentumként meghatározott pénzügyi kötelezettség fogalmának, ha rendelkezik a 16A. és 16B. vagy a 16C. és 16D. bekezdésekben szereplő összes tulajdonsággal és megfelel az azokban foglalt valamennyi feltételnek.

Visszaadható instrumentumok

16A. A visszaadható pénzügyi instrumentum a kibocsátó szerződéses kötelezettsége adott instrumentum készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért történő visszavásárlására vagy visszaváltására, amikor az eladási opciós joggal élnek. A pénzügyi kötelezettség fogalma alóli kivételként az az instrumentum, amely ilyen kötelezettséget keletkeztet, tőkeinstrumentumnak minősül, ha rendelkezik a következő tulajdonságokkal:

a) Feljogosítja tulajdonosát a gazdálkodó egység nettó eszközeinek arányos részére abban az esetben, ha a gazdálkodó egység felszámolás alá kerül. A gazdálkodó egység nettó eszközei az eszközökkel szemben támasztott követelések levonása után maradó eszközök. Az arányos rész meghatározása:

i. a gazdálkodó egység nettó eszközeit felszámoláskor egyenlő összegű részekre osztjuk, majd

ii. megszorozzuk a kapott összeget a pénzügyi instrumentum tulajdonosának birtokában lévő egységek számával,

b) Az instrumentum az összes többi instrumentumosztály alá rendelt instrumentumosztályba tartozik. Az instrumentum akkor tartozik ebbe az osztályba, ha

i. nem tartozik hozzá a gazdálkodó egységgel szemben felszámoláskor támasztott többi követeléssel szembeni elsőbbségi jog, és

ii. nem szükséges más instrumentummá alakítani mielőtt az instrumentumoknak abba az osztályába kerülne, amely az összes többi instrumentumosztály alá rendelt.

▼M6

c) Az összes többi instrumentumosztály alá rendelt instrumentumosztályba tartozó valamennyi instrumentum azonos tulajdonságokkal rendelkezik. Például valamennyien visszaadhatónak kell lenniük, és ebben az osztályban az összes instrumentum visszavásárlási vagy visszaváltási árát azonos képlettel vagy egyéb módszerrel számítjuk ki.

d) Eltekintve a kibocsátónak az adott instrumentum készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért történő visszavásárlására vagy visszaváltására vállalt szerződéses kötelezettségétől, az instrumentum nem tartalmaz olyan szerződéses kötelezettséget, amely szerint valamely más gazdálkodó egység részére készpénzt vagy egyéb pénzügyi eszközt kellene átadni, pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket kellene egy másik gazdálkodó egységgel cserélni a gazdálkodó egység számára potenciálisan előnytelen feltételek mellett, és nem is olyan szerződés, amely a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban egyenlítendő vagy egyenlíthető ki a pénzügyi kötelezettség meghatározásának b) pontja szerint.

e) Az instrumentum élettartama alatt az instrumentumnak tulajdonítható összes várható cash-flow alapvetően az eredménykimutatáson, a könyvelt nettó eszközök változásain, illetve a gazdálkodó egység elszámolt és el nem számolt nettó eszközeinek valós értékében az instrumentum élettartama alatt bekövetkező (az instrumentum hatásain kívüli) változásokon alapul.

16B. Egy instrumentum akkor tőkeinstrumentum, ha – azon kívül, hogy az összes fenti tulajdonsággal rendelkezik – kibocsátójának nincs más olyan pénzügyi instrumentuma, illetve szerződése:

a) amelynek összes cash-flow-i lényegében az eredményen, az elszámolt nettó eszközök változásán, illetve a gazdálkodó egység elszámolt vagy el nem számolt nettó eszközei valós értékének változásán alapulnak (az ilyen instrumentum vagy szerződés hatásainak kivételével), valamint

b) amely lényegében a visszaadható instrumentumok tulajdonosainak járó maradék megtérülést korlátozza vagy rögzíti.

A jelen feltétel alkalmazásának céljára a gazdálkodó egység nem vehet figyelembe a 16A. bekezdésben leírt instrumentum tulajdonosával kötött olyan nem pénzügyi szerződéseket, amelyekben az instrumentumot nem birtokló partner és a kibocsátó egység között létrejött egyenértékű szerződéshez hasonló szerződéses feltételek szerepelnek. Amennyiben a gazdálkodó egység nem képes meghatározni, hogy ez a feltétel teljesül-e, nem sorolhatja a visszaadható instrumentumot a tőkeinstrumentumok közé.

Olyan instrumentumok, illetve instrumentumrészek, amelyek arra kötelezik a gazdálkodó egységet, hogy nettó eszközeinek arányos részét más fél részére adja át

16C. Egyes pénzügyi instrumentumok szerződéses kötelmet jelentenek arra, hogy a kibocsátó gazdálkodó egység felszámoláskor adja át nettó eszközeinek arányos részét egy másik gazdálkodó egységnek. Ez a kötelezettség vagy azért merül fel, mert a felszámolás a gazdálkodó egység hatáskörén kívül (pl. korlátozott élettartamú gazdálkodó egységek esetén) bizonyosan bekövetkezik, vagy azért, mert bekövetkezése ugyan nem bizonyos, de az instrumentum tulajdonosának szabad döntésén múlik. A pénzügyi kötelezettség fogalma alóli kivételként az az instrumentum, amely ilyen kötelezettséget keletkeztet, tőkeinstrumentumnak minősül, ha rendelkezik a következő tulajdonságokkal:

▼M6

a) Feljogosítja tulajdonosát a gazdálkodó egység nettó eszközeinek arányos részére abban az esetben, ha a gazdálkodó egység felszámolás alá kerül. A gazdálkodó egység nettó eszközei az eszközökkel szemben támasztott követelések levonása után maradó eszközök. Az arányos rész meghatározása:

i. a gazdálkodó egység nettó eszközeit felszámoláskor egyenlő összegű részekre osztjuk, majd

ii. megszorozzuk a kapott összeget a pénzügyi instrumentum tulajdonosának birtokában lévő egységek számával,

b) Az instrumentum az összes többi instrumentumosztály alá rendelt instrumentumosztályba tartozik. Az instrumentum akkor tartozik ebbe az osztályba, ha

i. nem tartozik hozzá a gazdálkodó egységgel szemben felszámoláskor támasztott többi követeléssel szembeni elsőbbségi jog, és

ii. nem szükséges más instrumentummá alakítani mielőtt az instrumentumoknak abba az osztályába kerülne, amely az összes többi instrumentumosztály alá rendelt.

c) Az összes többi instrumentumosztály alá rendelt instrumentumosztályba tartozó valamennyi instrumentum egyöntetű szerződéses kötelezettséget keletkeztet arra, hogy a kibocsátó gazdálkodó egység felszámoláskor nettó eszközeinek arányos részét átadja.

16D. Egy instrumentum akkor tőkeinstrumentum, ha – azon kívül, hogy az összes fenti tulajdonsággal rendelkezik – kibocsátójának nincs más olyan pénzügyi instrumentuma, illetve szerződése:

a) amelynek összes cash-flow-i lényegében az eredményen, az elszámolt nettó eszközök változásán, illetve a gazdálkodó egység elszámolt vagy el nem számolt nettó eszközei valós értékének változásán alapulnak (az ilyen instrumentum vagy szerződés hatásainak kivételével), valamint

b) lényegében a visszaadható instrumentumok tulajdonosainak járó maradék megtérülést korlátozza vagy rögzíti.

A jelen feltétel alkalmazásának céljára a gazdálkodó egység nem vehet figyelembe a 16C. bekezdésben leírt instrumentum tulajdonosával kötött olyan nem pénzügyi szerződéseket, amelyekben az instrumentumot nem birtokló partner és a kibocsátó egység között létrejött egyenértékű szerződéshez hasonló szerződéses feltételek szerepelnek. Amennyiben a gazdálkodó egység nem képes meghatározni, hogy ez a feltétel teljesül-e, nem sorolhatja az instrumentumot a tőkeinstrumentumok közé.

▼M6

Olyan visszaadható instrumentumok, illetve instrumentumrészek átsorolása, amelyek a gazdálkodó egységet csak felszámolás esetén kötelezik arra, hogy nettó eszközeinek arányos részét más félnek adja át

16E. Egy gazdálkodó egység a 16A. és 16B. vagy a 16C. és 16D. bekezdésekkel összhangban akkortól kezdve sorolhat egy pénzügyi instrumentumot a tőkeinstrumentumok közé, amikor az instrumentum rendelkezik valamennyi tulajdonsággal és megfelel az e bekezdésekben megállapított valamennyi feltételnek. A gazdálkodó egység akkortól kezdve sorolhat át egy pénzügyi instrumentumot, amikor az instrumentum többé nem rendelkezik az összes olyan tulajdonsággal, illetve már nem felel meg az összes olyan feltételnek, amelyeket ezek a bekezdések felsorolnak. Ha például egy gazdálkodó egység valamennyi kibocsátott, vissza nem váltható instrumentumát visszaváltja és mindegyik maradék kinnlevő instrumentuma rendelkezik a 16A. és 16B. bekezdésekben szereplő összes tulajdonsággal, illetve megfelel az összes ott felsorolt feltételnek, a gazdálkodó egység akkortól kezdve sorolhatja át a visszaadható instrumentumokat a tőkeinstrumentumok közé, amikor a vissza nem váltható instrumentumokat visszaváltja.

16F. A gazdálkodó egység az alábbiak szerint köteles elszámolni egy instrumentumot a 16E. bekezdéssel összhangban:

a) A tőkeinstrumentumot köteles a pénzügyi kötelezettségek közé sorolni attól a naptól fogva, amikor az instrumentum többé nem rendelkezik a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdések szerinti valamennyi tulajdonsággal, illetve már nem felel meg az azokban foglalt feltételeknek. A pénzügyi kötelezettséget az instrumentum átsorolás napján mért valós értékén kell figyelembe venni. A gazdálkodó egység a tőkében köteles elszámolni minden olyan különbözetet, amely a tőkeinstrumentum könyv szerinti értéke és a pénzügyi kötelezettség valós értéke között az átsorolás napján fennáll.

b) Egy pénzügyi kötelezettséget attól a naptól fogva köteles a tőke körébe sorolni, amikor az instrumentum rendelkezik a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdések szerinti valamennyi tulajdonsággal, illetve megfelel az azokban foglalt feltételeknek. Egy tőkeinstrumentumot a pénzügyi kötelezettség átsorolás napján mért valós értékén kell figyelembe venni.

▼B

Nincs szerződéses kötelem pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására (16(a) bekezdés)

►M6 17. A fenti 16A. és 16B., illetve 16C. és 16D. bekezdésekben leírt körülmények kivételével a pénzügyi kötelezettségek és a tőkeinstrumentumok közötti különbségtételben az játszik kritikus szerepet, hogy fennáll-e a pénzügyi instrumentum kapcsán az egyik fél (a kibocsátó) számára szerződéses kötelem készpénz vagy más pénzügyi eszköz átadására a másik fél (az instrumentum tulajdonosa) részére pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek cseréjére az instrumentum tulajdonosával a kibocsátó szempontjából potenciálisan előnytelen feltételek mellett. ◄ Bár a tőkeinstrumentum birtokosa jogosult lehet arra, hogy az osztalékból vagy a saját tőkéből történő egyéb kifizetésekből arányosan részesüljön, a kibocsátónak nincs szerződéses kötelme ilyen kifizetésekre, mivel nem kötelezhető arra, hogy pénzeszközt vagy egyéb pénzügyi eszközt adjon át a másik fél részére.

▼M6

18. A gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének kimutatásában a besorolást a pénzügyi instrumentum tartalma, nem pedig annak jogi formája határozza meg. A tartalom és a jogi forma többnyire összhangban vannak egymással, de nem minden esetben. Néhány pénzügyi instrumentum a tőke jogi formáját ölti, de tartalmukban kötelezettségek, más instrumentumok pedig ötvözhetik a tőkeinstrumentumok jegyeit a pénzügyi kötelezettségek jellemzőivel. Például:

▼B

(a) az az elsőbbségi részvény, amely előírja, hogy rögzített vagy meghatározható összegért, egy rögzített, vagy meghatározható jövőbeni időpontban a kibocsátónak kötelezően be kell azt váltania, vagy azt a jogot biztosítja a birtokosának, hogy a kibocsátótól a részvénynek egy bizonyos időpontban, vagy azt követően egy rögzített vagy meghatározható összeg ellenében történő beváltását igényelje, pénzügyi kötelezettség;

▼M6

(b) az a pénzügyi instrumentum, amely tulajdonosa számára lehetővé teszi a készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért történő visszaváltást („visszaadható instrumentum”) pénzügyi kötelezettség, azoknak az instrumentumoknak a kivételével, amelyek a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdésekkel összhangban a tőkeinstrumentumok közé sorolhatók. A pénzügyi instrumentum akkor is pénzügyi kötelezettség, ha a készpénz összegének vagy egyéb pénzügyi eszköz mennyiségének meghatározása index vagy egyéb olyan tétel alapján történik, amely növekedhet vagy csökkenhet. A pénzügyi instrumentum készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért történő visszaváltásának a birtokos számára biztosított lehetősége azt jelenti, hogy a visszaadható instrumentum megfelel a pénzügyi kötelezettség fogalmának, eltekintve azoktól az instrumentumoktól, amelyek a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdésekkel összhangban a tőkeinstrumentumok közé sorolhatók. A nyílt végű befektetési alapok, zártvégű befektetési alapok, társulások és egyes szövetkezeti gazdálkodó egységek például felruházhatják befektetési jegyeik tulajdonosait vagy tagjaikat azzal a joggal, hogy a kibocsátóban fennálló érdekeltségeiket bármikor készpénzért visszaváltsák, aminek eredményeképpen a jegytulajdonosok, illetve tagok érdekeltségei pénzügyi kötelezettségeknek minősülnek, azok kivételével, amelyek a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdések értelmében tőkeinstrumentumoknak minősülnek. A pénzügyi kötelezettségként történő besorolás azonban nem zárja ki az olyan megnevezések alkalmazását, mint pl. „a tagok rendelkezésére álló nettó eszközérték”, valamint „a tagok rendelkezésére álló nettó eszközértékben bekövetkezett változás” magukban a pénzügyi kimutatásokban egy olyan gazdálkodó egység esetében, amely nem rendelkezik tőkével (pl. egyes befektetési alapok és zártvégű alapok, lásd a 7. szemléltető példát), vagy nem zárja ki további közzétételek alkalmazását annak bemutatására, hogy a tagok részesedéseinek összessége olyan tételeket is tartalmaz, mint pl. a tartalékok, amelyek megfelelnek a tőke fogalmának, és olyan eladható instrumentumokat, amelyek nem felelnek meg (lásd a 8. szemléltető példát).

19. Ha egy gazdálkodó egységnek nincs feltétlen joga arra, hogy készpénzzel vagy egyéb pénzügyi eszközzel egyenlítsen ki egy szerződéses kötelezettséget, a kötelezettség kimeríti a pénzügyi kötelezettség fogalmát, azoknak az instrumentumoknak a kivételével, amelyek a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdések szerint tőkeinstrumentumoknak minősülnek. Például:

▼B

(a) a kibocsátónak egy szerződéses kötelem teljesítésével kapcsolatos képességének korlátozottsága, például az, hogy a külföldi pénznem nem hozzáférhető, vagy a kifizetést valamely felügyeleti hatósággal engedélyeztetni kell, nem teszi semmissé a gazdálkodó egységnek az instrumentum alapján fennálló szerződéses kötelmét vagy az instrumentum birtokosának az instrumentum alapján fennálló szerződéses jogát;

(b) egy olyan szerződéses kötelem, amely függ attól, hogy egy szerződő fél gyakorolja-e beváltási jogát, pénzügyi kötelezettség, mivel a gazdálkodó egység nem rendelkezik feltétel nélküli joggal a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadásának elkerülésére.

▼B

20. Egy olyan pénzügyi instrumentum, ami kifejezetten nem hoz létre szerződéses kötelmet pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására, közvetett módon, feltételei alapján még keletkeztethet kötelmet. Például:

(a) a pénzügyi instrumentum tartalmazhat olyan nem pénzügyi kötelmet, amelyet akkor és csak akkor kell teljesíteni, ha a gazdálkodó egység nem oszt ki nyereséget, vagy nem váltja vissza az instrumentumot. Amennyiben a gazdálkodó egység csak olyan módon kerülheti el a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadását, hogy teljesíti a nem pénzügyi kötelmet, a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettség;

(b) a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettség, ha előírja, hogy a teljesítéskor a gazdálkodó egységnek át kell adnia:

i. pénzeszközt vagy egyéb pénzügyi eszközt; vagy

ii. saját részvényeit, amelyek értéke oly módon van meghatározva, hogy az lényegesen meghaladja a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz értékét.

Bár a gazdálkodó egységnek nincs kifejezett szerződéses kötelme pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására, a részvényben való teljesítés értéke oly módon van meghatározva, hogy a gazdálkodó egység pénzeszközben fog teljesíteni. Az instrumentum birtokosa felé lényegében minden esetben egy olyan összeg átadása garantált, amely nem alacsonyabb a pénzeszközben történő teljesítési opciónál (lásd a 21. bekezdést).

A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban való teljesítés (16(b) bekezdés)

21. Egy szerződés nem tőkeinstrumentum pusztán amiatt, mert a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumainak átvételére vagy átadására vonatkozik. A gazdálkodó egységnek olyan szerződéses joga vagy kötelme is lehet, amely olyan számú saját részvény vagy más tőkeinstrumentum átvételére vagy átadására vonatkozik, amely úgy változik, hogy a gazdálkodó egység átadandó vagy átveendő saját tőkeinstrumentumainak valós értéke megegyezzen a szerződéses jog vagy kötelem értékével. Az ilyen szerződéses jog vagy kötelem szólhat fix összegre is, vagy olyan összegre, amely részben vagy egészében valamely, a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentuma piaci árától eltérő változó függvényében változik (pl. kamatláb, árutőzsdei ár, vagy valamely pénzügyi instrumentum ára). Két példa erre: (a) a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiból olyan darabszám átadására szóló szerződés, amennyi értékben megfelel 100 CU-nak ([1]); valamint (b) a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiból olyan darabszám átadására vonatkozó szerződés, amennyi értékben megfelel 100 uncia aranynak. Az ilyen szerződés a gazdálkodó egység pénzügyi kötelezettsége még akkor is, ha a gazdálkodó egység köteles azt saját tőkeinstrumentumai átadásával teljesíteni, vagy erre lehetősége van. Ez nem tőkeinstrumentum, mivel a gazdálkodó egység a szerződés teljesítéséhez változó számú saját tőkeinstrumentumot használ fel. Ennek megfelelően a szerződés nem a gazdálkodó egység kötelezettségeinek levonása után a gazdálkodó egység eszközeiben fennálló maradvány érdekeltséget testesít meg.

([1]) A jelen példában a pénzegységek „pénznemegységben” (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

▼B

►M6 22. A 22A. bekezdésben foglaltakon kívül, tőkeinstrumentum az a szerződés, amelyet a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai fix darabszámának (átvételével vagy) átadásával teljesít fix összegű készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserébe. Például: ◄ a gazdálkodó egység által kibocsátott részvényopció, amely jogot biztosít annak birtokosa részére, hogy a gazdálkodó egység fix darabszámú részvényét fix áron, vagy egy kötvény fix tőkeösszegéért megvásárolhassa, tőkeinstrumentum. A szerződés valós értékében a piaci kamatlábmozgások miatt bekövetkező olyan változások, amelyek nem érintik a szerződés teljesítésekor fizetendő vagy járó pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz összegét, vagy az átveendő vagy átadandó tőkeinstrumentum darabszámát, nem zárják ki annak lehetőségét, hogy a szerződés tőkeinstrumentumnak minősülhessen. A kapott ellenérték (pl. a gazdálkodó egység saját részvényeire kiírt opcióért vagy warrantért cserében kapott prémium) közvetlenül a saját tőke összegét növeli. A fizetett ellenérték (pl. a megvásárolt opció díja) közvetlenül a saját tőke összegét csökkenti. A tőkeinstrumentum valós értékében bekövetkező változásokat nem jelenítik meg a pénzügyi kimutatásokban.

▼M6

22A. Ha a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai, amelyeket a gazdálkodó egység egy szerződés teljesítésekor kap vagy ad át, a 16A. és 16B. bekezdéseiben leírt összes tulajdonsággal rendelkező és azokban foglalt összes feltételnek megfelelő visszaadható pénzügyi instrumentumok, vagy olyan instrumentumok, amelyek a gazdálkodó egységet arra kötelezik, hogy kizárólag felszámoláskor adja át másnak a gazdálkodó egység nettó eszközeinek arányos részét, rendelkezik a 16C. és 16D. bekezdésekben leírt összes tulajdonsággal és megfelel az azokban foglalt összes feltételnek, az ilyen szerződés pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség. Ezek közé tartoznak az olyan szerződések is, amelyeket fix összegű készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserébe a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai közül fix darabszám átvételével vagy átadásával teljesít.

▼M53

23. A 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdésekben leírt körülmények kivételével az a szerződés, amely arra kötelezi a gazdálkodó egységet, hogy saját tőkeinstrumentumait készpénzért vagy valamely pénzügyi eszközért cserébe vásárolja meg, a visszaváltási összeg jelenértékére (pl. a határidős visszavásárlási ár, az opció lehívási ára, vagy egyéb visszaváltási összeg jelenértékére) vonatkozóan pénzügyi kötelezettséget keletkeztet. Ez a helyzet akkor is, amikor a szerződés maga tőkeinstrumentum. Példa erre, amikor a gazdálkodó egységnek egy forwardszerződés alapján kötelme áll fenn saját tőkeinstrumentumai pénzeszközért történő megvásárlására. A pénzügyi kötelezettséget kezdetben a visszaváltási érték jelenértékén jelenítik meg, és a saját tőkéből sorolják át. Ezt követően a pénzügyi kötelezettséget az IFRS 9 standard alapján értékelik. Ha a szerződés teljesítés nélkül jár le, a pénzügyi kötelezettség könyv szerinti értékét visszasorolják a saját tőkébe. A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai megvásárlására vonatkozó szerződéses kötelme a visszaváltási összeg jelenértékére vonatkozóan akkor is pénzügyi kötelezettséget keletkeztet, ha a vásárlási kötelem a másik fél visszaváltási szándékától függően feltételes (pl. egy olyan kiírt opció, amely arra jogosítja fel a másik felet, hogy eladja a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumait egy fix áron).

▼B

24. Az olyan szerződés, amelyet a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai fix darabszámának átadásával vagy átvételével fog teljesíteni egy változó összegű pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében, pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség. Példa erre egy olyan szerződés, melynek alapján a gazdálkodó egység 100 db saját tőkeinstrumentumát köteles átadni olyan összegű pénzeszközért, amely megfelel 100 uncia arany értékének.

▼B

Függő teljesítési rendelkezések

▼M6

25. Egyes esetekben a pénzügyi instrumentum alapján a gazdálkodó egység kötelezett lehet készpénz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására vagy más olyan módon történő teljesítésére, mintha az pénzügyi kötelezettség lenne, meghatározott bizonytalan jövőbeni események bekövetkezésétől vagy be nem következésétől (vagy bizonytalan körülmények kimenetelétől) függően, amelyek mind a kibocsátó, mind pedig az instrumentum tulajdonosának ellenőrzési körén kívül esnek, mint pl. tőzsdeindex alakulása, infláció, kamatláb, adószabályok, a kibocsátó jövőbeni bevételei, nettó nyeresége vagy hitel/saját tőke aránya. Az ilyen instrumentum kibocsátójának nincs feltétel nélküli joga arra, hogy elkerülhesse készpénz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadását (vagy olyan egyéb módon végzett teljesítést, amely miatt az pénzügyi kötelezettség lenne). Emiatt az ilyen instrumentum a kibocsátó pénzügyi kötelezettsége, kivéve ha:

a) a függő teljesítési rendelkezés azon része, amely a készpénzben vagy egyéb pénzügyi eszközben való teljesítést írná elő (vagy más olyan módon végzett teljesítést, amely miatt az pénzügyi kötelezettség lenne), nem kezdettől fogva létezett;

b) a kibocsátó kizárólag a kibocsátó felszámolása esetén kötelezhető a kötelem készpénzben vagy egyéb pénzügyi eszközben történő teljesítésére (vagy más olyan módon végzett teljesítésére, amely miatt az pénzügyi kötelezettség lenne), vagy

c) az instrumentum rendelkezik a 16A. és 16B. bekezdésekben leírt valamennyi tulajdonsággal, és megfelel az azokban foglalt valamennyi feltételnek.

▼B

Teljesítési opciók

26. Ha a származékos pénzügyi instrumentum alternatívát kínál valamelyik fél számára a teljesítés módjára vonatkozóan (pl. a kibocsátó vagy az instrumentum birtokosa választhatja a nettó alapú, pénzeszközben történő kiegyenlítést, vagy a részvények pénzeszközre cserélését), az adott instrumentum pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek minősül, kivéve, ha valamennyi teljesítési alternatíva a tőkeinstrumentummá való minősítést eredményezné.

27. Példa lehet a pénzügyi kötelezettségnek minősülő, teljesítési opciót tartalmazó származékos pénzügyi instrumentumra az olyan részvényopció, melynél a kibocsátó eldöntheti, hogy nettósítva pénzeszközben, vagy saját részvényeit pénzeszközre cserélve teljesít. Hasonlóképpen egy nem pénzügyi tételnek a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiért cserében történő vételére vagy eladására szóló bizonyos szerződések a jelen standard hatálya alá esnek, mivel azok teljesíthetők a nem pénzügyi tétel átadásával, nettó módon pénzeszközzel, vagy más pénzügyi instrumentummal (lásd a 8–10. bekezdést). Az ilyen szerződések pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek, nem pedig tőkeinstrumentumok.

▼B

Összetett pénzügyi instrumentumok (lásd még az AG30–AG35. bekezdést és a 9–12. szemléltető példát)

28. A nem származékos pénzügyi instrumentum kibocsátójának értékelnie kell a pénzügyi instrumentum feltételeit annak meghatározására, hogy az tartalmaz-e kötelezettség- és tőkekomponenst egyaránt. Az ilyen komponenseket elkülönülten kell besorolni pénzügyi kötelezettségként, pénzügyi eszközként, vagy tőkeinstrumentumként a 15. bekezdéssel összhangban.

29. A gazdálkodó egység elkülönülten jeleníti meg a pénzügyi instrumentum azon komponenseit, amelyek (a) pénzügyi kötelezettséget keletkeztetnek a gazdálkodó egységre nézve; és (b) az instrumentum birtokosának jogot biztosítanak az instrumentumnak a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumaira történő átváltására vonatkozóan. Például az olyan kötvény vagy hasonló instrumentum, amelyet annak birtokosa a gazdálkodó egység előre meghatározott számú törzsrészvényére válthat át, összetett pénzügyi instrumentum. A gazdálkodó egység nézőpontjából az ilyen instrumentum két komponensből áll: egy pénzügyi kötelezettségből (pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására vonatkozó szerződéses megállapodás) és egy tőkeinstrumentumból (vételi opció, amely az instrumentum birtokosát meghatározott időszakon belül az instrumentumnak a gazdálkodó egység törzsrészvényeire való átváltására jogosítja fel). Az ilyen instrumentum kibocsátásának gazdasági hatása lényegében ugyanaz, mint amikor egyidejűleg kerül kibocsátásra egy előtörlesztést megengedő adósságinstrumentum és a törzsrészvények vásárlására vonatkozó warrantok, vagy adósságinstrumentum-kibocsátás történik leválasztható részvényvásárlási warrantokkal. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység minden esetben elkülönítve mutatja be a kötelezettség- és a tőkekomponenseket a ►**M5** pénzügyi helyzetére vonatkozó kimutatásában. ◄

30. Az átváltható instrumentum kötelezettség- és tőkekomponensei besorolását nem módosítják, ha megváltozik az átváltási opció lehívásának valószínűsége, még akkor sem, ha úgy tűnik, hogy az instrumentum egyes birtokosai számára gazdaságilag előnyössé vált az opció lehívása. Az instrumentumok birtokosai nem mindig járnak el úgy, ahogy az tőlük elvárható, mivel például az átváltásból adódó adózási következmények eltérőek lehetnek az instrumentumok birtokosai számára. Ezen túlmenően az átváltás valószínűsége időről időre is változik. A gazdálkodó egység jövőbeli fizetésekre vonatkozó szerződéses kötelme mindaddig fennáll, amíg azt az átváltás, az instrumentum lejárata vagy valamely más tranzakció meg nem szünteti.

▼M53

31. A pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek értékelésével az IFRS 9 foglalkozik. A tőkeinstrumentumok olyan instrumentumok, amelyek egy gazdálkodó egység összes kötelezettségének a levonása után a gazdálkodó egység eszközeiben meglévő maradványérdekeltséget testesítenek meg. Ily módon az összetett pénzügyi instrumentum kezdeti könyv szerinti értékének a tőke- és kötelezettségkomponensekre történő felosztásánál a tőkekomponenshez azt a maradványértéket rendelik hozzá, amely a kötelezettségkomponens értékének a teljes instrumentum valós értékéből történő levonása után fennmarad. Az összetett pénzügyi instrumentumba beágyazott, a tőkekomponenstől (mint pl. a tőkére való átváltható ságot biztosító opció) eltérő bármely származékos jellemző (pl. vételi opció) értékét a kötelezettségkomponens foglalja magában. A kötelezettség- és tőkekomponensekhez a kezdeti megjelenítéskor rendelt könyv szerinti értékek összege mindig megegyezik azzal a könyv szerinti értékkel, amelyet a teljes instrumentumnak tulajdonítottak volna. Az instrumentum komponenseinek elkülönülten történő kezdeti megjelenítéséből nem keletkezik nyereség vagy veszteség.

▼B

32. A 31. bekezdésben bemutatott módszer alapján a törzsrészvényre váltható kötvény kibocsátója elsőként a kötelezettségkomponens könyv szerinti értékét határozza meg, valamely olyan hasonló kötelezettség valós értékének a felmérésével (beleértve a beágyazott nem tőke jellegű származékos jellemzőket is), amelynek nincs kapcsolódó tőkekomponense. A törzsrészvényre történő átváltásra vonatkozó opció által képviselt tőkeinstrumentum könyv szerinti értéke ezek után úgy állapítható meg, hogy a pénzügyi kötelezettség valós értékét levonják az összetett instrumentum egészének valós értékéből.

Saját részvények (lásd még az AG36. bekezdést)

33. Amennyiben a gazdálkodó egység visszavásárolja saját tőkeinstrumentumait, ezeket az instrumentumokat („saját részvények”) a saját tőkéből kell levonni. A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai megvásárlásához, értékesítéséhez, kibocsátásához vagy visszavonásához kapcsolódóan nem lehet nyereséget vagy veszteséget elszámolni az eredményben. Saját részvényeket a gazdálkodó egység maga, vagy a konszolidált csoport bármely más tagja is megszerezhet és tarthat. A fizetett vagy kapott ellenértéket közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni.

34. A saját részvények összegét elkülönítetten közzéteszik magában a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ vagy a megjegyzésekben, az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standarddal összhangban. Amennyiben a gazdálkodó egység kapcsolt felektől vásárolja vissza a saját tőkeinstrumentumait, az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard alapján ezt közzéteszi.

Kamat, osztalékok, veszteségek és nyereségek (lásd még az AG37. bekezdést)

▼M36

35. A pénzügyi kötelezettséget megtestesítő pénzügyi instrumentumra vagy annak komponensére vonatkozó kamatot, osztalékot, veszteséget vagy nyereséget az eredményben kell elszámolni bevételként vagy ráfordításként. A tőkeinstrumentum birtokosa részére fizetett osztalékokat a gazdálkodó egységnek közvetlenül a saját tőkére kell terhelnie. A tőkeügylet tranzakciós költségeit a saját tőke csökkenéseként kell elszámolni.

35A. A tőkeinstrumentum birtokosa részére fizetett osztalékokkal és a tőkeügylet tranzakciós költségeivel kapcsolatos nyereségadót az IAS 12 *Nyereségadók* standardnak megfelelően kell elszámolni.

▼B

36. A pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettségként vagy tőkeinstrumentumként történő besorolása dönti el, hogy az adott instrumentumhoz kapcsolódó kamat, osztalék, veszteség vagy nyereség az eredményben kerül-e bevételként vagy ráfordításként megjelenítésre. Ily módon a teljes mértékben kötelezettségként kimutatott részvények után kifizetett osztalékot ráfordításként jelenítik meg, a kötvény után fizetett kamattal azonos módon. Hasonlóképpen a pénzügyi kötelezettségek visszaváltásához vagy refinanszírozásához kapcsolódó nyereségeket és veszteségeket szintén az eredményben jelenítik meg, miközben a tőkeinstrumentumok visszaváltását vagy refinanszírozását a saját tőke változásaként jelenítik meg. A tőkeinstrumentum valós értékében bekövetkező változásokat nem jelenítik meg a pénzügyi kimutatásokban.

▼M36

37. A saját tőkeinstrumentumok kibocsátásának és megszerzésének számos kapcsolódó költsége van. E költségek között vannak a regisztrációs és szabályozói díjak, a jogi, számviteli és egyéb szakmai tanácsadóknak fizetett díjak, a nyomdai költségek, valamint az illetékek. A tőkeügyletek tranzakciós költségeit a saját tőkéből való levonásként számolják el, feltéve, hogy azok közvetlenül a tőkeügyletnek tulajdonítható járulékos költségek, amelyek egyébként nem merültek volna fel. A meg nem valósított tőkeügylet költségeit ráfordításként számolják el.

▼B

38. Az összetett pénzügyi instrumentum kibocsátásához kapcsolódó tranzakciós költségeket a befolyó bevételek megoszlása arányában osztják fel az instrumentum kötelezettség- és tőkekomponenseire. Azokat a tranzakciós költségeket, amelyek egynél több tranzakcióhoz közösen kapcsolódnak (pl. bizonyos részvények értékesítésének és más részvények ezzel egyidejű tőzsdei jegyzésének költségei), ésszerű, és a hasonló tranzakciókkal konzisztens allokációs alapon osztják fel a tranzakciók között.

▼M36

39. A tárgyidőszak során a saját tőke csökkentéseként elszámolt tranzakciós költségeket az IAS 1 standardnak megfelelően elkülönítetten teszik közzé.

▼M31

40. A ráfordításként elszámolt osztalékot az egyéb kötelezettségekre fizetett kamatokkal együtt vagy különálló tételként is lehet az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban szerepeltetni. A jelen standard előírásain túlmenően a kamat és osztalék közzétételére az IAS 1 és az IFRS 7 standard előírásai is vonatkoznak. Bizonyos esetekben, mint például a kamatnak és az osztalékoknak az adóalapból történő levonhatósága tekintetében mutatkozó különbségek miatt, kívánatos, hogy ezeket elkülönülten tegyék közzé az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás(ok)ban. Az adókihatásokat az IAS 12 standarddal összhangban teszik közzé.

▼B

41. A pénzügyi kötelezettség könyv szerinti értékében bekövetkező változásokhoz kapcsolódó nyereséget és veszteséget az eredményben jelenítik meg bevételként vagy ráfordításként még akkor is, ha az olyan instrumentumra vonatkozik, amely tartalmaz egy jogot a gazdálkodó egység eszközeiben lévő maradvány érdekeltségre pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében (lásd a 18(b) bekezdést). Az IAS 1 alapján a gazdálkodó egység az ilyen instrumentum újraértékelése miatt keletkező bármely nyereséget vagy veszteséget magában az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ elkülönülten mutatja be, amikor az releváns a gazdálkodó egység teljesítményének a magyarázatához.

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása (lásd még az AG38. és AG39. bekezdést)

▼M53

42. A pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket akkor kell egymással szemben beszámítani, és a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban a nettó összeget szerepeltetni, ha:

▼B

(a) a gazdálkodó egységnek jogilag kikényszeríthető joga van a megjelenített összegek egymással szembeni beszámítására; valamint

(b) a gazdálkodó egység nettó alapon kívánja rendezni azokat, vagy egyidejűleg kívánja a követelést realizálni és rendezni a kötelezettséget.

▼M53

A pénzügyi eszköz olyan átadásának az elszámolásakor, amely nem felel meg a kivezetés feltételeinek, a gazdálkodó egység az átadott eszközt nem számolhatja el a kapcsolódó kötelezettséggel szemben (lásd IFRS 9 standard 3.2.22. bekezdés).

▼M34

43. A jelen standard a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek nettó alapon történő bemutatását írja elő, amennyiben ez tükrözi a gazdálkodó egység kettő vagy több különálló pénzügyi instrumentumának rendezéséből származó várható jövőbeli cash flow-kat. Amennyiben a gazdálkodó egységnek joga van arra, hogy egyetlen nettó összegben fizessen, vagy neki így fizessenek, és ez szándékában is áll, a gazdálkodó egység valójában egyetlen pénzügyi eszközzel vagy

▼M34

pénzügyi kötelezettséggel rendelkezik. Egyéb körülmények között a pénzügyi eszközöket és a pénzügyi kötelezettségeket egymástól elkülönítetten, jellegüknek megfelelően a gazdálkodó egység erőforrásai vagy kötelmei között mutatják be. A gazdálkodó egységnek az IFRS 7 standard 13A. bekezdésének hatályába tartozó megjelenített pénzügyi instrumentumok tekintetében közzé kell tennie az IFRS 7 standard 13B–13E. bekezdésében előírt információkat.

▼B

44. A megjelenített pénzügyi eszköz és a megjelenített pénzügyi kötelezettség egymással szemben való beszámítása és a nettó összeg bemutatása nem egyenértékű a pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi kötelezettség kivezetésével. Amíg a beszámítás nem eredményezi nyereség vagy veszteség megjelenítését, addig a pénzügyi instrumentum kivezetése nemcsak a korábban megjelenített tételnek a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból ◄ való kivezetését jelenti, hanem nyereség vagy veszteség megjelenítését is eredményezheti.

45. A beszámítás joga az adósnak szerződés értelmében vagy más módon biztosított joga arra, hogy egy hitelező felé fennálló tartozása egészét vagy egy részét a hitelezővel szembeni követelés beszámításával teljesítse, vagy más módon rendezze. Sajátos körülmények között az adósnak törvényes joga lehet arra, hogy a hitelezőjét megillető összegből egy harmadik fél tartozását vonja le, feltéve, hogy a három fél között megállapodás jött létre, és az egyértelműen tartalmazza az adós beszámításra vonatkozó jogát. Mivel a beszámítás joga törvényes jog, az ezzel kapcsolatos feltételek jogrendszerenként különbözhetnek egymástól, és mérlegelni szükséges a felek közötti kapcsolatokra irányadó jogszabályokat.

46. A pénzügyi eszköz és a pénzügyi kötelezettség beszámítására vonatkozó kikényszeríthető jog fennállása érinti a pénzügyi eszközzel és a pénzügyi kötelezettséggel kapcsolatos jogokat és kötelmeket, és befolyásolhatja, hogy a gazdálkodó egység mennyire van kitéve hitel- és likviditási kockázatnak. A jog fennállása azonban önmagában nem képez elégséges alapot a beszámításhoz. Ha nincs szándék a jog gyakorlására vagy az egyidejű rendezésre, akkor a gazdálkodó egység jövőbeli cash flow-inak összege és annak ütemezése nem módosul. Amennyiben viszont a gazdálkodó egységnek szándékában áll a jog gyakorlása, vagy az egyidejű rendezés, úgy az eszköz és a kötelezettség nettó módon történő bemutatása tükrözi megfelelőbben a várható jövőbeli cash flow-k összegét és ütemezését, valamint azokat a kockázatokat, amelyeknek ezen cash flow-k ki vannak téve. Amennyiben törvényes jog nem áll fenn, úgy az egyik vagy mindkét fél azon szándéka, hogy nettó alapon teljesítsenek, nem képez elégséges okot a beszámításra, mivel az egyedi pénzügyi eszközhöz és pénzügyi kötelezettséghez kapcsolódó jogok és kötelmek változatlanok.

47. A gazdálkodó egység bizonyos eszközök és kötelezettségek rendezésével kapcsolatos szándékait befolyásolhatják a gazdálkodó egység szokásos üzleti eljárásai, a pénzügyi piacok követelményei és az egyéb olyan körülmények, amelyek korlátozhatják a nettó teljesítésre vagy az egyidejű teljesítésre vonatkozó képességet. Amennyiben a gazdálkodó egységnek törvényes joga van a beszámításra, de nem kíván nettó módon teljesíteni, vagy nem kívánja egyidejűleg realizálni az eszközt és rendezni a kötelezettséget, úgy e jognak a gazdálkodó egység hitelkockázati kitettségére gyakorolt hatását az IFRS 7 standard 36. bekezdésének megfelelően közzé kell tenni.

▼B

48. Két pénzügyi instrumentum egyidejű teljesítése megtörténhet például egy szervezett pénzügyi piac elszámolóházán keresztül, vagy közvetlenül megvalósuló csere révén. Ezekben az esetekben a cash flow-k valójában egyetlen nettó összegnek felelnek meg, és nincs hitel- vagy likviditási kockázatnak való kitettség. Más esetekben a gazdálkodó egység a két instrumentumot különálló összegek bevételezésével és fizetésével rendezi, így az eszköz teljes összegével hitelkockázatnak, valamint a kötelezettség teljes összegével likviditási kockázatnak van kitéve. E kockázati kitettségek jelentősek lehetnek még akkor is, ha viszonylag rövid ideig állnak fenn. Következésképpen a pénzügyi eszköz realizálását és a pénzügyi kötelezettség rendezését csak akkor lehet egyidejűnek tekinteni, ha a tranzakciók ugyanabban az időpontban történnek.

49. A 42. bekezdésben foglalt feltételek rendszerint nem teljesülnek, és általában nem helyénvaló beszámítást alkalmazni, amennyiben:

(a) több különböző pénzügyi instrumentum kerül felhasználásra annak érdekében, hogy előállítsák egy bizonyos pénzügyi instrumentum tulajdonságait („szintetikus instrumentum”);

(b) a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek olyan pénzügyi instrumentumokból származnak, amelyeknek elsődleges kockázati kitettsége megegyezik (például a forwardszerződések vagy más származékos instrumentumok portfóliója), de a szerződéses partnerek különböznek;

(c) pénzügyi vagy egyéb eszközök szolgálnak a visszkereseti jog nélküli pénzügyi kötelezettségek biztosítékául;

(d) ha az adós a kötelem alóli mentesülés céljából letétbe helyez pénzügyi eszközöket, anélkül, hogy azokat a kötelem rendezésének eszközeiként a hitelező elfogadta volna (például a csökkenő letéti megállapodás); vagy

(e) a veszteségeket okozó eseményekből származó kötelmek egy biztosítási szerződés alapján egy harmadik fél teljesítése révén várhatóan megtérülnek.

50. Az a gazdálkodó egység, amelynek számos pénzügyi instrumentumügylete van egy bizonyos szerződő féllel szemben, „nettósítási keretmegállapodást” köthet az illető féllel. Az ilyen megállapodás lehetővé teszi, hogy a megállapodásban szereplő összes pénzügyi instrumentummal kapcsolatban egyetlen nettó teljesítés történjen, amennyiben bármelyik szerződés nem teljesül, vagy megszüntetésre kerül. A pénzügyi intézmények gyakran kötnek ilyen megállapodásokat, hogy ezek segítségével védekezzenek azon veszteségek ellen, amelyek abból származnak, ha a partnerük csőd, vagy más körülmény miatt nem képes teljesíteni kötelezettségeit. A nettósítási keretmegállapodások általában teremtik meg az egymással szembeni beszámítás jogát, amely csak akkor válik kikényszeríthetővé, és csak akkor érinti az egyes pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek realizálását és rendezését, ha a nem teljesítés egy meghatározott esete bekövetkezik, vagy a szokásos üzletmenetben nem várt körülmények merülnek fel. A nettósítási keretmegállapodás alapján csak akkor lehet beszámítást alkalmazni, ha a 42. bekezdés mindkét kritériuma teljesül. Amennyiben a nettósítási keretmegállapodás hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök és kötelezettségek nem kerülnek beszámításra, úgy a megállapodásnak a gazdálkodó egység hitelkockázati kitettségére gyakorolt hatását az IFRS 7 standard 36. bekezdésének megfelelően be kell mutatni.

▼B

KÖZZÉTÉTEL

51–95. [Törölve]

▼M8

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

▼B

96. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. A gazdálkodó egység csak akkor alkalmazhatja a jelen standardot egy 2005. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakra, ha egyidejűleg a (2003 decemberében kibocsátott) IAS 39 alkalmazását is megkezdi, beleértve a 2004. márciusi módosításokat is. Ha a gazdálkodó egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M6

96A. A 2008 februárjában kihirdetett „*Visszaadható pénzügyi instrumentumok és felszámoláskor felmerülő kötelezettségek*” (az IAS 32 és az IAS 1 standard módosításait tartalmazó) standard, amely előírta, hogy az olyan pénzügyi instrumentumokat, amelyek tartalmazzák a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdésekben leírt valamennyi tulajdonságot és megfelelnek az azokban foglalt feltételeknek, tőkeinstrumentumoknak minősüljenek, módosította a 11., 16., 17–19., 22., 23., 25., AG13., AG14. és AG27. bekezdéseket, valamint kiegészült a 16A.–16F., 22A., 96B., 96C., 97C., AG14A.–AG14J. és az AG29A. bekezdésekkel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ennél korábbi alkalmazás is megengedett. Amennyiben egy gazdálkodó egység ezeket a változtatásokat korábbi időszakra vonatkoztatja, köteles erről értesítést közölni, és a vonatkozó módosításokat egyúttal az IAS 1, IAS 39 és IAS 7, illetve az IFRIC 2 standardjaiban is átvezetni.

96B. Mivel a „*Visszaadható pénzügyi instrumentumok és felszámoláskor felmerülő kötelezettségek*” korlátozott körben vezette be a kivételt, a gazdálkodó egységek nem alkalmazzák a kivételt analógia alapján.

▼M53

96C. A kivételt képező instrumentumok osztályba sorolása az instrumentum IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 és az IFRS 9 standard szerinti elszámolására korlátozódik. Más útmutatás alapján, például az IFRS 2 standard szerint, az instrumentum nem minősül tőkeinstrumentumnak.

▼B

97. A jelen standardot visszamenőlegesen kell alkalmazni.

▼M5

97A. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 40. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M29

97B. A (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 standard törölte a 4. bekezdés (c) pontját. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység a (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, akkor ezt a módosítást is alkalmaznia kell erre a korábbi időszakra. Azonban ez a módosítás nem vonatkozik az olyan üzleti kombinációból eredő függő ellenértékekre, amelyek esetében az akvizíció időpontja megelőzte a (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 standard alkalmazását. A gazdálkodó egységnek ehelyett a (2010-ben módosított) IFRS 3 standard 65A–65E. bekezdésével összhangban kell elszámolnia az ilyen ellenértékeket.

▼**M6**

97C. A 96A. bekezdésben leírt módosítások alkalmazása során a gazdálkodó egység köteles az összetett pénzügyi instrumentumot és a gazdálkodó egység nettó eszközeinek kizárólag felszámolás esetén másik fél számára átadandó arányos részét különálló, kötelezettség és tőke összetevőkre felosztani. Ha a kötelezettség elem a továbbiakban már nem áll fenn, az IAS 32 standard visszamenőleges alkalmazása a saját tőke két részének elkülönítését igényli. Az első összetevő a felhalmozott eredménybe tartozik és azt a felhalmozott kamatot képviseli, amely a kötelezettség-elemmel kapcsolatban halmozódott fel. A másik összetevő az eredeti tőkeelemet képviseli. Ezért a gazdálkodó egységnek nem szükséges ezt a két elemet elkülönítenie, ha a kötelezettség többé nem áll fenn a módosítások alkalmazásának időpontjában.

▼**M8**

97D. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 4. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie, és egyidejűleg alkalmaznia kell az IFRS 7 standard 3. bekezdésének, az IAS 28 standard 1. bekezdésének és az IAS 31 standard 1. bekezdésének 2008 májusában közzétett módosításait. A gazdálkodó egység a módosításokat előretekintően alkalmazhatja.

▼**M21**

97E. A 2009 októberében kibocsátott *Jogkibocsátások besorolása* módosította a 11. és a 16. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2010. február 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼**M29**

97G. A 2010 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosította a 97B. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2010. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett.

▼**M32**

97I. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 és IFRS 11 standard módosította a 4. bekezdés (a) pontját és az és AG29. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 11 standardot.

▼**M33**

97J. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a valós érték meghatározását a 11. bekezdésben, valamint módosította az 23. és az AG31. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼**M31**

97K. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 40. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezt a módosítást, amikor alkalmazza a 2011 júniusában módosított IAS 1 standardot.

▼**M34**

97L. A 2011 decemberében közzétett *Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása* (Az IAS 32 módosítása) törölte az AG38. bekezdést és a standardot kiegészítette az AG38A–AG38F. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat visszamenőleg kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábbi időszakra alkalmazza e módosításokat, ezt a tényt közzé kell tennie, és erre a korábbi időszakra köteles megtenni a 2011 decemberében közzétett *Közzétételek – Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása* (Az IFRS 7 módosítása) által előírt közzétételeket is.

▼M36

97M. A 2012 májusában közzétett *Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus* módosította a 35., a 37. és a 39. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 35A. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M38

97N. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította a 4. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A *Befektetési gazdálkodó egységek* korábbi alkalmazása megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosítást, egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást is alkalmaznia kell.

▼M52

97Q. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította az AG21. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M53

97R. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 3., 4., 8., 12., 23., 31., 42., 96C., AG2. és AG30. bekezdést, valamint törölte a 97F., 97H. és 97P. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

98. A jelen standard hatályon kívül helyezi a 2000-ben módosított IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* standardot ([1]).

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

(a) SIC-5 *A pénzügyi instrumentumok besorolása – függő teljesítési rendelkezések*;

(b) SIC-16 *Jegyzett tőke – Visszavásárolt saját tőkeinstrumentumok (saját részvények)*; valamint

(c) SIC-17 *Saját tőke – Egy tőketranzakció költségei*.

100. A jelen standard visszavonja a SIC D34 *Pénzügyi instrumentumok – A birtokos által visszaváltható instrumentumok vagy jogok* értelmezéstervezetet.

([1]) 2005 augusztusában az IASB a pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatos valamennyi közzétételi előírást áthelyezte az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standardba.

▼B

Függelék

ALKALMAZÁSI ÚTMUTATÓ

IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: bemutatás

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

AG1. A jelen Alkalmazási útmutató a standard bizonyos vonatkozásainak alkalmazását szemlélteti.

▼M53

AG2. A standard nem foglalkozik a pénzügyi instrumentumok megjelenítésével és értékelésével. A pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozó előírásokat az IFRS 9 standard tartalmazza.

▼B

FOGALMAK (11–14. BEKEZDÉS)

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek

AG3. A fizetőeszköz (pénzeszköz) pénzügyi eszköz, mivel a csere eszközét testesíti meg, és ezért az összes tranzakció értékelésének és pénzügyi kimutatásokban történő megjelenítésének az alapját képezi. A bankban vagy hasonló pénzügyi intézményben betétként elhelyezett pénzeszköz azért pénzügyi eszköz, mivel a betételhelyező azon szerződéses jogát testesíti meg, hogy pénzeszközhöz jusson az intézménytől, vagy egy pénzügyi kötelezettség teljesítése során az egyenleg terhére csekket vagy hasonló instrumentumot állítson ki egy hitelező nevére.

AG4. A pénzeszköz jövőbeli átvételére vonatkozó szerződéses jogot megtestesítő pénzügyi eszközök és a pénzeszköz jövőbeli kifizetésére vonatkozó szerződéses kötelmet megtestesítő pénzügyi kötelezettségek általános példái a következők:

(a) vevőkövetelések és szállítói tartozások;

(b) váltókövetelések és -tartozások;

(c) hitelkövetelések és -tartozások; valamint

(d) kötvényből származó követelések és kötelezettségek.

Az egyik fél pénzeszköz átvételére vonatkozó szerződéses joga (vagy kifizetési kötelme) minden esetben pontosan megfelel a másik fél ezzel kapcsolatos kifizetési kötelmének (vagy bevételezésre vonatkozó jogának).

AG5. Egy másik típust képviselnek azok a pénzügyi instrumentumok, amelyek esetében a bevételezésre vagy átadásra kerülő gazdasági haszon nem pénzeszköz, hanem más pénzügyi eszköz formájában jelenik meg. Például az államkötvényekben fizetendő kötelezvény azt a szerződéses jogot biztosítja a kötelezvény birtokosa számára, és azt a szerződéses kötelmet rója a kötelezvény kibocsátójára, hogy ne pénzeszközt, hanem államkötvényt kapjon, és adjon át. A kötvények pénzügyi eszközöknek minősülnek, mivel a kibocsátó kormány pénzeszköz kifizetésére vonatkozó kötelmeit testesítik meg. Ebből következően a kötelezvény a kötvénytulajdonos pénzügyi eszköze és a kibocsátó pénzügyi kötelezettsége.

AG6. A „lejárat nélküli” adósságinstrumentumok (pl. az örökjáradék-kötvények, az „állandó” adóslevelek és vagyonjegyek) általában azt a szerződéses jogot biztosítják a kötvény birtokosa számára, hogy meghatározott időpontokban kamatkifizetésekben részesüljön a végtelen jövőben úgy, hogy a tőkeösszeget nem, vagy csak olyan feltételekkel törlesztik, amelyek azt valószínűtlenné, vagy időben igen távolivá teszik. Például a gazdálkodó egység kibocsáthat olyan pénzügyi instrumentumot, amelynek alapján évjáradékként évente kell kifizetést teljesítenie 8 százalékban meghatározott kamatszint mellett, egy

▼B

meghatározott 1 000 CU-s névértékre vagy tőkeösszegre vonatkozóan ([1]). Feltételezve, hogy a 8 % az instrumentum kibocsátásakor érvényes piaci kamatláb, a kibocsátó szerződéses kötelmet vállal a jövőben egy olyan kamat kifizetési sorozat teljesítésére, melynek valós értéke (jelenértéke) 1 000 CU a kezdeti megjelenítéskor. Az instrumentum birtokosánál és kibocsátójánál ez pénzügyi eszközként és pénzügyi kötelezettségként jelenik meg.

AG7. Valamely pénzügyi instrumentum átvételére, átadására vagy cseréjére szóló szerződéses jog vagy kötelem önmagában is pénzügyi instrumentumnak minősül. A szerződéses jogok vagy kötelmek egy sorozata akkor felel meg a pénzügyi instrumentum fogalmának, ha az végső soron pénzeszköz átvételét vagy kifizetését, vagy valamely tőkeinstrumentum megszerzését vagy kibocsátását eredményezi.

AG8. A szerződéses jog gyakorlásának képessége, vagy a szerződéses kötelem teljesítésének megkövetelése lehet feltétlen, vagy függhet egy jövőbeli esemény bekövetkezésétől. Például a pénzügyi garancia a hitelező szerződéses joga arra vonatkozóan, hogy pénzeszközt kapjon a garanciavállalótól és ezzel összefüggésben a garanciavállaló szerződéses kötelme arra vonatkozóan, hogy a hitelező részére teljesítsen, amennyiben a hitelfelvevő nem teljesít. A szerződéses jog és kötelem egy múltbeli tranzakció vagy esemény (a garancia vállalása) következtében létezik, még akkor is, ha mind a hitelező azon képessége, hogy gyakorolja a jogát, mind pedig a garanciavállalóval szembeni azon követelmény, hogy teljesítse kötelmét, a hitelfelvevő jövőbeli mulasztásának a függvénye. A függő jog és kötelem megfelel a pénzügyi eszköz és a pénzügyi kötelezettség definíciójának, bár ezen eszközök és kötelezettségek nem minden esetben kerülnek megjelenítésre a pénzügyi kimutatásokban. Néhány függő jog és kötelem lehet olyan biztosítási szerződés, amely az IFRS 4 hatókörébe esik.

AG9. Az IAS 17 *Lízingek* standard alapján a pénzügyi lízinget elsősorban úgy kell tekinteni, mint a lízingbeadó jogát és a lízingbevevő kötelmét bizonyos kifizetések sorozatára, amelyek lényegében egy hitelszerződés összesített tőke- és kamatfizetéseivel egyeznek meg. A lízingbeadó a lízingszerződés alapján fennálló követelése összegében a befektetését számolja el, nem pedig magát a lízingbe adott eszközt. Másfelől az operatív lízinget elsősorban úgy kell tekinteni, mint egy még nem teljesített szerződést, amely a lízingbeadót arra kötelezi, hogy – a szolgáltatások díjához hasonló – ellenérték fejében, az eszköz használatát jövőbeli időszakokban biztosítsa. A lízingbeadó továbbra is magát a bérbe adott eszközt tartja nyilván, nem pedig a szerződés alapján a jövőben járó összeget. Ennek megfelelően a pénzügyi lízinget pénzügyi instrumentumnak kell tekinteni, az operatív lízinget pedig nem (kivéve az aktuális egyedi kifizetések esedékes és fizetendő összegét).

AG10. A fizikai eszközök (készletek, ingatlanok, gépek, berendezések), lízingelt eszközök, valamint az immateriális javak (például a szabadalmak és a védjegyek) nem minősülnek pénzügyi eszköznek. Az ilyen fizikai és immateriális eszközök feletti ellenőrzés lehetőséget teremt pénzeszköz- vagy más pénzügyieszköz-beáramlás generálására, de nem keletkeztet meglévő jogot pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átvételére vonatkozóan.

AG11. Az olyan eszközök, mint például az előre fizetett költségek, amelyekkel kapcsolatosan a jövőbeli gazdasági haszon áruk vagy szolgáltatások átvétele, nem pedig pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átvételére való jog, nem pénzügyi eszközök. Hasonlóképpen az olyan tételek, mint a halasztott bevétel és a legtöbb jótállási kötelem sem pénzügyi kötelezettség, mivel a gazdasági hasznok velük kapcsolatos valószínű kiáramlása áruk és szolgáltatások leszállítása, nem pedig szerződéses kötelem pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására.

([1]) A jelen útmutatóban a pénzegységek „pénznemegységben” (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

▼B

AG12. A nem szerződéses kötelezettségek vagy eszközök (mint például a nyereségadók, amelyek a kormányzatok által kivetett törvényes előírások eredményeképpen keletkeznek) nem pénzügyi kötelezettségek vagy pénzügyi eszközök. A nyereségadók elszámolását az IAS 12 standard tárgyalja. Hasonlóképpen, az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardban definiált vélelmezett kötelmek sem szerződésekből származnak, és nem minősülnek pénzügyi kötelezettségnek.

Tőkeinstrumentumok

▼M6

AG13. A tőkeinstrumentumok körébe tartoznak a törzsrészvények, egyes visszaadható instrumentumok (ld. a 16A. és 16B. bekezdéseket), némely olyan instrumentum, amely a gazdálkodó egységet arra kötelezi, hogy kizárólag felszámoláskor adja át más fél részére a gazdálkodó egység nettó eszközeinek arányos részét (ld. a 16C. és 16D. bekezdéseket), bizonyos fajta elsőbbségi részvények (ld. az AG25. és AG26. bekezdéseket), valamint az opciószelvények, illetve egyéb írásbeli vételi opciós ügyletek, amelyek lehetővé teszik tulajdonosuk számára, hogy adott készpénzösszeg vagy egyéb pénzügyi eszköz fejében meghatározott számú vissza nem váltható törzsrészvényt jegyezzenek vagy vásároljanak a kibocsátó gazdálkodó egységben. Az a gazdálkodó egységre vonatkozó kötelezettség, amely szerint fix összegű készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserébe fix darabszámú saját tőkeinstrumentumot köteles kibocsátani vagy megvásárolni, a gazdálkodó egység tőkeinstrumentuma (a 22A. bekezdés rendelkezései alá tartozók kivételével). Ha azonban (a 16A. vagy 16B., illetve a 16C. vagy 16D. bekezdések szerint tőkének minősülő szerződések kivételével) az ilyen szerződés készpénz vagy egyéb pénzügyi eszköz megfizetésére vonatkozó kötelmet tartalmaz a gazdálkodó egységre nézve, ez a visszaváltási összeg jelenértékére nézve is kötelezettséget keletkeztet (lásd az AG27. bekezdés a) albekezdését). A vissza nem váltható törzsrészvények kibocsátója akkor vállal kötelezettséget, amikor hivatalosan kezdeményez felosztást, és a részvényesekkel szemben jogilag kötelezetté válik. Ez az eset állhat elő az osztalékokra vonatkozó nyilatkozatot követően, vagy amikor a gazdálkodó egységet felszámolják, és a kötelezettségek kielégítése után fennmaradó eszközöket fel kell osztani a részvényesek között.

AG14. A gazdálkodó egység által megvásárolt vételi opció vagy megszerzett más hasonló szerződés, amely jogot biztosít fix darabszámú saját tőkeinstrumentum fix összegű készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserébe történő visszavásárlására, (hacsak a 22A. bekezdés másként nem rendelkezik,) nem minősül a gazdálkodó egység pénzügyi eszközének. Ehelyett az ilyen szerződés fejében fizetett ellenértéket a saját tőkéből vonjuk le.

Az összes többi osztálynak alárendelt instrumentumosztály (a 16A. bekezdés b) albekezdése és a 16C. bekezdés b) albekezdése)

AG14A. A 16A. és 16C. bekezdésekben leírt egyik tulajdonság az, hogy a pénzügyi instrumentum olyan instrumentumosztályba tartozzon, amely minden egyéb osztálynak alárendelt.

AG14B. Annak meghatározásakor, hogy egy instrumentum az alárendelt osztályba tartozik-e, a gazdálkodó egység úgy értékeli az instrumentumban a felszámoláskor fennálló követelést, mintha a felszámolása az instrumentum besorolásának napján történne. Amennyiben a releváns körülményekben változás áll be, a gazdálkodó egység köteles átértékelni a besorolást. Ha például a gazdálkodó egység más pénzügyi instrumentumot bocsát ki vagy vált vissza, ez befolyással lehet arra, hogy a kérdéses instrumentum az összes többi osztálynak alárendelt instrumentumosztályba tartozik-e.

▼M6

AG14C. Az az instrumentum, amely a gazdálkodó egység felszámolásakor elsőbbségi jogot biztosít, nem a gazdálkodó egység nettó eszközeinek arányos részére jogosító instrumentum. Az az instrumentum például, amely felszámoláskor elsőbbségi jogot biztosít, felszámoláskor a gazdálkodó egység nettó eszközeinek egy részén felül fix összegű osztalékra jogosítja fel tulajdonosát, míg az alárendelt osztályba tartozó, a gazdálkodó egység nettó eszközeinek arányos részére jogot biztosító instrumentumok felszámoláskor nem biztosítják ugyanezt a jogot.

AG14D. Ha egy gazdálkodó egységnek csak egyetlen osztályba tartozó pénzügyi instrumentumai vannak, ez az osztály úgy kezelendő, mint amely az összes többinek alárendelt.

Az instrumentum élettartama során az instrumentumnak tulajdonítható összes várható pénzáramlás (a 16A. bekezdés e) albekezdése)

AG14E. Az instrumentum élettartama alatt az instrumentum összes várható cash-flow-inak alapvetően az eredményen, a könyvelt nettó eszközök változásain, illetve a gazdálkodó egység elszámolt és el nem számolt nettó eszközeiben vagy valós értékében az instrumentum élettartama alatt bekövetkező változásokon kell alapulniuk. Az eredményt és az elszámolt nettó eszközök változását a vonatkozó IFRS-előírásokkal összhangban kell megállapítani.

Olyan instrumentum-tulajdonos ügyletei, aki nem a gazdálkodó egység tulajdonosa (a 16A. és a 16C. bekezdés)

AG14F. Egy visszaadható pénzügyi instrumentum vagy olyan instrumentum tulajdonosa, amely a gazdálkodó egységet arra kötelezi, hogy kizárólag felszámolás esetén nettó eszközeinek arányos részét más félnek adja át, kizárólag nem tulajdonosi minőségében köthet ügyleteket a gazdálkodó egységgel. A ilyen instrumentum-tulajdonos lehet például a gazdálkodó egység egyik alkalmazottja. Az instrumentumnak csak a gazdálkodó egység tulajdonjogával rendelkező tulajdonosával kapcsolatos cash-flow-i és szerződéses feltételei vehetők figyelembe amikor azt mérjük fel, hogy az instrumentum a 16A. és 16C. bekezdések szerint tőkének minősül-e.

AG14G. Erre példa lehet egy olyan betéti társaság, amelynek korlátozottan felelős kül- és korlátlanul felelős beltagja is van. Egyes korlátlanul felelős beltagok nyújthatnak garanciát a gazdálkodó egységnek és díjazásban is részesülhetnek a garancia nyújtásáért. Ilyen helyzetekben a garancia és az azzal összefüggő cash-flowk az instrumentum tulajdonosaihoz garanciavállalói szerepükben, nem pedig a gazdálkodó egység tulajdonosaiként ellátott szerepükben kapcsolódnak. Ezért az ilyen garancia és az azzal összefüggő cash-flowk eredményeképpen a korlátlanul felelős tag nem tekinthető a korlátozottan felelős tag alá rendeltnek, és figyelmen kívül kell hagyni őket, amikor azt mérjük fel, hogy a korlátozottan felelős és a korlátlanul felelős tagok instrumentumai azonosak-e.

AG14H. Egy másik példa az olyan eredménymegosztó konstrukció lehet, amelyben az instrumentum tulajdonosához a folyó vagy korábbi évek során nyújtott szolgáltatások vagy bonyolított üzlet alapján helyezik ki a nyereséget vagy veszteséget. Az ilyen konstrukciók az instrumentumok tulajdonosaival nem cégtulajdonosi minőségükben bonyolított ügyletek, ezért nem szabad őket figyelembe venni a 16A. és 16C. bekezdésekben felsorolt tulajdonságok értékelése során. Azok az eredménymegosztó konstrukciók azonban, amelyek során az instrumentumok tulajdonosaihoz nyereséget vagy veszteséget helyeznek ki instrumentumaiknak a többi osztályhoz képest mért névleges összege alapján, olyan ügyleteket képviselnek, amelyeket az instrumentumok tulajdonosaival cégtulajdonosi minőségükben bonyolítanak, és amelyeket figyelembe kell venni a 16A. vagy 16C. bekezdésekben felsorolt tulajdonságok értékelése során.

▼M6

AG14I. A kibocsátó gazdálkodó egység és az instrumentum tulajdonosa között (az utóbbi nem cégtulajdonosi minőségében) kötött ügyletek cash-flowjainak és szerződéses feltételeinek meg kell egyezniük az instrumentummal nem rendelkező fél és a kibocsátó gazdálkodó egység között esetleg zajló ügyletekéivel.

A visszaadható instrumentumok tulajdonosainak járó maradék megtérülést lényegében korlátozó vagy rögzítő cash-flowjú egyéb pénzügyi instrumentumok, illetve szerződések kizárása (a 16B. és a 16D. bekezdés)

AG14J. A 16A. vagy 16C. bekezdés szerinti kritériumoknak egyébként megfelelő pénzügyi instrumentum tőke körébe sorolásának feltétele, hogy a gazdálkodó egységnek ne legyen egyéb olyan pénzügyi instrumentuma vagy szerződése, amelynek (a) az összes cash-flowjai alapvetően a nyereségen vagy a veszteségen, az elszámolt nettó eszközeinek változásán, vagy a gazdálkodó egység elszámolt és el nem számolt nettó eszközeinek valósérték-változásán, valamint (b) a maradék megtérülést lényegében korlátozó vagy rögzítő hatásán alapulnak. Nem valószínű, hogy az alábbi rendes kereskedelmi feltételek mellett független felekkel kötött instrumentumok megakadályoznák azoknak az instrumentumoknak a tőkeként történő besorolását, amelyek megfelelnek a 16A. vagy 16C. bekezdéseknek:

a) lényegében a gazdálkodó egység konkrét eszközein alapuló összes cash-flow instrumentumai,

b) a százalékos bevételeken alapuló cash-flow-k instrumentumai,

c) a gazdálkodó egységnek nyújtott szolgáltatásokra alkalmazott egyének jutalmazására tervezett szerződések,

d) nyújtott szolgáltatásokból vagy biztosított javakból származó nyereség jelentéktelen százalékának kifizetését előíró szerződések.

▼B

Származékos pénzügyi instrumentumok

AG15. A pénzügyi instrumentumok magukban foglalják mind az elsődleges instrumentumokat (például a követelések, tartozások és tőkeinstrumentumok), mind pedig a származékos pénzügyi instrumentumokat (úgymint a pénzügyi opciók, a future és forward ügyletek, a kamatláb- és a devizaswapok). A származékos pénzügyi instrumentumok megfelelnek a pénzügyi instrumentum fogalmának, és ennek megfelelően, a jelen standard hatálya alá esnek.

AG16. A származékos pénzügyi instrumentumok olyan jogokat és kötelmeket teremtenek, amelyek következtében az ügylet alapját képező elsődleges pénzügyi instrumentumban rejlő pénzügyi kockázatok közül egy vagy több az instrumentum felei között átadásra kerül. Kezdetben a származékos pénzügyi instrumentumok szerződéses jogot biztosítanak az egyik félnek arra, hogy potenciálisan előnyös feltételek mellett pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket cseréljen egy másik féllel, vagy pedig egy szerződéses kötelmet írnak elő arra, hogy potenciálisan előnytelen feltételek mellett pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket cseréljen egy másik féllel. Ezek azonban általában ([1]) nem eredményezik a mögöttes elsődleges pénzügyi instrumentum átadását a szerződés kezdetekor, és ilyen átadásra nem kerül sor szükségszerűen a szerződés lejáratakor sem. Bizonyos instrumentumok a cserére vonatkozó jogot és kötelmet is megtestesítenek. Mivel a csere feltételeit a származékos instrumentum kialakításakor határozzák meg, a pénzpiaci árak változásával ezek a feltételek előnyössé vagy előnytelenné válhatnak.

([1]) Ez a legtöbb, bár nem minden származékos termékre igaz; némely keresztárfolyamos kamatláb-csereügylet (swap) esetében például az ügylet kezdetén sor kerül a cserére (majd lejáratkor a visszacserélésre).

▼B

AG17. A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek (azaz a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumain kívüli pénzügyi instrumentumok) cseréjével kapcsolatos eladási (put) vagy vételi (call) opció jogot biztosít az opció birtokosának arra, hogy potenciális jövőbeli gazdasági haszonra tegyen szert a szerződés alapjául szolgáló pénzügyi instrumentum valós értékének változásaival kapcsolatosan. Fordítva, az opció kiírójának kötelme van arra vonatkozóan, hogy lemondjon a potenciális jövőbeli gazdasági hasznokról, vagy viselje a mögöttes pénzügyi instrumentum valós értékének változásaival kapcsolatos gazdasági előnyök potenciális elvesztését. Az opció birtokosának szerződéses joga és az opció kiírójának kötelme megfelel a pénzügyi eszköz és a pénzügyi kötelezettség definíciójának. Az opciós szerződés alapját képező pénzügyi instrumentum lehet bármilyen pénzügyi eszköz, beleértve a más gazdálkodó egységekben lévő részvényeket és a kamatozó instrumentumokat. Az opció megkívánhatja az opció kiírójától, hogy ne pénzügyi eszközt adjon át, hanem adósságinstrumentumot bocsásson ki, de az opció alapját képező instrumentum az opció birtokosának a pénzügyi eszközét képezné, ha az opciót lehívnák. Az opció birtokosának az a joga, hogy potenciálisan előnyös, és az opció kiírójának az a kötelme, hogy potenciálisan előnytelen feltételek mellett cserélje ki a pénzügyi eszközöket, elkülönülnek az opció lehívásával kicserélendő, az opció alapját képező pénzügyi eszközöktől. Az opcióbirtokos jogának és a kiíró kötelmének jellegét nem befolyásolja az opció lehívásának valószínűsége.

AG18. A származékos pénzügyi instrumentumok egy másik példája az a hat hónapon belül rendezendő forward ügylet, amelyben az egyik fél (a vásárló) 1 000 000 CU névértékű, fix kamatozású államkötvény ellenében 1 000 000 CU pénzeszköz szállítását ígéri, és a másik fél (az eladó) 1 000 000 CU névértékű, fix kamatozású államkötvény szállítását ígéri 1 000 000 CU pénzeszköz ellenében. A hat hónap során mindkét fél szerződéses joggal és szerződéses kötelemmel rendelkezik pénzügyi instrumentumok cseréjére. Ha az államkötvények piaci ára 1 000 000 CU fölé emelkedik, a feltételek a vásárló számára előnyösek, az eladó számára pedig előnytelenek lesznek; ha a piaci ár 1 000 000 CU alá esik, akkor a hatás ezzel ellentétes lesz. A vásárló egy, a vételi (call) opciós joghoz hasonló szerződéses joggal (egy pénzügyi eszközzel) és egy eladási (put) opciós kötelemhez hasonló szerződéses kötelemmel (egy pénzügyi kötelezettséggel) is rendelkezik; az eladó egy, az eladási (call) opciós joghoz hasonlító szerződéses joggal (egy pénzügyi eszközzel) és egy vételi (call) opciós kötelemhez hasonló szerződéses kötelemmel (egy pénzügyi kötelemmel) rendelkezik. Az opciókhoz hasonlóan ezek a szerződéses jogok és kötelmek is elkülönülnek a mögöttes pénzügyi instrumentumoktól (a kicserélendő kötvényektől és pénzeszköztől) és azoktól eltérő pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket képeznek. A forward ügylet mindkét résztvevőjének kötelme van arra, hogy a megállapított időpontban teljesítsen, míg az opciós szerződés alapján teljesítés csak akkor van, ha az opció birtokosa úgy dönt, hogy gyakorolni kívánja a jogát.

AG19. A származékos instrumentumok sok más típusa testesít meg jogot vagy kötelmet egy jövőbeli cserére, beleértve a kamat- és devizaswapokat, kamatlábplafonokat (cap), -gallérokat (collar) és -padlókat (floor), hitelígérvényeket, rövid lejáratú kötvények kibocsátási programjait és hitelleveleket. A kamatlábswap-szerződést a forwardszerződés egyik változatának lehet tekinteni, amelyben a felek pénzösszeg

▼B

sorozatok jövőbeli cseréjében állapodnak meg, és az egyik sorozat összegeit változó kamatozást, a másik sorozat összegeit fix kamatozást alapul véve állapítják meg. A future-szerződések a határidős szerződések egy másik változatát képviselik, amelyektől főként abban különböznek, hogy a szerződések (a kontraktusok) szabványosítottak és azokkal tőzsdén kereskednek.

Nem pénzügyi tételek eladására vagy vételére vonatkozó szerződések (8–10. bekezdés)

AG20. Azon szerződések, amelyek nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására szólnak, nem felelnek meg a pénzügyi instrumentum meghatározásának, mivel az egyik szerződő fél joga valamely nem pénzügyi eszköz vagy szolgáltatás átvételére, valamint a másik fél ennek megfelelő kötelme egyik félnél sem keletkeztet a jelenben kötelezettséget pénzügyi eszköz átvételére, átadására, vagy cseréjére. Például az olyan szerződések, amelyek a teljesítést kizárólag a nem pénzügyi tétel átadásával vagy átvételével írják elő (pl. ezüstre vonatkozó opció, futures vagy forward szerződés) nem pénzügyi instrumentumok. A tőzsdeárukra vonatkozó szerződések jelentős része ebbe a típusba tartozik. Egyes szerződések formáját szabványosították, és nagyjából a származékos pénzügyi instrumentumokkal megegyező módon kereskednek azokkal szervezett piacokon. Például az árutőzsdei cikkekre vonatkozó future kontraktusokat könnyen lehet pénzeszköz ellenében eladni vagy megvásárolni, mivel azokat tőzsdén jegyzik, és igen sokszor cserélnek gazdát. A kontraktust vásárló és eladó felek azonban valójában a mögöttes tőzsdei árucikkel kereskednek. A tőzsdeáru pénzeszközért történő vételére vagy eladására vonatkozó képesség, a könnyű beszerezhetőség vagy értékesíthetőség, és az árucikkre vonatkozó átvételi vagy szállítási kötelem pénzeszközös rendezésében való megállapodás lehetősége nem változtatja meg a szerződés alapvető jellegét, és nem teremt pénzügyi instrumentumot. Ugyanakkor egyes, nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására szóló szerződések, amelyeket nettó módon, vagy pénzügyi instrumentumok cseréjével is ki lehet egyenlíteni, vagy amelyekben a nem pénzügyi tétel könnyen pénzeszközre váltható, a jelen standard hatálya alá esnek, mintha azok pénzügyi instrumentumok lennének (lásd a 8. bekezdést).

▼M52

AG21. Az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardban előírtak kivételével a fizikai eszközök átvételét vagy leszállítását magában foglaló szerződés csak akkor eredményez pénzügyi eszközt az egyik, és pénzügyi kötelezettséget a másik fél számára, ha a vonatkozó fizetések bármelyikét azon időponton túlra halasztják, amelyben a fizikai eszközöket átadják. Ez az eset áll elő az áruk kereskedelmi hitelre történő vételekor vagy eladásakor.

▼B

AG22. Bizonyos szerződések tőzsdeárukhoz kapcsolódnak, de a teljesítés nem foglalja magában a tőzsdeáru fizikai átvételét vagy szállítását. Ezek a teljesítést olyan pénzeszköz kifizetéseken keresztül írják elő, amelyeket a szerződésben található képlet szerint határoznak meg, nem pedig fix összegek kifizetésén keresztül. Például egy kötvény tőkeösszegét ki lehet számítani úgy, hogy az a kötvény lejáratakor fennálló piaci olajár és az olaj egy rögzített mennyiségének szorzata. A tőkeösszeg egy tőzsdeáru árához van kötve, de azt kizárólag pénzeszközben rendezik. Az ilyen szerződés pénzügyi instrumentumot képez.

AG23. A pénzügyi instrumentum definíciójának megfelel az a szerződés is, amely a pénzügyi eszközön vagy pénzügyi kötelezettségen túl nem pénzügyi eszközt vagy nem pénzügyi kötelezettséget is keletkeztet. Ezek a pénzügyi instrumentumok gyakran biztosítanak opciót az

▼B

egyik fél számára arra vonatkozóan, hogy nem-pénzügyi eszközre cseréljen egy pénzügyi eszközt. Például egy olajhoz kötött kötvény jogot biztosíthat tulajdonosának arra, hogy időszakos fix kamatfizetések sorozatát és a lejáratkor fix összegű pénzeszközt vegyen át, azzal az opcióval, hogy a tőkeösszeget rögzített mennyiségű olajra cserélheti. Az opció lehívásának kívánatossága időről időre változni fog attól függően, hogy hogyan viszonyul az olaj valós értéke a kötvényben rejlő pénzeszköz/olaj átváltási arányhoz (átváltási árhoz). A kötvénytulajdonosnak az opció lehívásával kapcsolatos szándékai nem befolyásolják a komponens eszközök lényegét. A kötvényt a kötvénytulajdonos pénzügyi eszköze és a kibocsátó pénzügyi kötelezettsége teszi pénzügyi instrumentummá, függetlenül a létrehozott egyéb eszközök és kötelezettségek típusaitól.

AG24. [Törölve]

BEMUTATÁS

Kötelezettségek és saját tőke (15–27. bekezdés)

Nincs szerződéses kötelem pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására (17–20. bekezdés)

AG25. Elsőbbségi részvényeket különféle jogokkal lehet kibocsátani. Az elsőbbségi részvény pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként történő besorolására vonatkozó döntés meghozatalakor a gazdálkodó egység felméri a részvényhez kapcsolódó jogokat, hogy megállapítsa, rendelkezik-e a részvény a pénzügyi kötelezettségek alapvető jellegzetességével. Például az egy meghatározott időpontban, vagy a részvényes választása alapján visszaváltandó elsőbbségi részvény megfelel a pénzügyi kötelezettség definíciójának, mivel a kibocsátónak kötelezettsége áll fenn pénzügyi eszközöket átadni a részvények birtokosainak. Az, hogy a kibocsátó a szerződésben megjelölt időpontban akár forráshiány, törvényes korlátozás vagy elegendő nyereség vagy tartalék rendelkezésre állása hiányában nem képes eleget tenni az elsőbbségi részvény törlesztésével kapcsolatos kötelmének, nem teszi semmissé a kötelmet. A kibocsátónak a részvények pénzeszközre történő visszaváltásával kapcsolatos opciója nem felel meg a pénzügyi kötelezettség definíciójának, mivel a kibocsátónak nincs meglévő kötelme arra, hogy pénzügyi eszközöket adjon át a részvényesek számára. Ebben az esetben a részvények beváltásáról egyedül a kibocsátó határoz. Kötelem merülhet fel azonban akkor, ha a részvények kibocsátója, rendszerint a részvényeseknek a beváltási szándékáról szóló formális értesítésével, lehívja az opciót.

AG26. A nem visszaváltandó elsőbbségi részvények esetén a megfelelő besorolást a részvényekhez esetlegesen kapcsolódó egyéb jogok határozzák meg. A besorolás a szerződéses megállapodás tartalmának, a pénzügyi kötelezettség, valamint a tőkeinstrumentum fogalmainak összevetésén alapul. Amennyiben az elsőbbségi részvényekre történő halmozódó vagy nem halmozódó kifizetésekről a kibocsátó határoz, úgy a részvények tőkeinstrumentumnak minősülnek. Az elsőbbségi részvények tőkeinstrumentumként vagy pénzügyi kötelezettségként való besorolására nincs hatással például:

(a) a korábbi nyereségfelosztási gyakorlat;

(b) a jövőbeni nyereségfelosztásra vonatkozó szándék;

(c) a kibocsátó törzsrészvényeinek árára gyakorolt esetleges negatív hatás, amennyiben nem kerül sor nyereségfelosztásra (a törzsrészvények utáni osztalékkifizetésre vonatkozó korlátozás miatt, ha az elsőbbségi részvények után nem történik osztalékkifizetés);

(d) a kibocsátó tartalékainak összege;

▼B

(e) a kibocsátó valamely időszakra vonatkozó eredményvárakozása; vagy

(f) a kibocsátó arra való képessége vagy képtelensége, hogy az adott időszak eredményének összegét befolyásolja.

A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban való teljesítés (21–24. bekezdés)

▼M6

AG27. Az alábbi példák a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaira vonatkozó egyes szerződéstípusok besorolását szemléltetik:

(a) Az a szerződés, amelyet a gazdálkodó egység saját részvényei közül előre meghatározott darabszám jövőbeni ellenérték nélküli átvételével vagy átadásával teljesítenek, vagy amely saját részvényei meghatározott darabszámának fix összegű készpénzre vagy egyéb pénzügyi eszközre történő cseréjére szól, tőkeinstrumentum (hacsak a 22A. bekezdés másként nem rendelkezik). Ennek megfelelően az ilyen szerződésért kapott vagy fizetett bármilyen ellenértéket közvetlenül a saját tőke javára vagy terhére kell elszámolni. Erre példa az olyan kibocsátott részvényopció, amely a másik félnek jogot biztosít arra, hogy a gazdálkodó egység előre meghatározott darabszámú részvényét előre meghatározott pénzösszegért megvásárolhassa. Ha azonban a szerződés előírja, hogy a gazdálkodó egység valamely előre meghatározott, vagy meghatározandó időpontban vagy kérésre, saját részvényeit készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért megvásárolja (visszaváltja), a gazdálkodó egység a visszaváltási érték jelenértékére vonatkozóan egy pénzügyi kötelezettséget is kimutat (azoknak az instrumentumoknak a kivételével, amelyek rendelkeznek a 16A. és 16B. vagy a 16C. és 16D. bekezdésekben előírt összes tulajdonsággal és megfelelnek az azokban foglalt összes feltételnek). Erre szolgál példaképpen az az eset, amikor a gazdálkodó egység egy forward szerződés alapján köteles visszavásárolni saját részvényeinek adott darabszámát fix összegű készpénzért cserébe.

(b) A gazdálkodó egység saját részvényeinek készpénzért történő visszavásárlására vonatkozó kötelme a visszaváltási érték jelenértékére vonatkozóan még akkor is pénzügyi kötelezettséget keletkeztet, ha a gazdálkodó egység által visszavásárolandó részvények száma nem előre meghatározott, vagy a kötelem a másik fél visszaváltási jogának gyakorlásától függ (hacsak a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdések másként nem rendelkeznek). A feltételes kötelemre példa az olyan kibocsátott opció, amely előírja a gazdálkodó egység számára, hogy készpénzért vásárolja vissza saját részvényeit, amennyiben a másik fél lehívja az opciót.

(c) Az olyan szerződés, amelyet készpénzben vagy egyéb pénzügyi eszközben teljesítenek, pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség még akkor is, ha a kapott vagy adott készpénz vagy egyéb pénzügyi eszköz összege a gazdálkodó egység saját tőkéje piaci árának változásán alapul (hacsak a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdések másként nem rendelkeznek). Erre példa a nettó módon készpénzben kiegyenlített részvényopció.

▼B

(d) Az olyan szerződés, amely a gazdálkodó egység változó darabszámú saját részvényére szól, amelyek értéke egy fix összeggel, vagy egy olyan összeggel egyezik meg, amely egy mögöttes változó mozgásán alapul (pl. árutőzsdei termék ára) pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség. Egy példa erre az arany

▼B

vételére kiírt opció, amely ha lehívásra kerül, nettósított módon a gazdálkodó egység saját instrumentumaiban kerül kiegyenlítésre oly módon, hogy a gazdálkodó egység olyan darabszámú instrumentumot ad át, amely megegyezik az opciós szerződés értékével. Az ilyen szerződés pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség még akkor is, ha a mögöttes változó a gazdálkodó egység saját részvényeinek ára, és nem az arany ára. Hasonlóképpen az olyan szerződés, amelyet a gazdálkodó egység fix számú saját részvényeiben fognak teljesíteni, de az ezen részvényekhez tartozó jogokat úgy fogják módosítani, hogy a teljesítési érték megegyezzen valamely fix összeggel, vagy egy mögöttes változóban bekövetkező változásokon alapuló összeggel, pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség.

Függő teljesítési rendelkezések (25. bekezdés)

AG28. A 25. bekezdés megköveteli, hogy amennyiben egy függő teljesítési rendelkezés azon része, amely előírhatja a pénzeszközben vagy egyéb pénzügyi eszközben való teljesítést (vagy egy más módon való teljesítést, amely azt eredményezné, hogy az instrumentum pénzügyi kötelezettségnek minősüljön), nem kezdettől fogva létezett, a függő rendelkezés nem érinti a pénzügyi instrumentum besorolását. Ily módon az a szerződés, amely a pénzeszközben vagy a gazdálkodó egység saját részvényeinek meghatározott darabszámában írja elő a teljesítést, de kizárólag valamely olyan feltétel bekövetkezése esetén, amely rendkívül ritka, a szokásostól nagymértékben eltérő, és nagyon valószínűtlen bekövetkezésű, tőkeinstrumentum. Hasonlóképpen a gazdálkodó egység fix darabszámú saját részvényében való teljesítés szerződés alapján kizárt lehet olyan körülmények esetén, amelyekre a gazdálkodó egységnek nincs ráhatása, ugyanakkor amennyiben az ilyen körülmények bekövetkezésének nincs valós esélye, a tőkeinstrumentumként való besorolás helyénvaló.

Kezelés a konszolidált pénzügyi kimutatásokban

►**M32** AG29. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban a gazdálkodó egység az IAS 1, valamint az IFRS 10 standard alapján mutatja ki a nem ellenőrző részesedéseket, azaz más felek részesedését a gazdálkodó egység leányvállalatainak saját tőkéjében és eredményében. ◄ A pénzügyi instrumentumok (vagy azok valamely komponense) konszolidált pénzügyi kimutatásokban történő besorolásánál a gazdálkodó egységnek a csoport tagjai és az instrumentum birtokosai között meghatározott valamennyi feltételt figyelembe kell vennie annak meghatározásához, hogy a csoport egészének fennáll-e kötelme az instrumentumra vonatkozóan pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására, vagy annak olyan módon történő kiegyenlítésére, amely kötelezettségként történő besorolást eredményez. Ha a csoportba tartozó valamely leányvállalat bocsát ki egy pénzügyi instrumentumot, és az anyavállalat vagy a csoport valamely más tagja az instrumentum birtokosai felé további feltételeket állapít meg (pl. garancia), előfordulhat, hogy a csoportnak nincs saját döntési jogosultsága a nyereségfelosztás vagy visszaváltás tekintetében. Bár a leányvállalat lehet, hogy helyesen sorolta be az instrumentumot ezen további feltételek figyelembevétele nélkül a különálló pénzügyi kimutatásaiban, a csoport más tagjai, valamint az instrumentum birtokosai közötti megegyezés feltételeit figyelembe kell venni annak biztosítására, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások a csoport egésze által megkötött szerződéseket és ügyleteket tükrözzék. Amennyiben van ilyen kötelem vagy teljesítési rendelkezés, az instrumentumot (vagy annak a kötelem alapjául szolgáló komponensét) a konszolidált pénzügyi kimutatásokban pénzügyi kötelezettségként sorolják be.

▼M6

AG29A. A 16A. és 16B. bekezdések, illetve a 16C. és 16D. bekezdések értelmében az instrumentum egyes olyan típusai, amelyek szerződéses kötelezettséget rónak a gazdálkodó egységre, tőkeinstrumentumoknak minősülnek. A fenti bekezdések szerinti besorolás kivételt képez a jelen standardban az instrumentum besorolására egyébként alkalmazott elvek alól. Ez a kivétel nem terjed ki azonban a konszolidált pénzügyi

▼M6

kimutatásokban szereplő nem ellenőrző részesedések besorolására. Ezért a különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásokban azok a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdéssel összhangban tőkeinstrumentumként besorolt instrumentumok, amelyek nem ellenőrző részesedések, kötelezettségként kerülnek besorolásra a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban.

▼B

Összetett pénzügyi instrumentumok (28–32. bekezdés)

▼M53

AG30. A 28. bekezdés kizárólag a nem származékos, összetett pénzügyi instrumentumok kibocsátóira vonatkozik. A 28. bekezdés nem taglalja az összetett pénzügyi instrumentumokat azok birtokosai perspektívájából. Az IFRS 9 foglalkozik az olyan pénzügyi eszközök besorolásával és értékelésével a birtokosai szemszögéből, amelyek összetett pénzügyi instrumentumok.

▼M33

AG31. Az összetett pénzügyi instrumentumok egy szokásos formája a beágyazott átváltási opciót magában foglaló adósságinstrumentum, mint például a kibocsátó törzsrészvényeire átváltható kötvény, és amely nem foglal magában más beágyazott származékos jellemzőt. A 28. bekezdés előírja, hogy az ilyen pénzügyi instrumentum kibocsátója elkülönítetten mutassa be a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában a kötelezettségkomponenst és a tőkekomponenst, az alábbiak szerint:

▼B

(a) A kibocsátó ütemezett kamat- és törlesztőrészlet-fizetésre vonatkozó kötelme pénzügyi kötelezettséget képez, amely mindaddig fennáll, amíg át nem váltják az instrumentumot. A kezdeti megjelenítéskor a kötelezettségkomponens valós értéke a szerződésben meghatározott jövőbeli cashflow-sorozat – a hasonló hitelképességi besorolással rendelkező, és lényegében ugyanolyan feltételeket és cash flow-kat, de átváltási opciót nem biztosító instrumentumokra abban az időben vonatkozó piaci kamatlábakkal diszkontált jelenértéke;

▼M33

(b) A tőkeinstrumentum egy beágyazott opció, amelynek alapján a kötelezettséget a kibocsátó saját tőkéjére lehet átváltani. Az opciónak a kezdeti megjelenítéskor akkor is van értéke, ha az veszteséges.

▼B

AG32. Az átváltható instrumentum futamidő végén történő átváltásakor a gazdálkodó egység kivezeti a kötelezettségkomponenst, és azt saját tőkeként jeleníti meg. Az eredeti saját tőkekomponens a saját tőke része marad (bár az a saját tőke egyes sorai között átvezethető). A futamidő végén történő átváltáskor nem keletkezik nyereség vagy veszteség.

AG33. Ha a gazdálkodó egység a futamidő vége előtt megszüntet valamely instrumentumot idő előtti visszaváltás vagy visszavásárlás formájában, amelyben az eredeti átváltási elsőbbségek változatlanul maradnak, a gazdálkodó egység a megfizetett ellenértéket, valamint a visszavásárlás vagy visszaváltás tranzakciós költségeit az ügylet időpontjában felosztja az instrumentum kötelezettség- és tőkekomponensére. A megfizetett ellenérték, valamint a tranzakciós költségek külön komponensekre történő felosztásához használt módszer konzisztens a gazdálkodó egység által az átváltható instrumentum kibocsátásakor befolyt bevétel egyes komponensekre történő felosztásához használt módszerrel, a 28–32. bekezdés szerint.

AG34. Amikor az ellenérték felosztása megtörtént, az esetleges keletkező nyereséget vagy veszteséget az érintett komponensre vonatkozó számviteli alapelveknek megfelelően kell kezelni az alábbiak szerint:

(a) a kötelezettségkomponensre vonatkozó nyereség vagy veszteség összegét az eredményben számolják el; valamint

▼B

(b) az ellenérték tőkekomponensre vonatkozó összegét a saját tőkében mutatják ki.

AG35. Egyes esetekben a gazdálkodó egység módosíthatja az átváltható instrumentum feltételeit az idő előtti átváltás ösztönzésére, pl. kedvezőbb átváltási arány felajánlásával, vagy további ellenérték megfizetésével, amennyiben az átváltás a meghatározott időpont előtt történik. Az eredményben kell elszámolni veszteségként az instrumentum birtokosának az átváltáskor a módosított feltételek alapján járó ellenérték valós értéke, valamint azon ellenérték valós értéke között a feltételek módosításának időpontjában fennálló különbözetet, amely az instrumentum birtokosának az eredeti feltételek alapján járt volna.

Saját részvények (33. és 34. bekezdés)

AG36. A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumait nem számolhatja el pénzügyi eszközként, függetlenül annak visszavásárlása céljától. A 33. bekezdés előírja, hogy a saját tőkeinstrumentumait visszavásárló gazdálkodó egység ezeket a tőkeinstrumentumokat vonja le a saját tőkéből. Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumait más személyek javára tartja a birtokában, pl. egy pénzügyi intézmény ügyfele részére tartja birtokában részvényét, egy ügynöki kapcsolat áll fenn, amelynek eredményeként e tőkeinstrumentumokat nem kell a gazdálkodó egység ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában ◄ szerepeltetni.

Kamatok, osztalékok, veszteségek és nyereségek (35–41. bekezdés)

AG37. Az alábbi példa a 35. bekezdés rendelkezéseinek alkalmazását mutatja be valamely összetett pénzügyi instrumentum esetében. Tételezzük fel, hogy egy nem halmozódó elsőbbségi részvény kötelezően pénzeszközre visszaváltandó öt év múlva, ugyanakkor az osztalék kifizetéséről a visszaváltás időpontjáig a gazdálkodó egység dönt. Az ilyen instrumentum összetett pénzügyi instrumentumnak minősül, egy kötelezettségkomponenssel, amely a visszaváltási összeg jelenértéke. A diszkontlebontás ezen komponensre kifejtett hatását az eredményben számolják el, és kamatráfordításként sorolják be. Bármely kifizetett osztalék a tőkekomponensre vonatkozik, és ennek megfelelően azt az eredmény felosztásaként számolják el. Hasonló eljárás lenne alkalmazandó, ha a visszaváltás nem lenne kötelező, hanem arról a birtokos szabadon dönthetne; vagy amennyiben a részvényt kötelezően át kellene váltani egy változó darabszámú törzsrészvényre, amely oly módon kerül kiszámításra, hogy megegyezzen egy fix összeggel, vagy a mögöttes változó (pl. árutőzsdei termék) változásain alapuló valamely összeggel. Ugyanakkor, ha bármely még ki nem fizetett osztalék hozzáadásra kerül a visszaváltási összeghez, a teljes instrumentum kötelezettségnek minősül. Ilyen esetben, az osztalékot kamatráfordításként sorolják be.

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása (42–50. bekezdés)

▼M34

_____

Azon kritérium, miszerint a gazdálkodó egységnek „jogilag kikényszeríthető [tényleges] joga van a megjelenített összegek egymással szembeni beszámítására” (a 42. bekezdés (a) pontja)

AG38A. A beszámítási jog rendelkezésre állhat ténylegesen vagy függhet jövőbeli eseménytől (például, ha azt kizárólag valamely jövőbeli esemény bekövetkezése, példának okáért valamelyik fél nemteljesítése, vagy fizetésképtelensége vagy csődje esetén lehet kikényszeríteni vagy gyakorolni). Még akkor is, ha a beszámítási jog nem függ jövőbeli eseménytől, előfordulhat, hogy jogilag csak valamelyik vagy az összes fél szokásos üzletmenete, vagy nemteljesítése, illetve fizetésképtelensége vagy csődje esetén kikényszeríthető.

▼**M34**

AG38B. A 42. bekezdés (a) pontjában fogalt kritérium teljesítése érdekében a gazdálkodó egységnek jogilag kikényszeríthető tényleges beszámítási joggal kell rendelkeznie. Ez azt jelenti, hogy a beszámítási jog:

(a) nem függhet jövőbeli eseménytől; és

(b) jogilag kikényszeríthető minden alábbi körülmény között:

(i) szokásos üzletmenet;

(ii) nemteljesítés; és

(iii) fizetésképtelenség vagy csőd

a gazdálkodó egység és minden másik fél tekintetében.

AG38C. A beszámítási jog jellege és kiterjedése, ideértve a gyakorlásához kötött bármely feltételt, és azt, hogy nemteljesítés, fizetésképtelenség vagy csőd esetén is fennmarad-e, joghatóságról joghatóságra változik. Következésképpen nem vélelmezhető, hogy a beszámítási jog a szokásos üzletmenet keretein kívül is automatikusan rendelkezésre áll. Egy adott joghatóság csődre vagy fizetésképtelenségre vonatkozó joga például bizonyos körülmények között tilthatja vagy korlátozhatja a beszámítási jog csőd vagy fizetésképtelenség alatti gyakorlását.

AG38D. Annak érdekében, hogy meg lehessen bizonyosodni arról, hogy a beszámítási jog egyaránt kikényszeríthető a gazdálkodó egység és minden másik fél szokásos üzletmenete, nemteljesítése, és csődje vagy fizetésképtelensége esetén (az AG38B. bekezdés (b) pontjában meghatározottak szerint), át kell tanulmányozni azokat a jogszabályokat, amelyek a felek közötti kapcsolatokat (például a szerződéses rendelkezéseket, a szerződéses jogot, vagy a nemteljesítés, csőd vagy fizetésképtelenség esetén a felekre alkalmazandó jogot) szabályozzák.

Azon kritérium, miszerint a gazdálkodó egység „nettó alapon kívánja rendezni azokat, vagy egyidejűleg kívánja a követelést realizálni és rendezni a kötelezettséget” (a 42. bekezdés (b) pontja)

AG38E. A 42. bekezdés (b) pontjában fogalt kritérium teljesítéséhez az kell, hogy a gazdálkodó egység vagy nettósítani kívánja a követeléseket és a kötelezettségeket, vagy egyidejűleg kívánja realizálni a követelést és rendezni a kötelezettséget. Noha a gazdálkodó egységnek joga lehet a nettósításra, mégis előfordulhat, hogy külön kívánja realizálni a követelést és rendezni a kötelezettséget.

AG38F. Ha a gazdálkodó egység oly módon képes rendezni az összegeket, hogy a végeredmény gyakorlatilag megegyezik a nettósításával, akkor a gazdálkodó egység teljesíti a 42. bekezdés (b) pontjában foglalt nettósítási kritériumot. Erre akkor és csak akkor kerül sor, ha a bruttó elszámolási mechanizmus olyan elemekkel rendelkezik, amelyek megszüntetik vagy jelentéktelenné teszik a hitel- és likviditási kockázatokat, és amelyek egyetlen elszámolási folyamatban vagy ciklusban dolgozzák fel a követeléseket és a kötelezettségeket. A 42. bekezdés (b) pontjában foglalt nettósítási kritérium például a következő jellemzők mindegyikét felmutató bruttó elszámolási rendszerrel teljesíthető:

(a) a beszámításra alkalmas pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek azonos időpontban kerülnek be a rendszerbe feldolgozásra;

▼**M34**

(b) a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek feldolgozásra való bekerülésekor a felek kötelesek teljesíteni elszámolási kötelmeiket;

(c) a feldolgozásra való bekerülés után az eszközök és a kötelezettségek már nem eredményezhetnek cash flow-kat (kivéve, ha a feldolgozás meghiúsul – lásd a (d) pontot);

(d) az értékpapírokkal fedezett eszközökkel és kötelezettségekkel kapcsolatos elszámolásra értékpapír-átruházási vagy hasonló rendszerben kerül sor (például: „szállítás fizetés ellenében”), így ha az értékpapírok átadása meghiúsul, az együtt jár az értékpapírokkal fedezett követelések vagy kötelezettségek feldolgozásának meghiúsulásával (és fordítva);

(e) a (d) pontban felvázoltak szerint meghiúsuló ügyletek mindaddig visszakerülnek feldolgozásra, amíg sor nem kerül teljesítésükre;

(f) az elszámolást ugyanaz az elszámoló intézmény végzi (például elszámoló bank, központi bank vagy központi értéktár); és

(g) létezik egy olyan napközbeni hitelkeret, amely megfelelő összegű hitelt biztosít ahhoz, hogy a teljesítés napján minden fél esetében megvalósulhasson a kifizetések feldolgozása, és gyakorlatilag biztos, hogy e napközbeni hitelkeret lehívás esetén rendelkezésre fog állni.

▼**B**

AG39. A standard nem tartalmaz speciális előírásokat az úgynevezett „szintetikus instrumentumokra” vonatkozóan, amelyek a különálló pénzügyi instrumentumok csoportosításai, amelyeket azért vásároltak meg és tartanak, hogy így létrehozzák egy másik instrumentum jellegzetességeit. Például a változó kamatozású hosszú lejáratú hitel kombinálva egy olyan kamatlábswappal, amely változó kifizetések bevételezését és fix kifizetések teljesítését foglalja magában, egy fix kamatozású hosszú lejáratú hitelt szintetizál. A „szintetikus instrumentum” valamennyi különálló pénzügyi instrumentum összetevője szerződéses jogot vagy kötelmet testesít meg a saját feltételei alapján, és valamennyit önállóan lehet átadni vagy teljesíteni. Minden egyes pénzügyi instrumentum kockázatoknak van kitéve, és ezek a kockázatok különbözhetnek azoktól a kockázatoktól, amelyeknek más pénzügyi instrumentumok vannak kitéve. Ennek megfelelően, amikor egy szintetikus instrumentumban szereplő valamely pénzügyi instrumentum eszköz, a másik pedig kötelezettség, azokat nem lehet egymással szemben beszámítani, és a gazdálkodó egység ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában ◄ nettó módon kimutatni, kivéve, ha azok megfelelnek a 42. bekezdésben a beszámításra meghatározott feltételeknek.

▼B

KÖZZÉTÉTEL

Az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek (94(f) bekezdés)

AG40. [Törölve]

▼B

IAS 33 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Egy részvényre jutó eredmény

CÉL

1. A jelen standard célja meghatározni az egy részvényre jutó eredmény kiszámítására és bemutatására vonatkozó alapelveket, hogy az egyes gazdálkodó egységek közötti, ugyanazon időszakra vonatkozó, valamint az ugyanazon gazdálkodó 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 standard alkalmazandó:

(a) azon gazdálkodó egység különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaira:

i. amelynek törzsrészvényeivel vagy potenciális törzsrészvényeivel nyilvános piacon (hazai vagy külföldi tőzsdén, illetve tőzsdén kívüli értékpapírpiacon, ide értve a helyi és regionális piacokat is) kereskednek; vagy

ii. amely a pénzügyi kimutatásait a törzsrészvények nyilvános piacon történő kibocsátása céljából nyújtja be vagy van folyamatban a benyújtás egy értékpapírtőzsdének vagy más szabályozó hatóságnak; valamint

(b) azon, anyavállalatnál a vállalatcsoport konszolidált pénzügyi kimutatásaira:

i. amelynek törzsrészvényeivel vagy potenciális törzsrészvényeivel nyilvános piacon (hazai vagy külföldi tőzsdén, illetve tőzsdén kívüli értékpapírpiacon, ide értve a helyi és regionális piacokat is) kereskednek; vagy

ii. amely a pénzügyi kimutatásait a törzsrészvények nyilvános piacon történő kibocsátása céljából nyújtja be vagy van folyamatban a benyújtás egy értékpapírtőzsdének vagy más szabályozó hatóságnak.

3. Az egy részvényre jutó eredményt közzétevő gazdálkodó egységnek a jelen standard szerint kell az egy részvényre jutó eredmény értékét kiszámolnia és közzétennie.

►M32 **4. Amikor a gazdálkodó egység az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* és az IAS 27 *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.** ◄ Annak a gazdálkodó egységnek, amely azt választja, hogy az egy részvényre jutó eredményt egyedi pénzügyi kimutatásai alapján bemutatja, ezt az egy részvényre jutó eredmény információt csak magában az egyedi ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásában ◄ kell közzétennie. A gazdálkodó egység az ilyen egy részvényre jutó eredmény információt a konszolidált pénzügyi kimutatásokban nem mutathatja be.

▼M31

4A. Ha a gazdálkodó egység az eredmény tételeit a (2011-ben módosított) IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard 10A. bekezdésében leírtak szerint különálló kimutatásban mutatja be, az egy részvényre jutó eredményt csak ebben a különálló kimutatásban kell bemutatnia.

▼B

FOGALMAK

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

A *hígítással ellentétes hatás* az egy részvényre jutó eredmény növekedése, vagy az egy részvényre jutó veszteség csökkenése abból a feltételezésből fakadóan, hogy átváltható instrumentumokat váltottak át, opciókat vagy warrantokat hívtak le, vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén új törzsrészvényeket bocsátottak ki.

A *feltételes részvénykibocsátási megállapodás* részvények meghatározott feltételek teljesülésétől függő kibocsátására kötött megállapodás.

A *feltételesen kibocsátandó törzsrészvények* olyan törzsrészvények, amelyek ellenérték nélkül, vagy alacsony összegű pénzeszközért vagy más ellenértékért bocsátandók ki a feltételes részvénykibocsátási megállapodásban meghatározott konkrét feltételek teljesülése esetén.

A *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, amelyek jogot biztosítanak birtokosuknak törzsrészvény vásárlására.

A *törzsrészvény* egy olyan tőkeinstrumentum, amely az összes többi tőkeinstrumentum-osztályoknak 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 gazdálkodó 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.

▼M33

8. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standardban meghatározott fogalmak a jelen standardban az IAS 32 standard 11. bekezdésében meghatározott értelemben használatosak, kivéve, ha ennek ellenkezője jelölve van. Az IAS 32 standard definiálja a pénzügyi instrumentumot, a pénzügyi eszközt, a pénzügyi kötelezettséget és a tőkeinstrumentumot, valamint útmutatást biztosít e fogalmak alkalmazásával kapcsolatban. Az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard meghatározza a valós érték fogalmát, és megállapítja a definíció alkalmazásának követelményeit.

▼B

ÉRTÉKELÉS

Egy részvényre jutó eredmény alapértéke

9. A gazdálkodó egységnek ki kell számítania az egy részvényre jutó eredmény alapértékeit az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményre, valamint a folytatódó tevékenységek eredményéből, ha azt bemutatják, az ezen részvényesek rendelkezésére álló részre.

10. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló 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 egy törzsrészvényének a gazdálkodó egység beszámolási időszak alatt elért teljesítményéből való részesedésére.

Eredmény

12. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításához az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló összeg:

(a) az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó eredményre vonatkozóan; valamint

(b) az anyavállalat rendelkezésére álló eredményre vonatkozóan

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 tőkeként besorolt 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 törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredmény meghatározásánál (lásd IAS 1 ►M5 ——————— ◄).

14. Az eredményből levonandó elsőbbségi osztalékok adózott összege a következő:

(a) az adott időszakra vonatkozóan a nem halmozódó elsőbbségi részvényekre jóváhagyott elsőbbségi osztalék adózás utáni összege; valamint

(b) az adott időszakra a halmozódó elsőbbségi részvényekre járó elsőbbségi osztalék adózás utáni összege, függetlenül attól, hogy az osztalékot jóváhagyták-e vagy sem. Az időszakra vonatkozó elsőbbségi osztalék összege nem tartalmazza a halmozódó elsőbbségi részvényekre korábbi időszakokra vonatkozóan, a tárgyidőszak során kifizetett vagy megállapított elsőbbségi osztalék összegét.

▼B

15. Az elsőbbségi részvények diszkontált áron történő értékesítését egy kezdeti alacsony osztalékfizetéssel kompenzáló, vagy az elsőbbségi részvények prémium melletti értékesítését a későbbi időszakokban piacon szokásosnál magasabb osztalékfizetéssel 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, a gazdálkodó egység számára pedig a felhalmozott eredménnyel szemben elszámolandó költséget jelent. Ezt az összeget az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredmény kiszámításakor le kell vonni.

17. A gazdálkodó egység az eredeti átváltási feltételek kedvező irányban történő módosításával, vagy további 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 eredmény 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 eredmény kiszámításakor.

Részvények

19. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításakor a törzsrészvények száma az adott időszakban forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlaga kell legyen.

20. Az adott időszak során forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlaga alkalmazása 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 idősúlyozó tényezőnek a szorzatával. Az idősúlyozó 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 pénzeszköz ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikor a pénzeszköz megfizetése esedékessé válik;

(b) a törzs- vagy elsőbbségi részvények után járó osztalék önkéntes újra befektetése ellenében kibocsátott törzsrészvényeket akkortól veszik figyelembe, amikortól az osztalékot visszaforgatják;

▼B

(c) az adósságinstrumentum törzsrészvénnyé történő átváltásakor kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól kamatot már jár;

(d) az egyéb pénzügyi instrumentumokért járó kamat vagy tőke ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól kamat már jár;

(e) a gazdálkodó egység kötelezettségének rendezéséért cserében kibocsátott törzsrészvényeket a rendezés időpontjától veszik figyelembe;

(f) egy eszköz nem pénzeszköz ellenében történt akvizíciójának ellenértékeként kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól kezdve veszik figyelembe, amely időpontban az akvizíciót megjelenítik; valamint

(g) a gazdálkodó egységnek nyújtott szolgáltatás fejében kibocsátott törzsrészvényeket akkor veszik figyelembe, amikor a szolgáltatást nyújtották.

A törzsrészvények figyelembevételének időpontját a kibocsátásukhoz kapcsolódó feltételek alapján határozzák meg. Megfelelő figyelmet fordítanak a kibocsátáshoz kapcsolódó bármely szerződés tartalmára.

▼M12

22. Az üzleti kombináció során átadott ellenérték részét képező kibocsátott törzsrészvényeket az akvizíció időpontjától veszik figyelembe a részvények súlyozott átlagos darabszámában. Ez azért van így, mert a felvásárló a felvásárolt eredményeit ezen időponttól kezdődően foglalja bele a saját, átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásába.

▼B

23. Egy kötelezően átváltandó 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 (azaz az események bekövetkeztek). Az egyszerűen bizonyos idő elteltét követően kibocsátandó részvények nem feltételesen kibocsátandó részvények, mivel az idő múlása biztos. A feltételesen visszaadandó, forgalomban lévő törzsrészvényeket (azaz azokat, amelyek visszahívhatók) nem kezelik forgalomban lévőként, és nem számítják be az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámításába addig az időpontig, amikortól a részvények már nem visszahívhatók.

25. [Törölve]

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. Példák:

(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; valamint

(d) a fordított részvényfelosztás (részvények összevonása).

▼B

28. Tőkésítési célú vagy ingyen részvények kibocsátása vagy részvényfelosztás esetén a meglévő részvényesek számára további ellenérték 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 megváltozása miatt úgy korrigálják, mintha az esemény a legkorábbi beszámolási időszak elején történt volna. Például a „kettőt egyért” jellegű ingyen részvények kibocsátása 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. Ha azonban 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 részvényösszevonás. A kombinált ügylet lebonyolításának időszakára vonatkozó forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlagát módosítják a törzsrészvények számában attól az időponttól bekövetkező csökkenéssel, amelyen a speciális osztalék kimutatásra került.

Egy részvényre jutó eredmény hígított értéke

30. A gazdálkodó egységnek ki kell számítania az egy részvényre jutó eredmény hígított értékeit az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményre, valamint a folytatódó tevékenységek eredményéből, ha azt szerepeltetik, az ezen részvényesek rendelkezésére álló részre.

31. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításához az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményt, valamint a forgalomban lévő részvények súlyozott átlagát valamennyi hígító hatású potenciális törzsrészvény hatásával módosítani kell.

32. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének célja összhangban van az egy részvényre jutó eredmény alapértéke céljával – mutatót biztosítani a gazdálkodó egység egy törzsrészvényének a gazdálkodó egység teljesítményéből való részesedésére – úgy, hogy az adott időszakban forgalomban lévő valamennyi hígító hatású törzsrészvényt figyelembe veszik. Ennek eredményeként:

(a) az anyavállalat törzsrészvényeseinek rendelkezésére álló eredményt 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; valamint

(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.

▼B

Eredmény

33. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításához a 12. bekezdés alapján kiszámított, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményt a gazdálkodó egységnek módosítania kell az alábbiak adózott értékével:

(a) a 12. bekezdés alapján az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredmény 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.

▼M53

34. A potenciális törzsrészvények törzsrészvényekké történt átváltását követően a 33. bekezdés (a)–(c) pontjában feltüntetett tételek már nem merülnek fel. Ehelyett az új törzsrészvények jogosultak lesznek részesedni az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményből. Így a 12. bekezdés alapján kiszámított, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményt módosítani kell a 33. bekezdés (a)–(c) pontjában felsorolt tételekkel és a kapcsolódó adókkal. A potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó ráfordítások tartalmazzák az effektívkamatláb-módszer alapján elszámolt tranzakciós költségeket és diszkontot (lásd az IFRS 9 standardot).

▼B

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 programhoz kapcsolódó ráfordítások növekedéséhez vezethet. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredményt módosítják a bevételek vagy ráfordítások ilyen következményként fellépő változásaival.

Részvények

36. Az egy részvényre jutó eredmény hígított 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 függetlenül kell megállapítani. Az adott év meghatározott időpontjáig tartó időszakban figyelembe vett hígító hatású potenciális törzsrészvények száma nem a felhasznált évközi számításoknál kapott hígító hatású potenciális törzsrészvények súlyozott átlaga.

▼B

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 hígított 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 hígított értékének kiszámításánál; az átváltás időpontjától kezdődően a keletkező törzsrészvényeket az egy részvényre jutó eredmény alapértékében és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékében egyaránt 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.

▼M32

40. A leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás kibocsáthat az anyavállalattól vagy a befektetés tárgya felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló befektetőktől eltérő felek számára olyan potenciális törzsrészvényt, amely a leányvállalat, a közös vállalkozás vagy a társult vállalkozás törzsrészvényeire, vagy az anyavállalat vagy a befektetés tárgya felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló befektetők (beszámolót készítő gazdálkodó egység) törzsrészvényeire váltható át. Ha a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás ezen potenciális törzsrészvényei hígító hatást gyakorolnak a beszámolót készítő gazdálkodó egység egy részvényre jutó eredményének alapértékére, azokat figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításakor.

▼B

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. A gazdálkodó egység az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó eredményt használja ellenőrző számként annak meghatározásához, hogy az adott potenciális törzsrészvények hígító vagy hígítással ellentétes hatásúak-e. Az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó eredményt a 12. bekezdés szerint módosítják, és az nem tartalmazza a megszűnt tevékenységekhez kapcsolódó tételeket.

43. A potenciális törzsrészvények akkor hígítással ellentétes hatásúak, 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 hígított 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 potenciális törzsrészvény kibocsátást és osztályt elkülönülten mérlegelnek, nem pedig összevontan. A potenciális törzsrészvények figyelembevételének sorrendje befolyásolhatja, hogy azok hígító hatásúak-e. Emiatt az egy részvényre jutó eredmény alapértéke hígításának maximalizálása céljából a potenciális törzsrészvények egyes kibocsátásait és osztályait a leghígítóbb hatásútól a legkevésbé hígító hatású felé haladva veszik figyelembe, azaz a legalacsonyabb „egy többletrészvényre jutó eredménnyel” rendelkező hígító hatású potenciális törzsrészvények az egy

▼B

részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál előbb kerülnek figyelembevételre, mint a magasabb egy többletrészvényre jutó eredményűek. Először általában az opciók és warrantok kerülnek figyelembevételre, mivel ezeknek nincs hatása a számlálóra.

Opciók, warrantok és azok megfelelői

45. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításakor a gazdálkodó egységnek feltételeznie kell, hogy a hígító hatású opciók és warrantok lehívásra kerülnek. Az ezen instrumentumokból származó feltételezett bevételt úgy kell tekinteni, mintha az a törzsrészvények adott időszaki átlagos piaci áron történő kibocsátásából folyt volna be. 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 hígított 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 törzsrészvényeket valós árazásúnak tekintik, és azoknak nincs sem hígító, sem ezzel ellentétes hatása. E részvényeket figyelmen kívül hagyják az egy részvényre jutó eredmény hígított 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 eredményre. Ezért az ilyen részvények hígítóak, és az egy részvényre jutó eredmény hígított 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 módosítják visszamenőleg a törzsrészvények ármozgásának tükrözése érdekében.

▼M33

47A. Azoknál a részvényopcióknál és egyéb részvény alapú kifizetési ügyleteknél, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik, a 46. bekezdésben hivatkozott kibocsátási árnak és a 47. bekezdésben hivatkozott lehívási árnak tartalmaznia kell a gazdálkodó egységnek a részvényopció vagy egyéb részvény alapú kifizetési megállapodás keretében a jövőben szállítandó bármely árunak vagy szolgáltatásnak (az IFRS 2 standardnak megfelelően meghatározott) valós értékét.

▼B

48. A fix vagy meghatározható feltételekhez kötött munkavállalói részvény opciókat, valamint a meg nem szolgált törzsrészvényeket opcióként veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, még akkor is, ha azok a függhetnek a megszolgálástól. Azokat a nyújtás időpontjától tekintik forgalomban lévőnek. A teljesítményalapú munkavállalói részvény opciókat feltételesen kibocsátandó részvényként kezelik, mivel kibocsátásuk az idő múlása mellett meghatározott feltételek teljesítésétől is függ.

▼B

Átváltható instrumentumok

49. Az átváltható instrumentumok hígító hatását a 33. és 36. bekezdésnek megfelelően kell figyelembe venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításakor.

50. Az átváltható elsőbbségi részvények a hígítással ellentétes hatásúak, ha az ilyen részvényekre a tárgyidőszakban megállapított vagy az arra felhalmozódott 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 ráfordítás egyéb változásainak levonása után) osztva az átváltáskor megszerezhető törzsrészvények számával meghaladja az egy részvényre jutó eredmény alapértékét.

51. Az átváltható elsőbbségi részvények visszaváltása vagy a kibocsátó általi elősegített átváltása lehet, hogy csak a korábban forgalomban lévő átváltható elsőbbségi részvények egy részét érinti. Ilyen esetekben annak meghatározásakor, hogy a fennmaradó forgalomban lévő elsőbbségi részvények hígító hatásúak-e, a 17. bekezdésben hivatkozott ellenértéktöbbletet azon részvényekre kell felosztani, amelyek átváltásra kerülnek. A beváltott vagy átváltott részvényeket elkülönülten értékelik a be nem váltott vagy az át nem váltott részvényektől.

Feltételesen kibocsátandó részvények

52. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke számításához hasonlóan a feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket forgalomban lévőnek tekintik, és figyelembe veszik az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, amennyiben a meghatározott feltételek teljesülnek (azaz az események bekövetkeztek). A feltételesen kibocsátandó részvényeket az időszak kezdetétől (vagy ha ez későbbi, a feltételes részvénykibocsátási megállapodás időpontjától kezdve) veszik figyelembe. Ha a feltételek nem teljesültek, a feltételesen kibocsátandó részvényeknek az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál figyelembe vett száma azon részvényeknek a számán alapul, amelyeket ki kellett volna bocsátani, ha az időszak vége lenne a feltételes időszak vége. Az újramegállapítás nem megengedett, ha a feltételek a feltételes időszak végén nem teljesülnek.

53. Amennyiben a feltételes kibocsátás feltétele egy meghatározott összegű eredmény elérése vagy fenntartása egy adott időszakra vonatkozóan, és az adott összeg a beszámolási időszak végére teljesült, de azt egy további időszakon keresztül fenn kell tartani, akkor az új törzsrészvényeket forgalomban lévőként kell kezelni az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál, amennyiben azok hígító hatásúak. Ebben az esetben az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számítása a törzsrészvények azon darabszámán alapul, amely kibocsátásra került volna, ha a beszámolási időszak végére elért eredmény megegyezne a feltételes időszak végén elért eredménnyel. Mivel az eredmény a jövőben változhat, az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámítása az ilyen feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket a feltételes időszak végéig nem veszi figyelembe, mivel nem minden szükséges feltétel teljesült.

54. A feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma a törzsrészvények jövőbeni piaci árától is függhet. Ebben az esetben, ha a hígító hatás fennáll, az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számítása azon törzsrészvénydarabszámon 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

▼B

meghatározott időszak alatti átlagos piaci ár, és az időszak hosszabb, mint a beszámolási időszak, a már eltelt időszak alatt érvényes átlagos piaci árat veszik figyelembe. Mivel a piaci ár a jövőben változhat, az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámítása az ilyen feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket a feltételes időszak végéig nem veszi figyelembe, mivel nem minden szükséges feltétel teljesült.

55. A feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma a jövőbeni eredménytől és a törzsrészvények jövőbeni piaci árától is függhet. Ilyen esetben a törzsrészvényeknek az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál figyelembe vett darabszáma a két feltétel függvénye (azaz az adott időpontig elért eredmény, és a beszámolási időszak végén érvényes piaci ár). A feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket csak akkor veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításánál, ha mindkét feltétel teljesül.

56. Más esetekben a feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma nem az eredménytől 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 kibocsátandó törzsrészvényeket a beszámolási időszak végén érvényes helyzet szerint veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke meghatározásánál.

57. A feltételesen kibocsátandó potenciális törzsrészvényeket (azaz nem a feltételes részvénykibocsátási megállapodás tárgyát képezők, pl. feltételesen kibocsátandó átváltható instrumentumok) az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál az alábbiak szerint veszik figyelembe:

(a) a gazdálkodó egység meghatározza, hogy a potenciális törzsrészvényeket kibocsátandónak lehet-e feltételezni az 52–56. bekezdésben foglalt feltételes törzsrészvényre vonatkozó rendelkezések szerint a kibocsátásukra meghatározott feltételek alapján; valamint

(b) ha a potenciális törzsrészvényeket figyelembe kellene venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értékében, a gazdálkodó egység azoknak az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének számítására vonatkozó hatását az opciókra és warrantokra a 45–48. bekezdésben megadott rendelkezések, az átváltható instrumentumokra a 48–49. bekezdésben megadott rendelkezések, a törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesíthető szerződésekre vonatkozóan a 51–58. bekezdésben megadott rendelkezések vagy más rendelkezések alapján állapítja meg, ahogy helyénvaló.

Ugyanakkor a lehívást vagy átváltást csak akkor vélelmezik az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámítása céljára, ha más, nem feltételesen kibocsátandó forgalomban lévő potenciális törzsrészvények lehívását vagy átváltását is vélelmezik.

Törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesíthető szerződések

58. Ha a gazdálkodó egység olyan szerződést kötött, amelyet választása szerint törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesíthet, azt kell vélelmezni, hogy a szerződést törzsrészvényben teljesítik, és az ennek eredményeként létrejött potenciális törzsrészvényeket, amennyiben azok hígító hatásúak, figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke meghatározásánál.

59. Ha egy ilyen szerződést eszközként vagy kötelezettségként mutatnak be, vagy ha annak van sajáttőke- vagy kötelezettségkomponense, a gazdálkodó egységnek módosítania kell a számlálót az eredmény bármely olyan változásával, amely az adott időszak alatt bekövetkezett volna, ha a szerződés teljes mértékben tőkeinstrumentumként lett volna besorolásra. A szükséges módosítás hasonló a 33. bekezdésben előírt módosításokhoz.

▼B

60. Ha a szerződés annak birtokosa döntése alapján teljesíthető törzsrészvényben vagy pénzeszközben, a pénzeszközben történő teljesítés és a részvényben történő teljesítés közül a nagyobb hígító hatásút kell használni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál.

61. Példa a törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesíthető szerződésre pl. az olyan adósságinstrumentum, amelynek tőkerésze annak lejáratakor a kibocsátó döntése alapján pénzeszközben vagy saját törzsrészvényeiben is teljesíthető. Másik példa a kiírt eladási (put) opció, mely jogot biztosít birtokosának, hogy törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesítsen.

Vásárolt opciók

62. A vásárolt eladási (put) és vételi (call) opciókat (azaz a gazdálkodó egység által saját törzsrészvényeire vonatkozóan birtokolt opciókat) nem veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, mivel azok figyelembevétele a hígítással ellentétes hatású lenne. Az eladási (put) opciót csak hívnák le, ha a lehívási ár a piaci árnál magasabb lenne, míg a vételi opciót csak akkor hívnák le, ha a lehívási ár a piaci árnál alacsonyabb lenne.

Kiírt eladási (put) opciók

63. A saját részvény visszavásárlására vonatkozó szerződéseket, mint pl. a kiírt eladási (put) opciókat és a forward vételi szerződéseket, amennyiben azok hígító hatásúak, figyelembe veszik az egy részvényre jutó eredmény hígított 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 bevételt szerezzenek a szerződés teljesítéséhez;

(b) feltételezni kell, hogy a kibocsátásból befolyó bevétel a szerződés teljesítésére kerül felhasználásra (azaz törzsrészvények visszavásárlására); valamint

(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 hígított értéke kiszámításakor figyelembe kell venni.

VISSZAMENŐLEGES MÓDOSÍTÁSOK

64. Ha a forgalomban lévő törzsrészvények vagy a potenciális törzsrészvények száma tőkésítési célú kibocsátás, ingyen részvények kibocsátása, 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 hígított értékét. Ha a változások a ►**M5** beszámolási időszak vége ◄ után, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyása előtt következnek be, az adott és a megelőző időszakok pénzügyi kimutatásaira vonatkozó egy részvényre jutó eredmény kiszámítása a részvények új számán kell alapuljon. Azt a tényt, hogy az egy részvényre jutó eredményszámítások a részvények számában bekövetkezett ilyen változásokat tükröznek, közzé kell tenni. Ezenfelül, valamennyi beszámolási időszakra vonatkozóan módosítani kell az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény hígított értékét a hibák és a számvitelipolitika-változások miatti módosítások visszamenőlegesen elszámolt hatásai miatt.

▼B

65. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékét nem kell visszamenőlegesen módosítani az egy részvényre jutó eredmény számításainál használt alapfeltételezések módosulása vagy a potenciális törzsrészvények törzsrészvényekké való átváltása miatt.

BEMUTATÁS

66. A gazdálkodó egységnek magában az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ kell bemutatnia az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó eredmény és az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredmény egy részvényre jutó alap és hígított értékét a törzsrészvények minden olyan osztályára vonatkozóan, amely az adott időszakra számított nyereségből való részesedésre eltérő jogokkal rendelkezik. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény hígított 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 bemutatják az egy részvényre jutó eredmény hígított értékét, azt valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan be kell mutatni, akkor is, ha az megegyezik az egy részvényre jutó eredmény alapértékével. Ha az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke megegyezik, a kettő párhuzamos bemutatása az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatása ◄ azonos során is történhet.

▼M31

67A. Ha a gazdálkodó egység az eredmény tételeit a (2011-ben módosított) IAS 1 standard 10A. bekezdésében leírtak szerint különálló kimutatásban mutatja be, az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét a 66. és 67. bekezdésben előírtak szerint ebben a különálló kimutatásban mutatja be.

▼B

68. Annak a gazdálkodó egységnek, amely megszűnt tevékenységet mutat be, a megszűnt tevékenységre vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény hígított értékét magában az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ vagy a megjegyzésekben kell bemutatnia.

▼M31

68A. Ha a gazdálkodó egység az eredmény tételeit a (2011-ben módosított) IAS 1 standard 10A. bekezdésében leírtak szerint különálló kimutatásban mutatja be, a megszűnt tevékenységre vonatkozóan az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét a 68. bekezdésben előírtak szerint ebben a különálló kimutatásban vagy a megjegyzésekben mutatja be.

▼B

69. A gazdálkodó egységnek akkor is be kell mutatnia az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékét, ha a közzétett összegek negatívak (azaz egy részvényre jutó veszteség).

KÖZZÉTÉTEL

70. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket:

(a) az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításában használt számláló összegét, valamint az ezeknek az összegeknek az anyavállalat rendelkezésére álló adott időszakra számított eredménnyel való egyeztetését. Az egyeztetésnek tartalmaznia kell az egy részvényre jutó eredményre hatással lévő egyes instrumentumosztályok egyedi hatását;

▼B

(b) a törzsrészvényeknek az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításában nevezőként használt súlyozott átlagos számát, valamint ezen nevezők egymással való egyeztetését. Az egyeztetésnek tartalmaznia kell az egy részvényre jutó eredményre hatással lévő egyes instrumentumosztályok egyedi hatását;

(c) az egy részvényre jutó eredmény alapértékét a jövőben esetlegesen hígító olyan instrumentumokat (beleértve a feltételesen kibocsátandó részvényeket), amelyeket nem vettek figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, mivel azok a beszámolási időszak(ok)ban hígítással ellentétes hatásúak voltak;

(d) a 64. bekezdéssel összhangban elszámoltaktól eltérő olyan törzsrészvény vagy potenciális törzsrészvényügyletek bemutatását, amelyek a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ 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) részvénykibocsátás pénzeszközért;

(b) részvénykibocsátás, ha a bevételt adósság vagy a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján forgalomban lévő elsőbbségi részvények visszafizetésére használják fel;

(c) forgalomban lévő törzsrészvények visszaváltása;

(d) a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ forgalomban lévő potenciális törzsrészvények átváltása vagy lehívása;

(e) opciók, warrantok, vagy átváltható értékpapírok kibocsátása; valamint

(f) olyan feltételek teljesülése, amelyek feltételesen kibocsátandó részvények kibocsátását eredményeznék.

Az egy részvényre jutó eredményt a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után bekövetkező ilyen ügyletek miatt nem módosítják, mivel azok nem érintik az adott időszak eredményének előállításához használt tőke összegét.

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 eredmény ebből következő módosítását. Az ilyen pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések feltételeit javasolt közzétenni – ha az egyébként nem kötelező (lásd a IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek*).

▼B

73. Ha a gazdálkodó egység az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és egy részvényre jutó eredmény hígított értéke mellett az egy részvényre jutó összeget a jelen standardban előírt helyett az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásában ◄ szereplő egyik komponenst felhasználva is közzéteszi, akkor ezen összegeket a törzsrészvények számának a jelen standardban meghatározott súlyozott átlagának felhasználásával kell kiszámítani. Az ezen komponensre vonatkozó egy részvényre jutó alapértéket és hígított értéket azonos súllyal kell közzétenni, és a megjegyzésekben be kell mutatni. A gazdálkodó egységnek fel kell tüntetnie, hogy a számláló(k) milyen alapon került(ek) meghatározásra, beleértve, hogy az egy részvényre jutó eredményértékek adózás előtti vagy utáni adatot mutatnak-e. Ha az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás ◄ olyan komponensét használják, amely nincs elkülönült sorként bemutatva az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄, közzé kell tenni a felhasznált komponens és egy, az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ bemutatott sor egyeztetését.

▼M31

73A. A 73. bekezdés azon gazdálkodó egységekre is vonatkozik, amelyek az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és hígított értéke mellett más olyan egy részvényre jutó, az eredményben szereplő összeget is közzétesz, amely a jelen standardban előírt összegektől eltérő.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

▼M5

74A. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül bekerült az új 4A., 67A., 68A., és 73A. bekezdés. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M32

74B. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 és IFRS 11 *Közös megállapodások* standard módosította a 4., a 40. és az A11. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 11 standardot.

▼M33

74C. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a 8., a 47A. és az A2. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M31

74D. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 4A., a 67A., a 68A. és a 73A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza a 2011 júniusában módosított IAS 1 standardot.

▼M53

74E. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard módosította a 34. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

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.

▼B

A. függelék

ALKALMAZÁSI ÚTMUTATÓ

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

AZ ANYAVÁLLALAT RENDELKEZÉSÉRE ÁLLÓ EREDMÉNY

A1. Az egy részvényre jutó eredmény konszolidált pénzügyi kimutatások alapján történő kiszámításához az anyavállalat rendelkezésére álló eredmény a konszolidált gazdálkodó egység eredményét jelenti, a ►M11 nem ellenőrző részesedések ◄ miatti módosítások után.

RÉSZVÉNYJEGYZÉSI JOGRA TÖRTÉNŐ KIBOCSÁTÁS (RIGHTS ISSUE)

►M33 A2. A potenciális törzsrészvények lehívásakor vagy átváltásakor történő törzsrészvény-kibocsátásnak általában nincs jutalomeleme. Ennek oka, hogy a potenciális törzsrészvények általában valós értéken kerülnek kibocsátásra, azt eredményezve, hogy a gazdálkodó egység számára rendelkezésre álló források összege ezzel arányosan megváltozik. Egy részvényjegyzési jogra történő kibocsátás esetén azonban a lehívási ár gyakran alacsonyabb, mint a részvények valós értéke. ◄ Emiatt, ahogy azt a 27(b) bekezdés kifejti, a részvényjegyzési jogra történő kibocsátás tartalmaz jutalom elemet. 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 hígított 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

▼M33

A potenciális törzsrészvények lehívásakor vagy átváltásakor történő törzsrészvény-kibocsátásnak általában nincs jutalomeleme. Ennek oka, hogy a potenciális törzsrészvények általában valós értéken kerülnek kibocsátásra, azt eredményezve, hogy a gazdálkodó egység számára rendelkezésre álló források összege ezzel arányosan megváltozik. Egy részvényjegyzési jogra történő kibocsátás esetén azonban a lehívási ár gyakran alacsonyabb, mint a részvények valós értéke. … Az egy részvényre eső, elméleti részvényjegyzési jog nélküli valós értéket úgy számítják ki, hogy a részvények közvetlenül a jogok gyakorlása előtti teljes valós 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, a valós értéket annak az utolsó napnak a záróárfolyamán határozzák meg, amikor a részvények a részvényjegyzési jogokkal együtt vannak nyíltpiaci forgalomban.

▼B

ELLENŐRZŐ SZÁM

A3. A 42. és 43. bekezdésben leírt ellenőrző számadat alkalmazásának bemutatásához tételezzük fel, hogy a gazdálkodó egység folytatódó tevékenységeiből az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség 4 800 CU ([1]), a megszűnt 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. A gazdálkodó egység egy részvényre jutó eredményének alapértéke a folytatódó tevékenységekre nézve 2,40 CU, a megszűnt tevékenységekre –3,60 CU, és a veszteségre –1,20 CU. A 400 db potenciális törzsrészvényt figyelembe veszik az egy részvényre jutó eredmény hígított 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 az eredményre.

([1]) A jelen útmutatóban a pénzösszegek „pénznemegységben” (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

▼B

Mivel a folytatódó tevékenységekből az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség az ellenőrző szám, a gazdálkodó 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 megszűnt tevékenységekre vonatkozó veszteség és –1,00 CU részvényenként a veszteségre vonatkozóan].

A TÖRZSRÉSZVÉNYEK PIACI ÁTLAGÁRA

A4. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításához a feltételezetten kibocsátott törzsrészvények piaci átlagárát a törzsrészvények adott időszak alatti átlagos piaci ára alapján számítják ki. Elméletileg a gazdálkodó 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 záróárak megfelelőek a piaci átlagár kiszámításához. Azonban, amikor az árak erősen ingadoznak, a magas és alacsony árakból számított átlag pontosabb képet ad. A piaci átlagár kiszámításának módszerét következetesen kell alkalmazni, kivéve, ha az a megváltozott körülmények miatt már nem nyújt pontos képet. Például, ha a gazdálkodó 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 ingadozni kezd, és a piaci záróárak már nem nyújtanak megbízható képet az átlagárról.

OPCIÓK, WARRANTOK ÉS AZOK EGYENÉRTÉKESEI

A6. Az átváltható instrumentumok megvásárlására szóló opciók vagy warrantok esetében azt feltételezik, hogy azokat akkor hívják le, 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 a gazdálkodó egység (vagy anyavállalata vagy leányvállalata) adósság- vagy más instrumentumaira vonatkozóan tender kiírását a lehívási ár egészére vagy részére történő kifizetésre. Az egy részvényre jutó eredmény hígított 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 instrumentum az opció vagy warrantmegállapodás alapján tendereztetésre kerülne, és az ennek eredményeként

▼B

keletkező árkedvezmény olyan tényleges lehívási árat eredményez, amely a lehívással megszerezhető törzsrészvények piaci áránál alacsonyabb. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál ezen opciókat és warrantokat lehívottnak kell tekinteni, és az adósságvagy más instrumentumokat tenderre bocsátottnak kell tekinteni. Ha a pénzeszköz tenderre bocsátása előnyösebb az opció vagy warrant birtokosának, és a szerződés lehetővé teszi a pénzeszköz tenderre bocsátását, a pénzeszköz tenderre bocsátását kell feltételezni. A feltételezetten tenderre bocsátott adósságinstrumentumra vonatkozó (adózott) kamatot a számlálóhoz módosításként hozzáadják.

A8. Hasonlóan kezelik a hasonló feltételekkel bíró elsőbbségi részvényeket és egyéb instrumentumokat, amelyekhez átváltási opció tartozik, amelyek lehetővé teszik a befektető számára, hogy pénzeszközért előnyösebb átváltási árhoz jusson.

A9. Egyes opciók és warrantok mögöttes feltételei előírhatják, hogy e lehívásból származó bevételt a gazdálkodó egység (vagy anyavállalata, vagy leányvállalata) adósság- vagy más instrumentumának visszaváltására kell felhasználni. Az egy részvényre jutó eredmény hígított 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 hitelvisszaváltásra felhasznált összegen felüli bevételt az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál figyelembe veszik (azaz azt feltételezik, hogy az törzsrészvény visszavásárlására kerül felhasználásra). A feltételezetten visszavásárolt adósság instrumentumra vonatkozó (adózott) kamatot a számlálóhoz módosításként hozzáadják.

KIÍRT ELADÁSI (PUT) OPCIÓK

A10. A 63. bekezdés alkalmazásának illusztrálására tételezzük fel, hogy a gazdálkodó 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 hígított értéke kiszámításakor a gazdálkodó egység azt feltételezi, hogy 150 db részvényt bocsátott ki egyenként 28 CU áron az időszak elején, hogy a 4 200 CU értékű eladási kötelmének eleget tudjon tenni. A 150 db kibocsátott törzsrészvény, valamint a 120 db opcióból szerzett törzsrészvény különbözetét (30 db új törzsrészvényt) hozzáadják a nevezőhöz az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításakor.

LEÁNYVÁLLALATOK, KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOK ÉS TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOK INSTRUMENTUMAI

▼M32

A11. A leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás olyan potenciális törzsrészvényeit, amelyek a leányvállalat, a közös vállalkozás vagy a társult vállalkozás törzsrészvényeire, vagy azok anyavállalata vagy a befektetés tárgya felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló befektetők (a beszámolót készítő gazdálkodó egység) törzsrészvényeire válthatók át, az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál a következőképpen veszik figyelembe:

▼B

(a) a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás által kibocsátott olyan instrumentumok, amelyek jogot biztosítanak tulajdonosuknak arra, hogy a leányvállalatban, közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban törzsrészvényt szerezhessenek, figyelembevételre kerülnek a leányvállalat, közös vállalkozás és társult vállalkozás egy részvényre jutó eredményének hígított értéke kiszámításánál. Az így kapott egy részvényre jutó eredményadatot a beszámolót készítő gazdálkodó egység egy részvényre jutó eredmény számításainál a beszámolót készítő gazdálkodó egység által a leányvállalatban, közös vállalatban vagy társult vállalkozásban tulajdonolt részesedésnek megfelelően veszi figyelembe;

▼B

(b) a leányvállalat, közös vállalkozás és társult vállalkozás olyan instrumentumait, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egység törzsrészvényeire válthatók át, a beszámolót készítő gazdálkodó egység potenciális törzsrészvényei között veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke meghatározásánál. Hasonlóképpen a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás által kibocsátott, a beszámolót készítő gazdálkodó egység törzsrészvényeinek megvásárlására szóló opciókat és warrantokat a beszámolót készítő gazdálkodó egység potenciális törzsrészvényei között veszik figyelembe a konszolidált egy részvényre jutó eredmény hígított értéke meghatározásánál.

A12. A beszámolót készítő gazdálkodó 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 gazdálkodó egység által kimutatott olyan eredményváltozásokkal (pl. az osztalékbevétel 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 hígított értéke számításánál felhasznált nevezőt ez nem érinti, mivel a beszámolót készítő gazdálkodó egység forgalomban lévő törzsrészvényeinek száma a feltételezett átváltással nem módosul.

RÉSZESEDŐ TŐKEINSTRUMENTUMOK ÉS KÉTSOROZATÚ TÖRZSRÉSZVÉNYEK

A13. Egyes gazdálkodó egységek saját tőkéje tartalmaz:

(a) olyan instrumentumokat, amelyek egy előre meghatározott képlet alapján részesülnek a törzsrészvényosztalékból (pl. a kettő az egyben), és gyakran felső határt is megszabnak a részesedés mértékére vonatkozóan (pl. egy maximális, meghatározott részvényenkénti érték);

(b) a törzsrészvények egy adott sorozatának osztalék aránya eltérhet egy másik törzsrészvény sorozat osztalékarányától, anélkül, hogy előjog vagy prioritás is kapcsolódna hozzá.

A14. Az egy részvényre jutó eredmény hígított 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 részesedő tőkeinstrumentumokra kerül felosztásra, azok osztalékra való jogosultsága vagy más, a fel nem osztott eredményben való részesedési joga alapján. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és hígított értéke kiszámításához:

(a) az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredményt korrigálják (a nyereséget csökkentik és a veszteséget növelik) az adott időszakban az egyes részvénysorozatokra vonatkozóan megállapított osztalék összegével, valamint az osztalék szerződés szerint járó azon összegével (vagy kamattal a részesedő kötvények esetében), amely az adott időszakra vonatkozóan megfizetendő (pl. még ki nem fizetett halmozott osztalék);

▼B

(b) a fennmaradó eredményt osztják fel a törzsrészvények, valamint a részesedő tőkeinstrumentumok között olyan mértékben, hogy valamennyi instrumentum úgy részesedik az eredményből, mintha az adott időszak eredménye teljes mértékben felosztásra került volna. A tőkeinstrumentumok egyes osztályaira eső teljes eredményt úgy határozzák meg, hogy összeadják az osztalékra felosztott összeget, valamint a részesedésre felosztott összeget;

(c) a tőkeinstrumentumok egyes osztályaira 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 hígított értéke kiszámításához, valamennyi feltételezetten kibocsátott törzsrészvényt figyelembe veszik 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 osztalékban való részesedésre az adott időszakban, azokat a warrantokkal és opciókkal azonos módon kell kezelni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál. A még ki nem fizetett összegre vonatkozóan az a feltételezés, hogy az a törzsrészvény megvásárlásához felhasznált bevétel. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékéhez felhasznált részvényszám a lejegyzett részvények száma, valamint a feltételezetten megvásárolt részvények száma közötti különbözet.

▼B

IAS 34 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Évközi pénzügyi beszámolás

CÉL

Ennek a standardnak a célja az, hogy előírja az évközi pénzügyi beszámoló minimális tartalmát, és előírja az évközi időszakra vonatkozó teljes vagy tömörített pénzügyi kimutatásokban a megjelenítésre és az értékelésre alkalmazandó alapelveket. Az időszerű és megbízható évközi pénzügyi beszámolás növeli a befektetők, a hitelezők és más érdekelt felek képességét a gazdálkodó egység jövedelem- és cashflow-termelő képességének, valamint pénzügyi állapotának és likviditásának megértésére.

HATÓKÖR

1. A jelen standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodó egységektől, milyen gyakran és az évközi időszak vége után mennyi idővel kellene megkövetelni, hogy évközi pénzügyi beszámolókat hozzanak nyilvánosságra. A kormányok, az értékpapír-felügyeletek, a tőzsdék és a számviteli testületek azonban gyakran megkövetelik, hogy azok a gazdálkodó egységek, amelyeknek hitel- vagy tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírjai nyíltpiaci forgalomban vannak, évközi pénzügyi beszámolót adjanak ki. A jelen standard arra vonatkozik, ha a gazdálkodó egység számára előírás, hogy a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal összhangban lévő évközi pénzügyi beszámolót hozzon nyilvánosságra, vagy választja ezt. A Nemzetközi Számviteli Standardok Bizottsága ([1]) javasolja a nyíltpiaci forgalomban lévő gazdálkodó egységek számára, hogy olyan évközi pénzügyi beszámolókat biztosítsanak, amelyek megfelelnek az ebben a standardban lefektetett megjelenítési, értékelési és közzétételi alapelveknek. A nyíltpiaci forgalomban lévő gazdálkodó egységek számára különösen javasolt, hogy:

   (a) legalább a pénzügyi év első felének utolsó napjára vonatkozó évközi pénzügyi beszámolókat szolgáltassanak; és

   (b) évközi pénzügyi beszámolóikat legfeljebb 60 nappal az évközi időszak vége után tegyék elérhetővé.

2. Minden pénzügyi beszámolót – legyen az éves vagy évközi – önmagában kell értékelni a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak való megfelelés szempontjából. Az a tény, hogy a gazdálkodó egység nem szolgáltatott évközi pénzügyi beszámolókat egy adott pénzügyi év során, vagy olyan évközi pénzügyi beszámolókat szolgáltatott, amelyek nem felelnek meg a jelen standard előírásainak, még nem jelenti feltétlenül azt, hogy a gazdálkodó egység éves pénzügyi kimutatásai sem felelnek meg a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak – ha egyéb tekintetben megfelelnek azoknak.

3. Ha egy gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolójáról azt állítják, hogy az megfelel a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak, akkor annak meg kell felelnie a jelen standard minden követelményének is. A 19. bekezdés bizonyos közzétételeket követel meg ebben a tekintetben.

FOGALMAK

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

([1]) A Nemzetközi Számviteli Standardok Bizottságát felváltotta a Nemzetközi Számviteli Standard Testület, amely 2001-ben kezdte meg működését.

▼B

Az évközi *időszak* a teljes pénzügyi évnél rövidebb pénzügyi beszámolási időszak.

▼M5

Az *évközi pénzügyi beszámoló* olyan pénzügyi beszámoló, amely egy évközi időszakra vonatkozóan vagy (a 2007-ben módosított IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standardban meghatározott) teljes pénzügyi kimutatásokat vagy (a jelen standardban meghatározott) tömörített pénzügyi kimutatást tartalmaz.

▼B

AZ ÉVKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÓ TARTALMA

▼M49

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

▼M36

(a) az időszak végi pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást;

(b) az időszaki eredményre és egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást;

(c) az időszaki saját tőke változásainak kimutatását;

(d) az időszaki cash flow-k kimutatását;

▼M49

(e) megjegyzéseket, amelyek jelentős számviteli politikákat és más magyarázó információkat tartalmaznak;

▼M36

(ea) a megelőző időszakra vonatkozó összehasonlító információkat az IAS 1 standard 38. és a 38A. bekezdésének megfelelően; és

(f) a megelőző összehasonlító időszak elejére fennálló pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást az IAS 1 standard 40A–40D. bekezdésének megfelelően, amennyiben a gazdálkodó egység visszamenőleges hatállyal alkalmaz valamely számviteli politikát vagy pénzügyi kimutatásainak elemeit visszamenőlegesen újra megállapítja vagy ha a pénzügyi kimutatásaiban szereplő elemeket átsorolja.

A gazdálkodó egység a jelen standardban használt címektől eltérőeket is adhat a kimutatásoknak. Az „eredményre és egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás” helyett használhatja például az „átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás” címet is.

▼B

6. Az időbeliség, költségmegfontolások és a korábbi beszámolókban szereplő információk ismétlésének elkerülése érdekében a gazdálkodó egységnek az éves pénzügyi kimutatásaival összehasonlítva kevesebb információt kell nyújtania, vagy a gazdálkodó egység kevesebb információ nyújtását választhatja az évközi fordulónapokon. A jelen standard az évközi pénzügyi beszámoló minimális tartalmát a tömörített pénzügyi kimutatások és bizonyos kiegészítő megjegyzések szerepeltetésében határozza meg. Az évközi pénzügyi beszámoló célja, hogy aktuális információkat nyújtson a legutolsó teljes körű éves pénzügyi kimutatásokhoz képest. Ennek megfelelően az új tevékenységekre, eseményekre és körülményekre koncentrál, és nem ismétli meg az előző beszámolókban már szereplő információkat.

7. A jelen standard egyáltalán nem szándékozik ugyanakkor megtiltani vagy ellenjavallni a gazdálkodó egységnek, hogy évközi pénzügyi beszámolójában egy (az IAS 1 standardban leírt) teljes körű pénzügyi kimutatást hozzon nyilvánosságra, ne pedig tömörített pénzügyi kimutatásokat és a kijelölt kiegészítő megjegyzéseket. A jelen standard azt sem szándékozik megtiltani vagy ellenjavallni a gazdálkodó egységnek, hogy a tömörített évközi pénzügyi beszámolóiban a jelen standardban meghatározott minimális soroknál, vagy kijelölt kiegészítő megjegyzéseknél több adatot mutasson be. A jelen standard megjelenítési és értékelési alapelvei az évközi időszakról készült teljes pénzügyi kimutatásokra is vonatkoznak, és az ilyen kimutatásoknak tartalmazniuk kell minden – a jelen standard által megkövetelt – közzétételt (különösen a 16. bekezdésben található kijelölt kiegészítő megjegyzések közzétételét), valamint azokat a közzétételeket, amelyeket a többi standard megkövetel.

▼B

Az évközi pénzügyi beszámoló minimális komponensei

▼M31

8. Egy évközi pénzügyi beszámolónak legalább a következő komponenseket kell tartalmaznia:

▼M5

(a) a pénzügyi helyzetre vonatkozó tömörített kimutatást;

▼M31

(b) az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó tömörített kimutatás vagy tömörített kimutatások;

▼M5

(c) a saját tőke változásainak tömörített kimutatását;

(d) a cash flow-k tömörített kimutatását; valamint

(e) a kijelölt kiegészítő megjegyzéseket.

▼M31

8A. Ha a gazdálkodó egység az eredmény tételeit a (2011-ben módosított) IAS 1 standard 10A. bekezdésében leírtak szerint különálló kimutatásban mutatja be, akkor az ebből a különálló kimutatásból származó tömörített, évközi információkat kell bemutatnia.

▼B

Az évközi pénzügyi kimutatások formája és tartalma

9. Ha a gazdálkodó egység teljes körű pénzügyi kimutatásokat hoz nyilvánosságra az évközi pénzügyi beszámolójában, akkor ezeknek a kimutatásoknak a formája és tartalma meg kell feleljen az IAS 1 standard teljes körű pénzügyi kimutatásokra vonatkozó követelményeinek.

10. Ha a gazdálkodó egység tömörített pénzügyi kimutatásokat hoz nyilvánosságra az évközi pénzügyi beszámolójában, akkor a tömörített kimutatásokban szerepelniük kell legalább azoknak a megnevezéseknek és részösszegeknek, amelyek a legutolsó éves pénzügyi kimutatásokban szerepeltek, valamint a jelen standard által megkövetelt kijelölt kiegészítő megjegyzéseknek. További sorokat vagy megjegyzéseket is szerepeltetni kell, ha azok elhagyása miatt a tömörített évközi pénzügyi kimutatások félrevezetőek lennének.

▼M8

11. Az évközi időszakra vonatkozó, az eredmény összetevőit bemutató kimutatásban a gazdálkodó egységnek be kell mutatnia az egy részvényre jutó eredmény alap- és hígított értékét arra az időszakra vonatkozóan, amelyben a gazdálkodó egység az IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standard hatókörébe esik. ([1]).

▼M31

11A. Ha a gazdálkodó egység az eredmény tételeit a (2011-ben módosított) IAS 1 standard 10A. bekezdésében leírtak szerint különálló kimutatásban mutatja be, az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét ebben a kimutatásban mutatja be.

([1]) Ezt a bekezdést a 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* az IAS 34 standard hatókörének tisztázása végett módosította.

▼B

►M5 12. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard útmutatót tartalmaz. ◄ Az IAS 1 Bevezetési útmutatója szemlélteti, hogyan lehet bemutatni a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást, ◄ az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást ◄ és a saját tőke változásainak kimutatását.

▼M5

_____

▼B

14. Az évközi pénzügyi beszámolót konszolidált formában kell elkészíteni, ha a gazdálkodó egység legutolsó éves pénzügyi kimutatásai konszolidált kimutatások voltak. Az anyavállalat egyedi éves pénzügyi kimutatásai nem konzisztensek és nem hasonlíthatók össze a legutolsó éves pénzügyi beszámolóban lévő konszolidált kimutatásokkal. Ha a gazdálkodó egység éves pénzügyi beszámolója a konszolidált pénzügyi kimutatások mellett tartalmazta az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásait is, akkor a jelen standard nem követeli meg, és nem is tiltja azt, hogy az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásai részét képezzék a gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolójának.

▼M29

Jelentős események és ügyletek

15. A gazdálkodó egységnek az évközi pénzügyi beszámolójában szerepeltetnie kell azoknak az eseményeknek és ügyleteknek a magyarázatát, amelyek lényegesek a legutolsó, éves beszámolási időszak végét követően a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetében és teljesítményében bekövetkezett változások megértése szempontjából. Az ezen eseményekkel és ügyletekkel kapcsolatosan közzétett információknak aktualizálniuk kell a legutolsó, éves pénzügyi beszámolóban prezentált releváns információkat.

15A. A gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolójának felhasználója hozzáfér ugyanannak a gazdálkodó egységnek a legutolsó éves pénzügyi beszámolójához. Ezért szükségtelen, hogy az évközi pénzügyi beszámolóhoz fűzött megjegyzések viszonylag jelentéktelen aktualizálásul szolgáljanak azokra az információkra vonatkozóan, amelyeket a legutolsó, éves pénzügyi beszámolóban szereplő megjegyzésekben szerepeltettek.

▼M52

15B. Az alábbi felsorolás azokat az eseményeket és ügyleteket tartalmazza, amelyek tekintetében közzétételt írnak elő, ha ezek jelentősek: (a felsorolás nem teljes körű)

▼M29

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

▼M52

(b) a pénzügyi eszközök, ingatlanok, gépek és berendezések, az immateriális javak, vevői szerződésekből származó eszközök és más eszközök értékvesztés miatti veszteségeinek elszámolása és az ilyen értékvesztés miatti veszteségek visszaírása;

▼M29

(c) az átszervezés költségeire képzett céltartalékok feloldása;

(d) az ingatlanok, gépek és berendezések megszerzései és elidegenítései;

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

(f) a peres ügyek rendezései;

(g) az előző időszaki hibák javításai;

(h) olyan változások az üzleti vagy a gazdasági körülményekben, amelyek a gazdálkodó egység pénzügyi eszközeinek és pénzügyi kötelezettségeinek valós értékét befolyásolják, függetlenül attól, hogy ezeket az eszközöket vagy kötelezettségeket valós értéken vagy amortizált bekerülési értéken jelenítik-e meg;

(i) a tartozás megfizetésének bármely olyan elmulasztása vagy a kölcsönszerződés bármely olyan megsértése, amelyeket a beszámolási időszak végén vagy azt megelőzően nem korrigáltak; és

▼M29

(j) a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek;

(k) a pénzügyi instrumentumok valós értékének értékelésekor használt valósérték-hierarchia egyes szintjei közötti átvitelek;

(l) változások a pénzügyi eszközök besorolásában, ezen eszközök céljának vagy felhasználásának a változása eredményeképp; és

(m) változások a függő kötelezettségekben vagy a függő követelésekben.

15C. Az egyes IFRS-ek útmutatót adnak a 15B. bekezdésben felsorolt több tételre vonatkozó közzétételi követelményeket illetően. Amennyiben egy esemény vagy egy ügylet jelentős a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetében vagy teljesítményében a legutolsó, éves beszámolási időszak óta bekövetkezett változások megértése szempontjából, akkor a gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolójának magyarázatot kell adnia a legutolsó, éves beszámolási időszak pénzügyi kimutatásaiban foglalt releváns információkra, és aktualizálnia kell azokat.

_____

Egyéb közzétételek

▼M52

16A. **A jelentős eseményeknek és ügyleteknek a 15–15C. bekezdéssel összhangban történő közzététele mellett a gazdálkodó egységnek az alábbi információkat szerepeltetnie kell évközi pénzügyi kimutatásainak megjegyzéseiben, ha azok más helyen nem szerepelnek az évközi pénzügyi beszámolóban. Az információkat általában a pénzügyi év addig eltelt része alapján kell a beszámolóban közzétenni.**

▼M29

(a) egy olyan nyilatkozatot, hogy ugyanazt a számviteli politikát és ugyanolyan számítási módszereket követtek az évközi pénzügyi kimutatásokban, mint a legutóbbi éves pénzügyi kimutatásokban, vagy – amennyiben ezen politikában vagy módszerekben változás történt – a változás jellegének és hatásának leírását.

(b) az évközi tevékenységek szezonalitására vagy ciklikusságára vonatkozó magyarázó megjegyzéseket.

(c) az eszközökre, a kötelezettségekre, a saját tőkére, a nettó eredményre vagy a cash-flow-kra hatással lévő azon tételek jellegét és összegét, amelyek jellegüknél, nagyságuknál vagy előfordulásuknál fogva szokatlanok.

(d) a jelenlegi pénzügyi év korábbi évközi időszakaiban vagy a korábbi pénzügyi években bemutatott összegek becsléseiben bekövetkezett változások jellegét és összegét.

(e) a hitel- és a tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírok kibocsátását, visszavásárlását vagy visszafizetését.

(f) a törzs- és egyéb részvényekre elkülönítve a fizetett osztalékokat (összesítve vagy részvényenként).

▼M36

(g) az alábbi szegmensinformációkat (a szegmensinformációkat csak akkor kell közzétenni a gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolójában, ha az IFRS 8 *Működési szegmensek* standard megköveteli, hogy a gazdálkodó egység szegmensinformációkat tegyen közzé az éves pénzügyi kimutatásaiban):

▼M29

(i) a külső vásárlóktól származó bevételeket, amennyiben azokat beleszámították a legfőbb működési döntéshozó által felülvizsgált szegmenseredmény értékébe, vagy más módon, rendszeresen szolgáltatják azokat a legfőbb működési döntéshozónak.

(ii) szegmensek közötti bevételeket, amennyiben azokat beleszámították a legfőbb működési döntéshozó által felülvizsgált szegmenseredmény értékébe, vagy más módon, rendszeresen szolgáltatják azokat a legfőbb működési döntéshozónak.

(iii) a szegmenseredmény értékét.

▼M36

(iv) egy adott bemutatandó szegmens összes eszközének és kötelezettségének értékét, amennyiben ezt az összeget rendszeresen a legfőbb működési döntéshozó rendelkezésére bocsátják, és ha az adott bemutatandó szegmens esetében lényeges változás történt a legutolsó, éves pénzügyi kimutatásokban közzétett összeghez képest.

▼M29

(v) a szegmentáció alapjában vagy a szegmenseredmény értékelésének alapjában a legutolsó, éves pénzügyi kimutatásokban szereplőhöz képest bekövetkezett eltérések leírását.

(vi) a bemutatandó szegmensek eredményei összegének egyeztetését a gazdálkodó egység adóráfordítás (adóbevétel) és megszűnt tevékenységek előtti eredményével. Ha azonban a gazdálkodó egység olyan tételeket rendel a bemutatandó szegmensekhez, mint például az adóráfordítások (adóbevételek), akkor a gazdálkodó egység a szegmensek eredményei összegét az ezen tételek utáni eredménnyel is egyeztetheti. Az egyeztetés jelentős tételeit az egyeztetésben elkülönítetten kell azonosítani és leírni.

(h) azokat az eseményeket, amelyek az évközi időszakot követően történtek, de amelyek nem jelennek meg az évközi időszak pénzügyi kimutatásaiban.

(i) az évközi időszak alatt a gazdálkodó egység szerkezetében bekövetkező változások hatásait, ideértve az üzleti kombinációkat, a leányvállalatok és a hosszú távú befektetések feletti ellenőrzés megszerzését vagy elvesztését, az átszervezéseket és a megszűnt tevékenységeket. Üzleti kombinációk esetében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat az információkat, amelyeket az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard előír.

▼M33

(j) a pénzügyi instrumentumok esetében az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard 91–93.(h), 94–96., 98. és 99. bekezdése és az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standard 25., 26. és 28–30. bekezdése által előírt, a valós értékkel kapcsolatos közzétételek.

▼M38

(k) az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard meghatározása szerint befektetési gazdálkodó egységgé váló vagy ilyen minősítését elvesztő gazdálkodó egységek esetében az IFRS 12 *Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele* standard 9B. bekezdésében szereplő közzétételeket.

▼M52

(l) a vevői szerződésekből származó bevétel alábontását az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard 114–115 bekezdésének előírása szerint.

▼M29

▼B

Az IFRS-eknek való megfelelés közzététele

19. Ha egy gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolója összhangban van a jelen standarddal, akkor ezt a tényt közzé kell tenni. Az évközi pénzügyi beszámoló csak abban az esetben nevezhető a standardokkal összhangban lévőnek, amennyiben összhangban van valamennyi Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standarddal.

Azok az időszakok, amelyekre évközi pénzügyi kimutatásokat kell bemutatni

▼M31

20. Az évközi beszámolóknak a következő időszakokra vonatkozóan kell (tömörített vagy teljes) pénzügyi kimutatásokat tartalmazniuk:

▼B

(a) az adott évközi időszak végére vonatkozó ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást, ◄ és egy, a közvetlen megelőző pénzügyi év végére vonatkozó összehasonlító ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást; ◄

▼M31

(b) az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásokat az adott évközi időszakra vonatkozóan és a pénzügyi évre kumuláltan, valamint az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó összehasonlító kimutatásokat a közvetlen megelőző pénzügyi év összehasonlítható évközi időszakaira (az adott időszakra és az adott évre kumuláltan). A (2011-ben módosított) IAS 1 standard által megengedett módon az évközi beszámoló minden egyes időszak tekintetében prezentálhat az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást vagy kimutatásokat.

▼B

(c) egy olyan kimutatást, amely bemutatja a saját tőkében az év eleje óta bekövetkezett változásokat, egy összehasonlító kimutatással a közvetlenül megelőző pénzügyi év összehasonlítható időszakára vonatkozóan, az adott évre kumuláltan; és

(d) ►M5 cash flow-k kimutatását, ◄ amely a tárgyév kezdetétől az időszak végéig terjedő időszakot fedi le, egy összehasonlító kimutatással a közvetlenül megelőző pénzügyi év összehasonlítható időszakára vonatkozóan, az adott évre kumuláltan.

21. Olyan gazdálkodó egységeknél, ahol az üzleti tevékenység erősen szezonális, hasznos lehet az ►M5 évközi időszak végéig tartó ◄ tizenkét hónapra vonatkozó pénzügyi információ, valamint az azt megelőző tizenkét hónapra vonatkozó összehasonlító információ. Ennek megfelelően az erősen szezonális üzleti tevékenységű gazdálkodó egységek számára javasolt, hogy az előző bekezdésben megadott információk mellett fontolják meg ezen információk beszámolóba foglalását.

22. Az „A” függelék szemlélteti azokat az időszakokat, amelyeket a gazdálkodó egységnek be kell mutatnia, ha félévente, és ha negyedévente készít beszámolót.

Lényegesség

23. Annak eldöntésére, hogy hogyan történjen egy tétel megjelenítése, besorolása vagy közzététele az évközi pénzügyi beszámoló céljaira, a lényegességet az évközi időszak pénzügyi adatainak vonatkozásában kell megállapítani. A lényegesség megállapítása során figyelembe kell venni azt, hogy az évközi értékelések sokkal nagyobb mértékben alapulnak becsléseken, mint az éves pénzügyi adatok értékelései.

24. Az IAS 1 és az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardok szerint egy tétel akkor lényeges, ha kihagyása vagy eltorzítása befolyásolhatja a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseit. Az IAS 1 a lényeges tételek elkülönült közzétételét írja elő, beleértve (például) a megszűnt tevékenységekét is, az IAS 8 pedig előírja a számviteli becslések változásainak és a számviteli politika változásainak közzétételét is. A két standard nem tartalmaz kvantitatív útmutatót a lényegességet illetően.

▼B

25. Miközben a lényegesség mérlegelése minden esetben megítélést követel meg, a jelen standard a megjelenítési és közzétételi döntést magára az évközi időszak adataira alapozza az évközi időszak számadatainak érthetősége érdekében. Ezért például a nem szokásos tételeket, a számviteli politikában vagy becslésben bekövetkezett változásokat és a hibákat az évközi 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 az évközi pénzügyi beszámoló minden olyan információt tartalmazzon, amely releváns a gazdálkodó egység évközi időszaki pénzügyi helyzetének és teljesítményének megértéséhez.

KÖZZÉTÉTEL AZ ÉVES PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKBAN

26. Ha egy összegnek az évközi időszaki beszámolóban szereplő becslése jelentősen megváltozik a pénzügyi év utolsó évközi időszaka alatt, de nem adnak ki erre az utolsó időszakra vonatkozó elkülönült pénzügyi beszámolót, ennek a becslés változásának a jellegét és összegét a pénzügyi évre vonatkozó éves pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésben kell közzétenni.

27. Az IAS 8 standard megköveteli a számviteli becslésben bekövetkező olyan változás jellegének és (ha kivitelezhető) összegének a közzétételét, amelynek jelentős hatása van a tárgyidőszakban, vagy amelynek várhatóan jelentős hatása lesz az ezt követő időszakokban. A jelen standard 16(d) pontja hasonló közzétételt követel meg az évközi pénzügyi beszámolóban. Az erre vonatkozó példák közé tartoznak a készletek leértékelésével, az átszervezéssel vagy az értékvesztés miatti veszteségekkel kapcsolatosan, a pénzügyi év egy korábbi évközi időszakában bemutatott becslésben az utolsó évközi 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. A gazdálkodó egységnek nem kell további évközi időszakból származó pénzügyi információkat beillesztenie az éves pénzügyi kimutatásaiba.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

Az évessel megegyező számviteli politika

28. A gazdálkodó egységnek ugyanazt a számviteli politikát kell alkalmaznia az évközi pénzügyi beszámolójában, mint az éves pénzügyi kimutatásoknál, kivéve, ha olyan változások történtek a számviteli politikában a legutolsó éves pénzügyi kimutatások elkészítése óta, amelyek a következő éves pénzügyi kimutatásokban fognak tükröződni. Mindazonáltal, a gazdálkodó egység beszámolásának gyakorisága – éves, féléves vagy negyedéves – nem befolyásolhatja éves eredményeinek értékelését. Ennek érdekében az évközi pénzügyi beszámolók céljaiból történő értékelésnek az évre kumuláltan kell történnie.

29. Annak megkövetelése, hogy a gazdálkodó egység ugyanazt a számviteli politikát alkalmazza az évközi pénzügyi kimutatásaiban, mint az éves kimutatásaiban, azt sugallhatja, hogy az évközi időszakok értékeléseit úgy kell elvégezni, mintha minden évközi időszak független beszámolási időszak lenne. Azonban annak előírása által, hogy a gazdálkodó egység beszámolásának gyakorisága nem érintheti az éves eredményeinek értékelését, a 28. bekezdés elismeri, hogy az évközi időszak egy hosszabb pénzügyi év egy része. Az évre kumuláltan végzett értékelésbe beletartozhatnak az adott pénzügyi év korábbi évközi időszakaiban becsült összegekben bekövetkezett változások. Az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások megjelenítésének az évközi időszaki alapelvei azonban megegyeznek az éves pénzügyi kimutatások alapelveivel.

▼B

30. Szemléltetés céljából:

(a) az évközi időszakban a készletek leértékeléséből, az átszervezésből vagy értékvesztésből származó veszteségek elszámolásánál és értékelésénél alkalmazott alapelveknek meg kell egyezniük azokkal az alapelvekkel, amelyeket a gazdálkodó egység akkor követne, ha csak éves pénzügyi kimutatásokat készítene. Ha azonban az ilyen jellegű tételek elszámolása és értékelése az egyik évközi időszakban történik meg, és a pénzügyi év ezt követő évközi időszakában megváltozik a becslés értéke, az eredeti becslés értékét az ezt követő évközi időszakban, vagy egy további veszteség összegének az elhatárolásával vagy az előzőleg elszámolt összeg visszaírásával megváltoztatják;

(b) az olyan költség, amely nem felel meg az eszközök definíciójának egy évközi időszak végén, nem határolható el a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, ◄ sem amiatt, mert esetleg későbbi információk alapján megfelelhet az eszköz meghatározásának, sem amiatt, hogy egy pénzügyi éven belül biztosítsák a gazdálkodó egység jövedelmezőségének kiegyenlítettségét az évközi időszakok között; és

(c) a nyereségadó-ráfordítás minden évközi időszakban a teljes pénzügyi évre várható súlyozott, átlagos, éves nyereségadókulcs legjobb becslése alapján kerül elszámolásra. Lehetséges, hogy az egy évközi időszakban nyereségadó-ráfordításokra elhatárolt összegeket helyesbíteni kell a pénzügyi év következő évközi időszakában, ha az éves nyereségadókulcs becslése változik.

31. *A pénzügyi kimutatások elkészítésének és bemutatásának keretelvei* (továbbiakban: *Keretelvek*) szerint, a megjelenítés „egy olyan tételnek a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásba, ◄ vagy az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásba ◄ történő felvételének a folyamata, amely megfelel egy alkotóelem fogalmának és kielégíti a megjelenítés kritériumait”. Az eszközök, a kötelezettségek, a bevételek és a ráfordítások fogalmai alapvetőek a megjelenítés szempontjából, ►M5 mind az éves, mind az évközi pénzügyi beszámolási időszakok végére ◄.

32. Az eszközökre a jövőbeli gazdasági hasznoknak ugyanaz a kritériuma érvényes az évközi fordulónapokon és a gazdálkodó egység pénzügyi évének végén. Azok a költségek, amelyek jellegüknél fogva nem minősülnének eszköznek a pénzügyi év végén, az évközi fordulónapokon sem minősíthetők annak. Hasonlóan a kötelezettségeknek az ►M5 évközi beszámolási időszak végén ◄ az ezen időpontban meglévő kötelmet kell megtestesíteniük, pontosan ugyanúgy, mint az ►M5 éves beszámolási időszak végén ◄.

33. A jövedelem (bevételek) és ráfordítások lényegi jellemzője, hogy a kapcsolódó eszközök és kötelezettségek ki- és beáramlása már megtörtént. Ha ezek a ki- és beáramlások megtörténtek, a kapcsolódó bevétel és ráfordítás elszámolásra kerül, egyébként nem. A *Keretelvek* szerint „ráfordításokat az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ akkor számolnak el, amikor olyan csökkenés következett be a jövőbeli gazdasági hasznokban egy eszköz csökkenésével vagy egy kötelezettség növekedésével kapcsolatban, amely megbízhatóan mérhető ... [A] *Keretelvek* nem engedik meg az olyan tételek megjelenítését a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, ◄ amelyek nem felelnek meg az eszközök, vagy a kötelezettségek meghatározásának.”

34. A pénzügyi kimutatásaiban szerepeltetett eszközök, kötelezettségek, bevételek, ráfordítások és cash flow-k értékelésekor az a gazdálkodó egység, amely csak éves beszámolót készít, figyelembe tudja venni azokat az információkat, amelyek a pénzügyi év egésze során elérhetővé válnak. A gazdálkodó egység tulajdonképpen az év addig eltelt része alapján értékel.

▼B

35. Az a gazdálkodó egység, amely félévente készít beszámolót, azokat az információkat használja az első hat hónapra vonatkozó pénzügyi kimutatásaiban szereplő tételek értékelésekor, amelyek az adott félévben, vagy közvetlenül a félév vége után rendelkezésre állnak és az év végéig vagy közvetlenül azután rendelkezésre álló információkat a tizenkét hónapos időszakhoz. A tizenkét hónapos értékelés fogja tükrözni az első hat hónapos időszakról készült beszámolóban szereplő összegek becsléseiben történt lehetséges változásokat. Az első hat hónapról készült évközi beszámolóban szereplő összegeket visszamenőleg nem módosítják. A 16(d) és a 26. bekezdés azonban megköveteli a becslésekben bekövetkezett minden jelentős változás jellegének és összegének közzétételét.

36. Az a gazdálkodó egység, amely fél évnél gyakrabban készít beszámolót, bevételeit és ráfordításait minden évközi időszakban az évre kumuláltan értékeli az adott pénzügyi kimutatások elkészítésekor rendelkezésre álló információkat felhasználva. Az aktuális évközi időszak beszámolójában szereplő bevételek és ráfordítások tükrözni fognak bármely olyan változást az összegek becslésében, amelyek az adott pénzügyi év korábbi évközi időszakaira vonatkozó beszámolókban szerepeltek. A korábbi évközi időszaki beszámolóban szereplő összegeket visszamenőleg nem módosítják. A 16(d) és a 26. bekezdés azonban megköveteli a becslésekben bekövetkezett minden jelentős változás jellegének és összegének közzétételét.

Szezonálisan, ciklikusan vagy alkalmanként kapott bevételek

37. A szezonálisan, ciklikusan vagy alkalmanként kapott bevételeket a pénzügyi éven belül nem lehet előre jelezni, vagy elhatárolni az évközi fordulónapra vonatkozóan, ha az előrejelzés, vagy elhatárolás nem lenne megfelelő a gazdálkodó egység pénzügyi évének végén.

38. Ide tartoznak például az osztalékbevételek, a jogdíjak és az állami támogatások. Továbbá vannak olyan gazdálkodó egységek, amelyeknek rendszeresen több bevételük van a pénzügyi év egyik évközi időszakában, mint más időszakokban, ilyenek például a kiskereskedők szezonális bevételei. Ezeket a bevételeket bekövetkezésükkor számolják el.

A pénzügyi év során rendszertelenül felmerülő költségek

39. A gazdálkodó egység pénzügyi éve során rendszertelenül felmerülő költségeket akkor és csak akkor kell előre jelezni, vagy elhatárolni évközi beszámolási célokra, ha ezen költségtípusok előrejelzése, vagy elhatárolása a pénzügyi év végén is helyénvaló.

A megjelenítési és az értékelési alapelvek alkalmazása

40. A „B” függelék mutat be példákat a 28–39. bekezdésben található általános megjelenítési és értékelési alapelvek alkalmazására.

Becslések felhasználása

41. Az évközi pénzügyi beszámolóban követendő értékelési eljárásokat úgy kell kialakítani, hogy azok biztosítsák, hogy a keletkező információk megbízhatóak legyenek, és minden lényeges pénzügyi információ – amely releváns a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének vagy teljesítményének megértéséhez – megfelelően közzé legyen téve. Miközben az éves és az évközi beszámoló értékelései egyaránt gyakran ésszerű becsléseken alapulnak, az évközi pénzügyi beszámolók elkészítése általában nagyobb mértékben igényli a becslési eljárások használatát, mint az éves pénzügyi beszámolóké.

▼B

42. A „C” függelék mutat be példákat a becslések évközi időszakokban történő használatára.

A KORÁBBI ÉVKÖZI IDŐSZAKOKRÓL KÉSZÜLT BESZÁMOLÓK ÚJRAMEGÁLLAPÍTÁSA

43. A számviteli politika változását – amelyre vonatkozóan átmeneti rendelkezést egy új ►M5 IFRS ◄ nem határoz meg – tükrözni kell:

(a) az aktuális pénzügyi év korábbi évközi időszakaira, valamint azon korábbi pénzügyi évek összehasonlító évközi időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatásoknak az újramegállapításával, amelyeket újra meg fognak állapítani az éves pénzügyi kimutatásokban az IAS 8 standarddal összhangban; vagy

(b) ha a pénzügyi év elején kivitelezhetetlen meghatározni egy új számviteli politika összes korábbi időszakra történő alkalmazásának a kumulált hatását, az aktuális pénzügyi év korábbi évközi időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatások adatait újramegállapítják, és az előző pénzügyi évek összehasonlító évközi időszaki adatait nem állapítják meg újra.

44. Az előző alapelv egyik célja annak biztosítása, hogy egy ügyletcsoportra ugyanaz a számviteli politika vonatkozzon a teljes pénzügyi év során. Az IAS 8 standard szerint a számviteli politikában bekövetkezett változás a visszamenőleges alkalmazással tükröződik, az előző időszak pénzügyi adatainak újramegállapításával – amennyiben ez kivitelezhető. Amennyiben azonban az előző pénzügyi évekhez kapcsolódó módosítás kumulált összegét kivitelezhetetlen meghatározni, az IAS 8 szerint az új politikát a jövőre nézve kell alkalmazni a legkorábbi kivitelezhető időponttól. A 43. bekezdésben lévő alapelv hatása annak az előírása, hogy az aktuális pénzügyi éven belül a számviteli politikában bekövetkezett bármely változást vagy visszamenőleg kell alkalmazni, vagy ha ez nem kivitelezhető, a jövőre nézve, legkésőbb a pénzügyi év elejétől.

45. Annak megengedése, hogy a számviteli politikában bekövetkezett változást a pénzügyi éven belüli időponttól kezdve lehessen alkalmazni, annak a megengedése lenne, hogy egy pénzügyi éven belül ugyanarra az ügyletcsoportra két különböző számviteli politika kerüljön alkalmazásra. Ez évközi hozzárendelési nehézségeket, bizonytalan működési eredményeket és az évközi időszak információinak bonyolult elemzését és értelmezhetőségét eredményezné.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

46. A jelen standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.

▼M5

47. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 4., 5., 8., 11., 12. és 20. bekezdést, törölte a 13. bekezdést, valamint bekerült a 8A és 11A bekezdés. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M12

48. A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IFRS 3 standard módosította a 16.(i) bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosítást a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IFRS 3 standardot, akkor ezt a módosítást is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M29

49. A 2010 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosította a 15. bekezdést, hozzáadta a standardhoz a 15A–15C. és a 16A. bekezdést, és törölte a 16–18. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2011. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M33

50. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard beiktatta a 16.A bekezdés (j) pontját. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M31

51. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 8., a 8A., a 11A. és a 20. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza a 2011 júniusában módosított IAS 1 standardot.

▼M36

52. A 2012 májusában közzétett *Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus* az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard módosításából következő módosításként módosította az 5. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

53. A 2012 májusában közzétett *Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus* módosította a 16A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M38

54. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította a 16A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2014. január 1-jén kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A *Befektetési gazdálkodó egységek* korábbi alkalmazása megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosítást, egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást is alkalmaznia kell.

▼M52

55. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 15B. és a 16A. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M48

56. A 2014 szeptemberében kibocsátott *Az IFRS standardok éves javításai: 2012–2014. évi ciklus* módosította a 16A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M49

57. A 2014 decemberében kibocsátott *Közzétételi kezdeményezés* (Az IAS 1 módosításai) módosította az 5. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. E módosítás korábbi alkalmazása megengedett.

▼B

IAS 36 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Eszközök értékvesztése

CÉL

1. A jelen standard célja azoknak az eljárásoknak az előírása, amelyeket a gazdálkodó egység annak biztosítására alkalmaz, hogy eszközei a megtérülő értéküket meg nem haladó értéken legyenek nyilvántartva. Egy eszköz akkor van a megtérülő értékénél magasabb értéken nyilvántartva, ha annak könyv szerinti értéke meghaladja az eszköz használatának vagy értékesítésének révén megtérülő összeget. Ilyen esetben az eszközt értékvesztettnek kell tekinteni, és a standard kötelezi a gazdálkodó egységet az értékvesztés miatti veszteség megjelenítésére. A standard meghatározza továbbá azokat az eseteket, amikor a gazdálkodó egységnek vissza kell írnia az értékvesztés miatti veszteséget, és meghatározza a közzétételi előírásokat.

HATÓKÖR

▼M53

2. A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének elszámolásánál, kivéve:

▼B

(a) a készleteket (lásd IAS 2 *Készletek*);

▼M52

(b) az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardnak megfelelően megjelenített szerződéses eszközöket és a vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatos költségekből származó eszközöket;

▼B

(c) a halasztott adókövetelés**e**ket (lásd IAS 12 *Nyereségadók*);

(d) a munkavállalói juttatásokból származó eszközöket (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások*);

▼M53

(e) az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard hatókörébe tartozó pénzügyi eszközöket;

▼B

(f) a valós értéken értékelt befektetési célú ingatlanokat (lásd IAS 40 *Befektetési célú ingatlan*);

▼M45

(g) az elidegenítés költségeivel csökkentett valós értéken értékelt, mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó, az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard hatálya alá tartozó biológiai eszközöket;

▼B

(h) a halasztott szerzési költségeket és immateriális javakat, amelyek a biztosítónak az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatálya alá tartozó biztosítási szerződések alapján fennálló szerződéses jogaiból keletkeztek; valamint

(i) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat).

3. A jelen standard nem vonatkozik a készletekre, a beruházási szerződésekből származó követelésekre, a halasztott adókövetelésekre, a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre, valamint az értékesítésre tartottnak minősített eszközökre (vagy az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközökre), mivel az ezen eszközökre vonatkozó meglévő standardok tartalmazzák az ilyen eszközök megjelenítésére és értékelésére vonatkozó szabályokat.

▼M53

4. A jelen standard az alábbiak szerint besorolt pénzügyi eszközökre vonatkozik:

a) leányvállalatok, az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard meghatározása szerint;

b) társult vállalkozások, az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard meghatározása szerint; és

c) közös vállalkozások, az IFRS 11 *Közös megállapodások* standard meghatározása szerint.

Az egyéb pénzügyi eszközök értékvesztésének témájában az IFRS 9 irányadó.

5. A jelen standard nem vonatkozik az IFRS 9 hatókörébe tartozó pénzügyi eszközökre, az IAS 40 hatókörébe tartozó, valós értéken értékelt befektetési célú ingatlanokra, vagy az IAS 41 hatókörébe tartozó, az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelt, mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközökre. Ugyanakkor a jelen standard alkalmazandó az egyéb IFRS-ek, pl. az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardban és az IAS 38 *Immateriális javak* standardban meghatározott átértékelési modell alapján átértékelt értéken (azaz az átértékelés időpontjában érvényes, bármely későbbi halmozott értékcsökkenéssel és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett valós értéken) nyilvántartott eszközökre. Az eszköz valós értéke és annak elidegenítési költségekkel csökkentett valós értéke közötti egyetlen különbséget az eszköz elidegenítésének a közvetlen többletköltségei jelentik.

▼M33

(a) (i) Ha az elidegenítés költségei elhanyagolhatóak, az átértékelt eszköz megtérülő értéke szükségszerűen megközelíti, vagy meg is haladja az átértékelt értéket. Ez esetben az átértékelési előírások alkalmazása után már valószínűtlen, hogy az átértékelt eszköz értékvesztett lenne, így a megtérülő értéket nem kell felbecsülni.

(ii) [törölve]

(b) [törölve]

(c) Ha az elidegenítés költségei nem elhanyagolhatóak, az átértékelt eszköz elidegenítési költségekkel csökkentett valós értéke szükségszerűen alacsonyabb a valós értékénél. Ezért az átértékelt eszköz értékvesztetté lesz, ha használati értéke kisebb, mint az átértékelt értéke. Ez esetben az átértékelési előírások alkalmazása után a gazdálkodó egység ezt a standardot alkalmazza annak meghatározásához, hogy értékvesztett lehet-e az eszköz.

▼B

FOGALMAK

▼M33

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

[törölve]

(a) [törölve]

(b) [törölve]

(c) [törölve]

▼M12

_____

▼B

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

A *pénztermelő egység* az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbevételt teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételtől.

A *társasági eszközök* a goodwill kivételével azok az eszközök, amelyek mind a vizsgált pénztermelő egységnek, mind pedig a többi pénztermelő egységeknek a jövőbeli cash flow-ihoz hozzájárulnak.

Az *elidegenítés költségei* egy eszköz vagy egy pénztermelő egység elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltségek, a pénzügyi költségek és a nyereségadó kivételével.

Az *értékcsökkenthető összeg* egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg a pénzügyi kimutatásokban, csökkentve annak maradványértékével.

Az *értékcsökkenés (amortizáció)* egy eszköz értékcsökkenthető összegének szisztematikus elosztása az eszköz hasznos élettartamára ([1]).

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

▼B

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

A *megtérülő érték* valamely eszköz vagy pénztermelő egység ►M33 elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéke és használati értéke közül a magasabb.

A *hasznos élettartam* vagy:

(a) az az időszak, amely alatt a gazdálkodó egység várhatóan használni fog egy eszközt; vagy

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

([1]) Egy immateriális eszköz esetében általában az „amortizáció” kifejezést használják az „értékcsökkenés” helyett. Mindkét kifejezés ugyanazt jelenti.

▼B

A *használati érték* egy eszközből vagy pénztermelő egységből várhatóan befolyó jövőbeni cash flow-k jelenértéke.

AZON ESZKÖZ AZONOSÍTÁSA, AMELY ÉRTÉKVESZTETT LEHET

7. A 8–17. bekezdés részletezi, hogy mikor kell a megtérülő értéket megállapítani. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is. A jelen standard további része az alábbi szerkezetet követi:

(a) a megtérülő érték megállapítására vonatkozó követelményeket a 18–57. bekezdés részletezi. Ezek a követelmények szintén az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is;

(b) az 58–108. bekezdés meghatározza az értékvesztésből származó veszteségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozó előírásokat. A goodwilltől eltérő egyéb elkülönült eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésével és értékelésével az 58–64. bekezdés foglalkozik. A 65–108. bekezdés foglalkozik a pénztermelő egységek és a goodwill értékvesztés miatti veszteségeinek megjelenítésével és értékelésével;

(c) a 109–116. bekezdés határozza meg az egy eszközre vagy pénztermelő egységre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség visszaírására vonatkozó követelményeket. Ezek a követelmények is az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is. További előírások találhatók az egyedi eszközökre a 117–121. bekezdésben, a pénztermelő egységekre a 122–123. bekezdésben, és a goodwillre a 124–125. bekezdésben;

(d) a 126–133. bekezdés meghatározza, milyen információkat kell közzétenni az eszközökre és pénztermelő egységekre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségekre és azok visszaírására vonatkozóan. A 134–137. bekezdés további közzétételi előírásokat határoz meg olyan pénztermelő egységekre vonatkozóan, amelyekhez goodwillt vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javakat rendeltek hozzá az értékvesztési tesztelés céljára.

8. Egy eszköz akkor értékvesztett, ha annak könyv szerinti értéke meghaladja annak megtérülő értékét. A 12–14. bekezdés néhány arra utaló jelzést tárgyal, hogy értékvesztés miatti veszteség merülhetett fel. Ha ezeknek a jelzéseknek bármelyike fennáll, a gazdálkodó egységnek el kell készítenie a megtérülő érték formális becslését. A 10. bekezdésben leírtakat kivéve a jelen standard nem írja elő a gazdálkodó egység számára, hogy a megtérülő értékre vonatkozóan formális becslést készítsen, amennyiben nincs értékvesztés miatti veszteségre utaló jel.

9. A gazdálkodó egységnek minden ►M5 beszámolási időszak végén ◄ fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy az eszköz értékvesztett lehet. Ha bármely ilyen jelzés létezik, a gazdálkodó egységnek fel kell becsülnie az eszköz megtérülő értékét.

▼B

10. Függetlenül attól, hogy van-e értékvesztésre utaló jelzés, a gazdálkodó egységnek:

(a) évente meg kell vizsgálnia a határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközt vagy a használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszközt, annak könyv szerinti értékét összehasonlítva annak megtérülő értékével. Ezt az értékvesztési tesztet az éves időszak során bármikor el lehet végezni, feltéve, hogy azt minden évben azonos időpontban végzik el. Az egyes immateriális javak eltérő időpontokban is értékvesztési vizsgálat alá vethetők. Ugyanakkor egy ilyen immateriális eszköz kezdeti megjelenítése az aktuális éves időszakban történt, ezt az immateriális eszközt még az aktuális éves időszak vége előtt tesztelni kell az értékvesztés szempontjából;

(b) évente meg kell vizsgálnia a 80–99. bekezdés alapján az üzleti kombinációban megszerzett goodwillt értékvesztési szempontból.

11. Az immateriális eszköz arra való képessége, hogy elegendő jövőbeni gazdasági hasznokat hozzon létre saját könyv szerinti értékének megtérülésére, általában nagyobb bizonytalanságnak van kitéve az eszköz használatbavételre alkalmassá válása időpontja előtt, mint azt követően. Ezért a jelen standard előírja, hogy a gazdálkodó egységnek a használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszköz könyv szerinti értékét legalább évente egyszer tesztelnie kell az értékvesztés szempontjából.

▼M33

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

Külső információforrások

(a) **megfigyelhető jelzések vannak arra vonatkozóan, hogy az időszak folyamán az eszköz ~~piaci~~ értéke annál jelentősen nagyobb mértékben lecsökken, mint ami az idő múlásának okán és a rendeltetésszerű használat mellett várható lett volna;**

▼B

(b) a gazdálkodó egységre nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben a gazdálkodó egység működésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták;

(c) a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az időszak folyamán növekedtek, és ezek a növekedések valószínűleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátára, és lényegesen csökkenteni fogják az eszköz megtérülő értékét;

(d) a gazdálkodó egység nettó eszközeinek könyv szerinti értéke magasabb, mint a piaci tőkeértéke.

Belső információforrások

(e) bizonyíték van arra, hogy egy eszköz elavult vagy fizikai károsodást szenvedett;

▼B

(f) a gazdálkodó 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 átszervezésére irányulnak, amelynek körében az eszköz működik, vagy arra, hogy az eszközt a korábban várt időpont előtt elidegenítik; továbbá az eszköz hasznos élettartamának a korábbi határozatlanról határozott időtartamra történő változtatását ([1]).

(g) belső jelentések arra utaló bizonyítékot szolgáltatnak, hogy az eszköz gazdasági teljesítménye a vártnál gyengébb, vagy a vártnál gyengébb lesz.

▼M7

Leányvállalattól, ►M32 közös vállalkozástól ◄ vagy társult vállalkozástól kapott osztalék

(h) egy leányvállalatban, ►M32 közös vállalkozásban ◄ vagy társult vállalkozásban fennálló befektetés tekintetében a befektető a befektetésből származó osztalékot számol el, és bizonyítható, hogy

i. az egyedi pénzügyi kimutatásokban megjelenő befektetés könyv szerinti értéke meghaladja a befektetést befogadó konszolidált pénzügyi kimutatásaiban szereplő nettó eszközeinek – beleértve a kapcsolódó goodwillt is – könyv szerinti értékeit; vagy

ii. az osztalék a megállapításának időszakában meghaladja a leányvállalat, ►M32 közös vállalkozás ◄ vagy társult vállalkozás teljes átfogó jövedelmét.

▼B

13. A 12. bekezdésben foglalt lista nem teljes körű. A gazdálkodó egység az eszköz esetleges értékvesztésére utaló egyéb jelzéseket is azonosíthat, és ezek ugyancsak kötelezik a gazdálkodó egységet az eszköz megtérülő értékének meghatározására, vagy a goodwill esetében a 80–99. bekezdés alapján egy értékvesztési vizsgálat elvégzésére.

14. Egy eszköz lehetséges értékvesztésére utaló, belső jelentésekből nyert bizonyíték a következő tényezők fennállását foglalja magában:

(a) az eszköz beszerzésére fordított cash flow-k vagy az eszköz működtetésének és karbantartásának azt követő pénzigényei jelentősen meghaladják az eredetileg tervezett összeget;

(b) az eszközből származó aktuális nettó cash flow-k vagy működési eredmény jelentősen kedvezőtlenebbek a tervezettnél;

(c) az eszközből származó tervezett nettó cash flow-k vagy működési nyereség jelentős csökkenése, vagy a tervezett veszteség jelentős mértékű növekedése; vagy

(d) az eszköz használatából eredő működési veszteségek vagy nettó pénzkiadás, ha a tárgy időszak számadatait a jövőre vonatkozó tervezett számokkal összevonják.

([1]) Amikor egy eszköz megfelel az értékesítésre tartott minősítésnek (vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoport részévé válik), kikerül a jelen standard hatálya alól, és azt az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján számolják el.

▼B

15. A 10. bekezdésben jelzettek szerint a jelen standard előírja a határozatlan hasznos élettartamú, vagy a használatbavételre még készen nem álló immateriális eszköz, valamint a goodwill legalább évente történő értékvesztési vizsgálatát. Azon esetektől eltekintve, amelyeknél a 10. bekezdés előírásai alkalmazandók, a lényegesség koncepcióját kell alkalmazni annak meghatározásához, hogy az eszköz megtérülő értékét szükséges-e megbecsülni. Ha például korábbi számítások azt bizonyítják, hogy a megtérülő érték jelentős mértékben magasabb a könyv szerinti értéknél, nem szükséges, hogy a gazdálkodó egység az eszköz megtérülő értékét újra megbecsülje, ha nem következtek be olyan események, amelyek ezt a különbséget megszüntetnék. Ehhez hasonlóan korábbi vizsgálat esetleg azt mutathatja, hogy egy eszköz megtérülő értéke érzéketlen a 12. bekezdésben felsorolt egy (vagy több) jelzésre.

16. A 15. bekezdés szemléltetéseként, ha a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetések hozamrátái az időszak folyamán növekedtek, a gazdálkodó egységnek az eszköz megtérülő értékének formális becslését a következő esetekben nem kell elkészítenie:

(a) ha az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátát a piaci hozamok növekedése várhatóan nem érinti. Például lehetséges, hogy a rövid távú kamatlábak emelkedése nem gyakorol lényeges hatást egy olyan eszközre alkalmazott diszkontrátára, amelynek hosszú a hátralévő hasznos élettartama;

(b) ha az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátát ezeknek a piaci mutatóknak a növekedése várhatóan érinteni fogja, de a korábbi megtérülő értékre vonatkozó érzékenységanalízis azt mutatja, hogy:

i. nem valószínű, hogy lényeges csökkenés lesz a megtérülő értékben, mivel a jövőbeni cash flow-k valószínűleg szintén emelkedni fognak (pl. egyes esetekben, a gazdálkodó egység képes lehet bizonyítani, hogy a bevételeit a piaci kamatlábakban bekövetkezett növekedés kompenzálására módosítja); vagy

ii. a megtérülő értékben beállt csökkenés valószínűleg nem eredményez lényeges értékvesztés miatti veszteséget.

17. Ha létezik egy eszköz lehetséges értékvesztésére utaló jelzés, ez jelezheti, hogy az eszköz hátralévő hasznos élettartamát, értékcsökkentési (amortizációs) módszerét vagy maradványértékét szükséges felülvizsgálni és az eszközre vonatkozó standardnak megfelelően helyesbíteni még akkor is, ha az eszközzel kapcsolatban értékvesztés miatti veszteséget nem jelenítenek meg.

A MEGTÉRÜLŐ ÉRTÉK MEGHATÁROZÁSA

18. A jelen standard úgy definiálja a megtérülő értéket, mint egy eszköz vagy pénztermelő egység ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéke és annak használati értéke közül a magasabbat. A megtérülő érték megállapítására vonatkozó követelményeket a 19–57. bekezdés részletezi. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is.

19. Nem szükséges mindig meghatározni az eszköznek mind az ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értékét, mind pedig a használati értékét. Ha a két érték bármelyike meghaladja az eszköz könyv szerinti értékét, az eszköz nem értékvesztett, és a másik értéket már nem szükséges megbecsülni.

▼M33

20. Az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték megállapítása még akkor is lehetséges lehet, ha nem áll rendelkezésre egy azonos eszköz aktív piacán jegyzett ár. Az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték meghatározása viszont néha nem lehetséges, mert nincs alap azon ár megbízható becslésére, amelyen az eszköz értékesítésére irányuló szabályos ügylet végbemenne a piaci szereplők között az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett. Ebben az esetben a gazdálkodó egység használhatja az eszköz használati értékét megtérülő értékként.

▼B

21. Ha nincs ok feltételezni, hogy az eszköz használati értéke lényegesen meghaladja annak ►M33 elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értékét, az eszköz ►M33 elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéke tekinthető megtérülő értéknek. Az elidegenítésre tartott eszköz esetében gyakran ez lesz a helyzet. Ennek oka az, hogy az elidegenítésre tartott eszköz használati értéke főleg a nettó elidegenítési bevételekből áll, mivel az eszköz folyamatos használatából eredő jövőbeni cash flow-k valószínűleg elhanyagolható mértékűek.

22. A megtérülő értéket az egyedi eszközre határozzák meg, kivéve, ha az eszköz nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek a más eszközök vagy eszközcsoportok által termelt bevételektől nagymértékben függetlenek. Ilyen esetben a megtérülő értéket arra a pénztermelő egységre határozzák meg, amelyhez az eszköz tartozik (lásd a 65–103. bekezdést), kivéve ha:

(a) az eszköz ►M33 elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéke magasabb a könyv szerinti értékénél; vagy

▼M33

(b) az eszköz használati értéke a becslések szerint közel áll annak elidegenítési költségekkel csökkentett valós értékéhez, és az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték meghatározható.

▼B

23. A becslések, átlagok és hozzávetőleges számítások néhány esetben adhatnak olyan elfogadható értéket, amely megközelíti az ebben a standardban az ►M33 elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós érték vagy a használati érték meghatározására bemutatott részletes számítások eredményét.

A határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszköz megtérülő értékének meghatározása

24. A 10. bekezdés előírja a határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszköz évente történő értékvesztési vizsgálatát, amelynek során annak könyv szerinti értékét összehasonlítják annak megtérülő értékével, függetlenül attól, hogy van-e értékvesztésre utaló jelzés. Ugyanakkor a megelőző időszakban az adott eszköz megtérülő értékére vonatkozóan elvégzett számítás felhasználható az adott eszköz tárgyidőszakban történő értékvesztési vizsgálatához, feltéve, hogy az alábbi kritériumok mindegyike teljesül:

(a) ha az immateriális eszköz nem generál olyan pénzbevételt a folyamatos használatból, amely nagymértékben független az egyéb eszközök és eszközcsoportok által generált pénzbevételektől, és emiatt azt a pénztermelő egység részeként vizsgálják az értékvesztés szempontjából, az adott egységet alkotó eszközök és kötelezettségek nem változtak meg jelentősen a legutolsó megtérülő-érték-számítás óta;

▼B

(b) a legutolsó megtérülőérték-számítás olyan összeget eredményezett, amely jelentős különbözettel meghaladta az eszköz könyv szerinti értékét; valamint

(c) a legutolsó megtérülőérték-számítás óta bekövetkezett események, valamint megváltozott körülmények elemzése alapján esetleges a valószínűsége annak, hogy egy jelenlegi megtérülőérték-számítás eredménye az eszköz könyv szerinti értékénél alacsonyabb értéket eredményezne.

▼M33

Elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték

———————

▼B

►M33 28. Az elidegenítés költségeit azok kivételével, amelyeket már kötelezettségként megjelenítettek, az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték értékelésekor levonják. ◄ Ilyenre példák a jogi költségek, az illetékek és hasonló ügyleti adók, az eszköz leszerelésének költségei, és a közvetlen, az eszköz értékesítésre alkalmas állapotba hozása kapcsán felmerülő járulékos költségek. Az üzleti tevékenységnek az eszköz elidegenítését követő szűkítésével vagy átszervezésével kapcsolatban felmerülő végkielégítések (ahogy azt az IAS 19 *standard* definiálja) és költségek viszont nem minősülnek az eszköz elidegenítéséhez kapcsolódó közvetlen járulékos költségnek.

29. Egy eszköz elidegenítése néha szükségessé teszi, hogy a vevő átvállaljon valamely kötelezettséget, és csak egyetlen ►M33 elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós érték áll rendelkezésre mind az eszközre, mind a kötelezettségre. A 78. bekezdés tárgyalja, hogyan kell az ilyen eseteket kezelni.

Használati érték

30. Az eszköz használati értékének kiszámítása a következő elemeket kell tükrözze:

(a) a gazdálkodó egység számára az eszközből származó jövőbeni cash flow-k tervezett mértékére vonatkozó becslést;

(b) e jövőbeni cash flow-k összegére és időbeli teljesülésére vonatkozó lehetséges variációkra vonatkozó várakozásokat;

(c) a pénz időértékét, amelyet a jelenlegi piaci kockázatmentes kamatláb tükröz;

(d) az eszközre vonatkozó elválaszthatatlan bizonytalanság viselésének árát; valamint

(e) egyéb tényezőket, például a likviditás hiányát, amelyet a piaci résztvevők figyelembe vennének a gazdálkodó egység számára az eszközből származó jövőbeni cash flow-k árazásának a megállapításánál.

31. Egy eszköz használati értékének megbecslése a következő lépéseket foglalja magában:

(a) az eszköz folyamatos használatából és végső értékesítéséből származó pénzbevételek és pénzkiadások megbecslése; valamint

(b) ezekre a jövőbeni cash flow-kra a megfelelő diszkontráta alkalmazása.

▼B

32. A 30(b), (d) és (e) albekezdésben meghatározott elemek kifejezhetők a jövőbeni cash flow-k módosításaként vagy a diszkontráta módosításaként. Bármelyik megközelítést választja is a gazdálkodó egység a jövőbeni cash flow-k összegének és időbeli eloszlásának lehetséges variációira vonatkozó várakozások kifejezésére, az eredménynek tükröznie kell a jövőbeni cash flow-k várható jelenértékét, azaz valamennyi lehetséges kimenetel súlyozott átlagát. Az A. függelék további útmutatást nyújt a jelenérték technikáknak az eszköz használati értéke meghatározására való felhasználására vonatkozóan.

Jövőbeni cash flow-k becslésének alapja

33. A használati érték megállapításakor a gazdálkodó egységnek:

(a) A cashflow-előrejelzéseket ésszerű és indokolható feltételezésekre kell alapoznia, amelyek a vezetés legjobb becslését tükrözik az eszköz várható hasznos élettartama alatt érvényesülő gazdasági feltételrendszerre vonatkozóan. A külső bizonyítékoknak nagyobb súlyt kell adni;

(b) A cashflow-előrejelzéseket a vezetés által jóváhagyott legutolsó pénzügyi tervek/előrejelzések adataira kell alapoznia, de figyelmen kívül kell hagynia minden olyan jövőbeni tervezett pénzbevételt vagy pénzkiadást, ami valamely jövőbeni átszervezés, vagy az eszköz teljesítményének fejlesztése vagy javítása miatt várható. Az ilyen terveken/előrejelzéseken alapuló prognózisok legfeljebb ötéves időszakot fedhetnek le, hacsak egy hosszabb időszak nem indokolható;

(c) A legutolsó tervek/előrejelzések által lefedett időszakon túlra vonatkozó cashflow-előrejelzéseknél a becslést olyan módon kell kialakítania, hogy a terveken/előrejelzéseken alapuló prognózisokat a következő évekre egyenletes vagy csökkenő növekedési ütemet feltételezve vetíti ki, hacsak a növekvő ütem nem indokolható. Ez a növekedési ütem nem lehet magasabb annál a hosszú távú átlagos növekedési ütemnél, amely jellemző azokra a termékekre, iparágakra, vagy országra vagy országokra, amelyekben a gazdálkodó egység működik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül, hacsak egy magasabb ütem nem indokolható.

34. A vezetésnek értékelnie kell a cashflow-előrejelzések alapjául szolgáló feltételezések ésszerűségét, megvizsgálva a múltbeli cashflow-előrejelzések és a tényleges cash flow-k közötti eltérések okait. A vezetésnek biztosítania kell, hogy azon feltételezések, amelyek a jelenlegi cash flow előrejelzései alapjául szolgálnak, konzisztensek legyenek a múltbeli tényleges kimenetelekkel, feltéve, hogy az ezen tényleges cash flow-k termelésekor még nem létezett későbbi események vagy körülmények hatásai miatt ez helyénvaló.

35. Öt évnél hosszabb távra készült, jövőbeni cash flow-kra vonatkozó részletes, világosan kidolgozott és megbízható pénzügyi tervek/előrejelzések általában nem állnak rendelkezésre. A vezetésnek a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslései ezért a legutóbbi, legfeljebb ötéves távra készült terveken/előrejelzéseken alapulnak. A vezetés felhasználhat öt évnél hosszabb távú pénzügyi tervekre/előrejelzésekre alapozott cashflow-előrejelzéseket is, ha a vezetés meggyőződése az, hogy ezek a prognózisok megbízhatóak, és ha demonstrálni tudja a múltbeli tapasztalatok alapján, hogy képes a jövőbeni cash flow-kat pontosan előre jelezni erre a hosszabb időszakra is.

▼B

36. Egy eszköz hasznos élettartamának végéig szóló cashflow-előrejelzések becslése olyan módon történik, hogy a pénzügyi terveken/ előrejelzéseken alapuló cashflow-előrejelzéseket egy bizonyos növekedési ütem feltételezésével a következő évekre kivetítik. A növekedési ütem lehet egyenletes vagy csökkenő, hacsak az ütem növekedése nem felel meg egy termék vagy iparág életgörbéire vonatkozó tárgyilagos információnak. Amennyiben ez helyénvaló, a növekedési ütem nulla vagy negatív.

37. Ahol a körülmények kedvezőek, a versenytársak valószínűleg piacra lépnek és a növekedést visszafogják. A gazdálkodó egységeknek ezért nehézségeik fognak támadni abban, hogy hosszú távon (mondjuk húsz éven) keresztül túlszárnyalják azt az átlagos múltbeli növekedési ütemet, amely jellemző azokra a termékekre, iparágakra vagy országra vagy országokra, amelyekben a gazdálkodó egység működik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül.

38. A pénzügyi tervekből/előrejelzésekből származó információ felhasználásánál a gazdálkodó egység mérlegeli, hogy az információ ésszerű és megalapozott feltételezéseket tükröz-e, és a vezetésnek az eszköz hasznos élettartama alatt fennálló gazdasági feltételrendszerre vonatkozó legpontosabb becslését képviseli-e.

A jövőbeni cash flow-k becslésének összetevői

39. A jövőbeni cash flow-k becsléseinek tartalmazniuk kell:

(a) az eszköz folyamatos használatából származó pénzbevételek előrejelzéseit;

(b) azon pénzkiadásokra vonatkozó előrejelzéseket, amelyek szükségszerűek az eszköz folyamatos használatából származó pénzbevételek megteremtése céljából (beleértve az eszköz használatra való előkészítéséhez kapcsolódó pénzkiadásokat), és amelyek közvetlenül az eszköznek tulajdoníthatók vagy ésszerű és következetes módon ahhoz hozzárendelhetők; valamint

(c) az eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséből szerezhető (vagy ahhoz fizetendő) nettó cash flow-kat, ha vannak ilyenek.

40. A jövőbeni cash flow-kra és diszkontrátákra vonatkozó becslések következetes feltételezéseket tükröznek az általános infláció okozta áremelkedésekről. Ezért ha a diszkontráta magában foglalja az általános infláció okozta áremelkedések hatását, a jövőbeni cash flow-k becslése nominálértéken történik. Ha a diszkontráta nem foglalja magában az általános infláció okozta áremelkedések hatását, a jövőbeni cash flow-k becslése reálértéken történik (de a jövőbeni specifikus áremelkedéseket vagy csökkenéseket magában foglalja).

41. A pénzkiadásokra vonatkozó becsléseknek tartalmazniuk kell az eszköz napi szervizelését, valamint az olyan jövőbeni általános költségeket, amelyek közvetlenül az eszköz használatának tulajdoníthatók, vagy ésszerű és következetes módon ahhoz hozzárendelhetők.

42. Ha egy eszköz könyv szerinti értéke még nem tartalmazza a használatra vagy értékesítésre kész állapotba kerülése előtt felmerülő összes pénzkiadást, akkor a jövőbeni pénzkiadásokra vonatkozó becslés tartalmazza azt a bármilyen további pénzkiadásra vonatkozó becslést, amely várhatóan még az eszköz használatra vagy értékesítésre kész állapotba kerülése előtt fel fog merülni. Ez vonatkozik például építés alatt lévő épületre, vagy még be nem fejezett fejlesztési projektre.

▼B

43. A kétszeres számbavétel elkerülése céljából a jövőbeni cash flow-k becslései nem tartalmazzák:

(a) a pénzbevételt termelő eszközök által teremtett olyan pénzbevételeket, amelyek a vizsgált eszköz által teremtett pénzbevételektől nagymértékben függetlenek (például olyan pénzügyi eszközök, mint a követelések); valamint

(b) a kötelezettségként megjelenített kötelmekhez kapcsolódó pénzkiadásokat (például szállítói kötelezettségek, nyugdíjak vagy céltartalékok).

44. 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:

(a) jövőbeni átszervezés, amelyre a gazdálkodó egység még nem kötelezte el magát; vagy

(b) az eszköz teljesítményének javítása vagy emelése.

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

(a) azokat a jövőbeni pénzkiadásokat vagy kapcsolódó költségmegtakarításokat (például a személyi jellegű költségek csökkenéseit), vagy hasznokat, amelyek egy olyan jövőbeni átszervezésből fognak várhatóan származni, amelyre a gazdálkodó egység még nem kötelezte el magát; vagy

(b) azokat a kiadásokat, amelyek javítani vagy fokozni fogják az eszköz teljesítményét, vagy azokat a kapcsolódó pénzbevételeket, amelyek ezekből a kiadásokból várhatóan származnak.

46. Az átszervezés egy olyan, a vezetés által megtervezett és ellenőrzött program, amely lényegesen megváltoztatja vagy a gazdálkodó egység által folytatott tevékenység terjedelmét, vagy a tevékenység folytatásának a módját. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard ad útmutatást annak tisztázásához, hogy mikor kötelezte el magát egy gazdálkodó egység az átszervezésre.

47. Amikor a gazdálkodó egység elkötelezetté válik az átszervezésre, néhány eszközét valószínűleg érinteni fogja ez az átszervezés. Ha a gazdálkodó egység elkötelezte magát az átszervezésre:

(a) a használati érték megállapításánál a jövőbeni pénzbevételekre és pénzkiadásokra vonatkozó becsléseiben tükröződnek az átszervezésből fakadó költségmegtakarítások és egyéb hasznok (a vezetés által jóváhagyott legutóbbi pénzügyi tervekre/előrejelzésekre alapozva); valamint

(b) az átszervezésre vonatkozó jövőbeni becsült pénzkiadások becsléseit az átszervezési céltartalék az IAS 37-nek megfelelően tartalmazza.

Az 5. szemléltető példa szemlélteti, milyen hatást gyakorol egy jövőbeni átszervezés a használati érték számítására.

48. Amíg a gazdálkodó egységnél az eszköz teljesítményét javító pénzkiadás nem jelentkezik, a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések nem tartalmazhatják a pénzkiadáshoz kapcsolódó gazdasági hasznokból várhatóan keletkező becsült jövőbeni pénzbevételeket (lásd a 6. szemléltető példa).

▼B

49. A jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések tartalmazzák azokat a jövőbeni pénzkiadásokat, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az eszközből annak jelenlegi állapotában várhatóan keletkező gazdasági hasznok szintje fenntartható legyen. Ha egy pénztermelő egység olyan eszközökből áll, amelyek hasznos élettartamára vonatkozó becslések eltérnek, és amelyek mindegyike alapvető fontosságú az egység folyamatos működése szempontjából, a rövidebb hasznos élettartammal rendelkező eszközök újrabeszerzését az egység napi szervizelési igénye részének kell tekinteni az egységhez kapcsolódó jövőbeni cash flow-k megbecslésekor. Hasonlóképpen, amikor valamely eszköz eltérő hasznos élettartamú komponensekből tevődik össze, a rövidebb élettartamú komponensek újrabeszerzését az eszköz napi szervizelési igénye részének kell tekinteni az eszközből származó jövőbeni cash flow-k megbecslésekor.

50. A jövőbeni cash flow-k becslésekor nem lehet figyelembe venni:

(a) a finanszírozási tevékenységekből származó pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat; vagy

(b) a nyereségadó-bevételeket vagy -kifizetéseket.

51. A becsült jövőbeni cash flow-k olyan feltételezéseket tükröznek, amelyek összhangban vannak a diszkontráta meghatározásának módjával. Másképpen bizonyos feltételezések hatása kétszer kerül figyelembevételre vagy figyelmen kívül lesz hagyva. Mivel a pénz időértéke a becsült jövőbeni cash flow-k diszkontálásának útján figyelembevételre kerül, ezek a cash flow-k nem tartalmazzák a pénzügyi tevékenységekből származó pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat. Hasonlóképpen mivel a diszkontráta adózás előtti alapon kerül megállapításra, a jövőbeni cash flow-k is adózás előtt kerülnek megbecslésre.

52. Egy eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséből szerezhető (vagy ahhoz fizetendő) nettó cash flow-k becsült értéke az az összeg kell legyen, amelyet egy gazdálkodó egység az eszköznek jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből az elidegenítés költségeinek levonása után várakozása szerint kap.

53. Egy eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséből szerezhető (vagy ahhoz fizetendő) nettó cash flow-k becsült értéke az eszköz ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értékéhez hasonló módon kerül meghatározásra, kivéve, hogy ezeknek a nettó cash flow-knak a becslése során:

(a) a gazdálkodó egység olyan hasonló eszközöknek a becslés időpontjában érvényes árait alkalmazza, amelyek hasznos élettartamuk végét már elérték, és amelyek hasonló körülmények között működtek, mint amilyenek között az eszköz működni fog;

(b) ezeket az árakat a gazdálkodó egység mind az általános infláció által okozott, mind a specifikus jövőbeni áremelkedések vagy árcsökkenések hatásával helyesbíti. Ha viszont az eszköz folyamatos használatából származó jövőbeni cash flow-k becsléseinél és a diszkontrátánál nem veszik figyelembe az általános infláció hatását, akkor a gazdálkodó egység ugyanezt a hatást az elidegenítés nettó cash flow-inak becslésénél is figyelmen kívül hagyja.

▼M33

53A. A valós érték eltér a használati értéktől. A valós érték azokat a feltételezéseket tükrözi, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz árazásakor. Ezzel ellentétben a használati érték azoknak a tényezőknek a hatásait tükrözi, amelyek specifikusak a gazdálkodó egységre nézve, és nem alkalmazhatók a gazdálkodó egységekre nézve általában. Például a valós érték nem tükrözi az alábbi tényezőket, kivéve, ha azok a piaci szereplők által is általában ismertek:

(a) az eszközök csoportosításából (mint például az eltérő helyen lévő befektetési célú ingatlanokból álló portfólió létrehozásából) eredő többletértéket;

(b) az értékelt eszköz és más eszközök közötti szinergiákat;

(c) a csak az eszköz jelenlegi tulajdonosára vonatkozó törvényes jogokat vagy jogi korlátozásokat; és

(d) a csak az eszköz jelenlegi tulajdonosára vonatkozó adóelőnyöket vagy adóterheket.

▼B

Jövőbeni cash flow-k külföldi pénznemben

54. A jövőbeni cash flow-kat abban a pénznemben becslik meg, amelyben azok fel fognak merülni, majd azt az arra a pénznemre érvényes diszkontrátával diszkontálják. A gazdálkodó egység a jelenértéket a használati érték kiszámításának napján érvényes azonnali árfolyamon számítja át.

Diszkontráta

55. A diszkontrátá(k)nak olyan adózás előtti diszkonrátá(k)nak kell lennie (lenniük), amely(ek) a piac adott időpontban érvényes értékelését tükrözi(k):

(a) a pénz időértékére vonatkozóan; valamint

(b) az azon eszközspecifikus kockázatokra vonatkozóan, amelyekre vonatkozóan a jövőbeni cashflow-becsléseket nem módosították.

56. A piacnak a pénz időértékére vonatkozó jelenlegi minősítését és az eszközhöz kapcsolódó sajátos kockázatokat tükröző ráta az a hozam, amelyet a befektetők megkövetelnének, ha nekik kellene kiválasztaniuk egy befektetést, amely a gazdálkodó egység által az eszköz használatától elvártakkal egyező mértékű, ütemezésű és kockázati profilú cash flow-t teremtene. Ezt a rátát a hasonló eszközökkel kapcsolatos jelenlegi piaci ügyletek implicit kamatlába alapján, vagy egy tőzsdére bevezetett, termelékenység és kockázatok tekintetében a vizsgált eszközhöz hasonló egyedi eszközzel (vagy eszközportfólióval) bíró gazdálkodó egység súlyozott átlagos tőkeköltsége alapján becslik fel. Ugyanakkor az eszköz használati értékének megállapításához használt diszkontráták nem tükrözhetnek olyan kockázatokat, amelyekkel a jövőbeni cashflow-becsléseket már módosították. Másképpen bizonyos feltételezések hatása kétszer kerülne figyelembevételre.

▼B

57. Ha egy eszközspecifikus ráta a piacról közvetlenül nem szerezhető be, a gazdálkodó egység a diszkontráta becsléséhez helyettesítőket használ. Az A. függelék további útmutatást nyújt a diszkontráta ilyen körülmények között történő becslésére vonatkozóan.

ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉG MEGJELENÍTÉSE ÉS ÉRTÉKELÉSE

58. Az 59–64. bekezdés rögzíti az értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozó követelményeket a goodwilltől eltérő egyedi eszközökre vonatkozóan. A pénztermelő egységekre, valamint a goodwillre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésével és értékelésével a 65–108. bekezdés foglalkozik.

59. Akkor, és csak akkor, ha az eszköz megtérülő értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb, az eszköz könyv szerinti értékét a megtérülő értékre le kell csökkenteni. Az ilyen csökkentés az értékvesztés miatti veszteség.

60. Az értékvesztés miatti veszteséget az eredményben azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt átértékelt értéken tartják nyilván valamely egyéb standard (például az IAS 16 standardban foglalt átértékelési eljárás) előírásai szerint. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségét az átértékelés csökkenéseként kell kezelni a másik standard előírásai szerint.

▼M5

61. Az át nem értékelt eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget az eredményben számolják el. Egy átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségét ugyanakkor az egyéb átfogó jövedelemben számolják el olyan mértékben, amennyiben az értékvesztés miatti veszteség nem haladja meg az ugyanahhoz az eszközhöz kapcsolódó átértékelési többlet összegét. Az átértékelt eszközök ilyen értékvesztés miatti vesztesége csökkenti az adott eszköz átértékelési többletét.

▼B

62. Ha az értékvesztés miatti veszteség becsült összege nagyobb annak az eszköznek a könyv szerinti értékénél, amelyhez kapcsolódik, a gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell kötelezettséget kimutatnia, ha azt más standard megköveteli.

63. Az értékvesztés miatti veszteség megjelenítése után az eszköz értékcsökkenését (amortizációját) a jövőbeni időszakokra helyesbíteni kell, hogy az eszköznek a maradványértékkel csökkentett (ha van ilyen), módosított könyv szerinti értéke kerüljön szisztematikusan felosztásra annak hátralévő hasznos élettartamára.

64. Ha értékvesztés miatti veszteséget jelenítenek meg, az ahhoz kapcsolódó esetleges halasztott adókövetelésekét és kötelezettségeket az IAS 12 standard alapján határozzák meg, az eszköz módosított könyv szerinti értékének és adóalapjának összehasonlítása útján (lásd a 3. szemléltető példát).

PÉNZTERMELŐ EGYSÉGEK ÉS GOODWILL

▼M12

65. A 66–108. bekezdések és a C. Függelék adják meg az előírásokat az olyan pénztermelő egység azonosítására, amelyhez az eszköz tartozik, valamint a pénztermelő egységek és a goodwill könyv szerinti értékének meghatározására és értékvesztés miatti veszteségeinek megjelenítésére.

▼B

Az eszközt magában foglaló pénztermelő egység azonosítása

66. Ha bármely jelzés van arra, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, az egyedi eszköz megtérülő értékét meg kell becsülni. Ha nem lehetséges egy egyedi eszköz megtérülő értékét megbecsülni, a gazdálkodó egységnek annak a pénztermelő egységnek a megtérülő értékét kell megállapítania, amelyhez az eszköz tartozik (az eszköz pénztermelő egysége).

67. Egy egyedi eszköz megtérülő értéke nem határozható meg, ha:

(a) nem feltételezhető, hogy az eszköz használati értéke az ►M33 elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értékhez közeli érték (például amikor az eszköz folyamatos használatából származó jövőbeni cash flow-k nem becsülhetők elhanyagolható mértékűnek); valamint

(b) az eszköz nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek a más eszközök által termelt bevételektől nagymértékben függetlenek.

Ilyen esetekben a használati érték és ezért a megtérülő érték is csak az eszköz pénztermelő egységére állapítható meg.

Példa

Egy bányászati gazdálkodó egység tulajdonában van egy bányászati tevékenység támogatására szolgáló magánvasút. A magánvasút csak hulladékáron lenne eladható, és nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek nagymértékben függetlenek volnának a bánya egyéb eszközeiből fakadó pénzbevételektől.

A magánvasút megtérülő értékét nem lehet megállapítani, mivel annak használati értéke nem állapítható meg, és az valószínűleg eltér a hulladékértéktől. A gazdálkodó egység ezért annak a pénztermelő egységnek a megtérülő értékét határozza meg, amelyhez a magánvasút tartozik, azaz a bánya egészéét.

68. A 6. bekezdésben található meghatározás szerint egy eszköz pénztermelő egysége az a legkisebb eszközcsoport, amely az eszközt magában foglalja, és amely olyan pénzbevételt teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételektől. Egy eszköz pénztermelő egységének azonosítása megítélést igényel. Ha az egyedi eszköz megtérülő értéke nem állapítható meg, a gazdálkodó egység azt a legkisebb eszközegyüttest azonosítja, amelyik nagymértékben független pénzbevételeket teremt.

Példa

Egy busztársaság szolgáltatásokat nyújt egy önkormányzat részére egy olyan szerződés alapján, amely öt különböző útvonal mindegyikén nyújtott minimális szolgáltatást követel meg. Az egyes útvonalakhoz rendelt eszközök és az egyes útvonalak által termelt cash flow-k elkülönülten azonosíthatóak. Az egyik útvonal jelentős veszteséggel üzemel.

▼B

Mivel a gazdálkodó egységnek nincs lehetősége egyetlen járatvonal megszüntetésére, az egyéb eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételektől nagymértékben független azonosítható pénzbevétel legalacsonyabb szintje az öt járatvonal által együttesen létrehozott pénzbevétel lesz. Minden egyes útvonal tekintetében a busztársaság egésze a pénztermelő egység.

69. A pénzbevételek a gazdálkodó egységen kívüli felektől kapott pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek befolyásai. Annak azonosításánál, hogy egy eszközből (vagy eszközcsoportból) származó pénzbevételek nagymértékben függetlenek-e az egyéb eszközökből (vagy eszközcsoportokból) származó pénzbevételektől, a gazdálkodó egység különféle tényezőket vesz figyelembe, beleértve azt, hogy milyen módon kíséri figyelemmel a vezetés a gazdálkodó egység működését (például termékcsoportok, üzleti tevékenységek, az egyes telephelyek, városrészek vagy régiók szerint), vagy hogy a vezetés milyen módon hozza meg a gazdálkodó egység eszközeinek és működésének folytatására vagy elidegenítésére vonatkozó döntéseit. Az 1. szemléltető példa a pénztermelő egység azonosítását szemlélteti.

70. Ha egy eszköz vagy eszközcsoport által előállított terméknek van aktív piaca, ezt az eszközt vagy eszközcsoportot még akkor is pénztermelő egységként kell azonosítani, ha a termékek részben vagy egészben belső felhasználásra kerülnek. Amennyiben valamely eszköz vagy pénztermelő egység által termelt pénzbevételeket befolyásolja valamely belső elszámolóár, a gazdálkodó egységnek a vezetésnek a terméknek a piaci feltételek mellett megkötött ügyletek keretében elérhető jövőbeni árára (áraira) vonatkozó legjobb becslését kell felhasználnia:

(a) az eszköz vagy pénztermelő egység használati értékének megállapításához felhasznált jövőbeni pénzbevételek becslésénél; valamint

(b) a belső elszámolóárak által érintett egyéb eszközök vagy pénztermelő egységek használati értékének megállapításához felhasznált jövőbeni pénzkiadásokra vonatkozó becslések kialakítása során.

71. Még akkor is, ha az eszközök vagy eszközcsoportok termékeit a gazdálkodó egység más pénztermelő egységei használják fel (például a termelési folyamat közbenső állapotában lévő termékeket), ez az eszközcsoport különálló pénztermelő egységet alkot, ha ezeket a termékeket a gazdálkodó egység aktív piacon is értékesíthetné. Ennek az az oka, hogy az eszközből vagy eszközcsoportból származhatnának olyan pénzbevételek, amelyek nagymértékben függetlenek lennének az egyéb eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételektől. Az ilyen pénztermelő egységre, vagy bármely más, belső elszámolóárral érintett eszközre vagy pénztermelő egységre vonatkozó pénzügyi terveken/előrejelzéseken alapuló információ felhasználása során a gazdálkodó egységnek helyesbítenie kell ezt az információt, ha a belső elszámolóárak nem tükrözik a vezetés piaci viszonyok között elérhető árakra vonatkozó legjobb becslését.

▼B

72. A pénztermelő egységeket ugyanarra az eszközre vagy eszköztípusra vonatkozóan időszakról időszakra következetesen kell azonosítani, kivéve, ha a változtatás indokolt.

73. Ha a gazdálkodó egység megállapítja, hogy egy eszköz egy más pénztermelő egységhez tartozik, mint a korábbi időszakokban, vagy hogy az eszköz pénztermelő egységében összevont eszközök típusa megváltozott, a 130. bekezdés a pénztermelő egységre vonatkozóan bizonyos közzétételi kötelezettséget ír elő, amennyiben a pénztermelő egységre értékvesztés miatti veszteséget számoltak el vagy írtak vissza.

Pénztermelő egység megtérülő értéke és könyv szerinti értéke

74. A pénztermelő egység megtérülő értéke a pénztermelő egység ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéke és használati értéke közül a magasabbik. A pénztermelő egység megtérülő értékének megállapítása szempontjából a 19–57. bekezdésben található bármely „eszköz”-re történő hivatkozást „pénztermelő egység”-re történő hivatkozásként kell értelmezni.

75. A pénztermelő egység könyv szerinti értékét olyan alapon kell megállapítani, amely összhangban van azzal, ahogyan a pénztermelő egység megtérülő értékét megállapítják.

76. A pénztermelő egység könyv szerinti értéke:

(a) csak azoknak az eszközöknek a könyv szerinti értékét tartalmazza, amelyek közvetlenül a pénztermelő egységnek tulajdoníthatók, vagy a pénztermelő egységhez ésszerű és következetes módon hozzárendelhetők, és amelyek a pénztermelő egység használati értékének meghatározásához megbecsült jövőbeni pénzbevételeket létre fogják hozni; valamint

(b) nem tartalmazza megjelenített kötelezettségek könyv szerinti értékét, kivéve, ha a pénztermelő egység megtérülő értéke ennek a kötelezettségnek a figyelmen kívül hagyásával nem állapítható meg.

Ennek az az oka, hogy a pénztermelő egység ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értékét és használati értékét azoknak a cash flow-knak a figyelmen kívül hagyásával állapítják meg, amelyek a pénztermelő egység részét nem képező eszközökhöz, és a már megjelenített kötelezettségekhez kapcsolódnak (lásd a 28. és 43. bekezdést).

77. Ha eszközöket csoportosítanak a megtérülési becslések céljára, fontos, hogy a pénztermelő egységben minden eszköz benne legyen, amely a pénzbevételek vonatkozó részét termeli, vagy ahhoz felhasználják. Egyébként a pénztermelő egység akkor is teljes mértékben megtérülőnek tűnhet, ha valójában egy értékvesztés miatti veszteség bekövetkezett. Néhány esetben, habár bizonyos eszközök hozzájárulnak egy pénztermelő egységből származó becsült jövőbeni cash flow-khoz, nem lehet azokat ésszerű és következetes alapon a pénztermelő egységhez hozzárendelni. Ez esetleg előfordulhat a goodwillnél vagy olyan társasági eszközöknél, mint például a központi iroda eszközei. A 80–103. bekezdés elmagyarázza, hogyan kell kezelni ezeket az eszközöket a pénztermelő egységek értékvesztési tesztje során.

▼M33

78. A pénztermelő egység megtérülő értékének megállapításához szükséges lehet bizonyos megjelenített kötelezettségeket figyelembe venni. Ez történhet akkor, ha egy pénztermelő egység elidegenítésekor szükséges, hogy a vevő egy kötelezettséget is átvegyen. Ez esetben a pénztermelő egység elidegenítési költségekkel csökkentett valós értéke (vagy a végső elidegenítéséből származó becsült cash flow) a pénztermelő egység eszközeinek és a kötelezettségnek az együttes eladási ára, csökkentve az elidegenítés költségeivel. A pénztermelő egység könyv szerinti értékének és megtérülő értékének értelmezhető összehasonlítása érdekében a kötelezettség könyv szerinti értéke mind a pénztermelő egység használati értékének, mind a könyv szerinti értékének megállapításánál levonásra kerül.

▼B

Példa

Egy társaság olyan országban üzemeltet bányát, ahol a helyi törvények megkövetelik, hogy a tulajdonos a bányászati tevékenység befejezésekor a helyszínt helyreállítsa. A helyreállítás költségei tartalmazzák a bányászati tevékenység megkezdése előtt eltávolított fedőréteg cseréjét. A fedőréteg cseréjére céltartalékot jelenítettek meg, ahogy a fedőréteget eltávolították. A céltartalékolt összeget a bánya bekerülési értéke részeként jelenítették meg, és azt értékcsökkentik a bánya hasznos élettartama alatt. A helyreállítási céltartalék könyv szerinti értéke 500 CU ([a]), amely egyenlő a helyreállítási költségek jelenértékével.

A gazdálkodó egység a bányát értékvesztés szempontjából teszteli. A bánya pénztermelő egysége maga a bánya egésze. A gazdálkodó egység a bányára különböző vételi ajánlatokat kapott 800 CU körüli áron. Ez az ár magában foglalja, hogy a vevő a fedőréteg helyreállítására vonatkozó kötelmet átvállalja. A bánya elidegenítési költségei elhanyagolhatók. A bánya használati értéke a helyreállítási költségek nélkül kb. 1 200 CU. A bánya könyv szerinti értéke 1 000 CU.

A pénztermelő egység ►M33 *elidegenítési* ◄ *költségekkel csökkentett valós értéke 800 CU. Ez az összeg figyelembe veszi azokat a helyreállítási költségeket, amelyekre már céltartalékot képeztek. Ennek következményeként, a pénztermelő egység használati értékét a helyreállítási költségek figyelembevétele után határozzák meg, és azt 700 CU-ra becsülik (1 200 CU – 500 CU). A pénztermelő egység könyv szerinti értéke 500 CU, amely a bánya könyv szerinti értékének (1 000 CU) és a helyreállítási céltartalék könyv szerinti értékének (500 CU) különbözete. Ily módon, a pénztermelő egység megtérülő értéke meghaladja annak könyv szerinti értékét.*

([a]) A jelen standardban a pénzösszegek „pénznemegységben” (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

79. A pénztermelő egység megtérülő értékét praktikus okokból néha a pénztermelő egység részét nem képező eszközök (például követelések vagy egyéb pénzügyi eszközök) vagy kimutatott kötelezettségek (például szállítói kötelezettségek, nyugdíjak vagy egyéb céltartalékok) számításba vétele után határozzák meg. A pénztermelő egységek könyv szerinti értékét ilyen esetekben megnövelik a vonatkozó eszközök könyv szerinti értékével és csökkentik a vonatkozó kötelezettségek könyv szerinti értékével.

▼B

Goodwill

A goodwill hozzárendelése a pénztermelő egységekhez

▼M22

80. Az értékvesztési vizsgálat céljára az üzleti kombinációban megszerzett goodwillt az akvizíció időpontjától kezdődően hozzá kell rendelni a felvásárló azon egyes pénztermelő egységeihez vagy a pénztermelő egységek azon csoportjaihoz, amelyek várhatóan élvezni fogják a kombinációból származó szinergia nyújtotta előnyöket, függetlenül attól, hogy a felvásárolt egyéb eszközeiből vagy kötelezettségeiből vannak-e hozzárendelve ezen egységekhez vagy egységek csoportjaihoz. Minden egyes egységnek vagy egységcsoportnak, amelyhez goodwillt rendeltek hozzá:

a) a gazdálkodó egységen belüli azt a legalacsonyabb szintet kell tükröznie, amelyen a goodwillt belső vezetési célokra megfigyelik; és

b) nem szabad nagyobbnak lennie, mint az IFRS 8 *Működési szegmensek* standard 5. bekezdésében meghatározott, összesítés előtti működési szegmens.

▼M12

81. Az üzleti kombinációban megjelenített goodwill olyan eszköz, amely egy üzleti kombináció során megszerzett – egyenként nem azonosított és elkülönítve nem megjelenített – más eszközökből származó, jövőbeli gazdasági hasznokat testesít meg. A goodwill nem termel más eszközöktől vagy eszközcsoportoktól függetlenül cash flow-kat, és gyakran hozzájárul több pénztermelő egység cash flow-ihoz. A goodwillt néha nem lehet különálló pénztermelő egységekhez hozzárendelni, hanem csak pénztermelő egységek csoportjaihoz. Ennek eredményeképpen a gazdálkodó egységen belüli azon legalacsonyabb szint, amelyen a goodwill belső vezetési célokra megfigyelésre kerül, néha számos olyan pénztermelő egységet tartalmaz, amelyekre a goodwill vonatkozik, de amelyekhez azt nem lehet hozzárendelni. A 83–99. bekezdésekben és a C. Függelékben a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egységekre történő hivatkozások alatt a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egység-csoportok is értendők.

▼B

82. A 80. bekezdésben foglalt előírások alkalmazásával a goodwill olyan szinten kerül értékvesztés szempontjából tesztelésre, ami megfelelően tükrözi, hogy a gazdálkodó egység vezetése milyen módon irányítja a tevékenységeket, és amellyel a goodwill természetes módon társítható lenne. Ily módon további beszámoló rendszerek kidolgozására általában nincs szükség.

83. Az értékvesztés szempontjából történő vizsgálat céljára kijelölt, hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egység nem feltétlenül azonos azzal a szinttel, amelyre a goodwill az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján, az árfolyam nyereség vagy veszteség meghatározásának céljából felosztásra kerül. Például ha a gazdálkodó egységnek az IAS 21 alapján a goodwillt viszonylag alacsony szintekre kell felosztania az árfolyamnyereség vagy -veszteség meghatározása céljából, nem szükséges a goodwill értékvesztés szempontjából történő vizsgálatát ugyanezen szinteken elvégeznie, kivéve, ha a goodwillt belső vezetési célokra ugyanezen szinteken követi nyomon.

84. Amennyiben az üzleti kombinációban megszerzett goodwill kezdeti felosztását azon éves időszak végéig, melyben az üzleti kombináció létrejött, nem lehet befejezni, azt az akvizíció időpontját követő első éves időszak végéig kell befejezni.

▼M12

85. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardnak megfelelően, amennyiben az üzleti kombináció kezdeti elszámolása csak ideiglenesen állapítható meg azon időszak végéig, amelyben a kombináció létrejön, a felvásárló:

a) a kombinációt ezen ideiglenes értékek felhasználásával számolja el; valamint

b) ezeknek az ideiglenes értékeknek a kezdeti elszámolás lezárásából származó bármely módosítását megjeleníti az értékelési időszakon belül, amely időszak nem haladhatja meg az akvizíció időpontjától számított tizenkét hónapot.

Ilyen körülmények között lehetővé válhat az is, hogy a kombinációban megjelenített goodwill kezdeti hozzárendelését nem lehetséges befejezni annak az éves időszaknak a vége előtt, amelyben a kombináció megvalósult. Amikor ez az eset áll fenn, a gazdálkodó egység közzéteszi a 133. bekezdésben előírt információkat.

▼B

86. Amennyiben goodwillt rendeltek hozzá egy pénztermelő egységhez, és a gazdálkodó egység az ezen pénztermelő egységen belüli valamely tevékenységet elidegeníti, az elidegenített tevékenységhez tartozó goodwillt:

(a) az elidegenítésen elért nyereség vagy veszteség meghatározásakor figyelembe kell venni az adott tevékenység könyv szerinti értékében; valamint

(b) a pénztermelő egységből elidegenített és annak a megtartott része egymáshoz viszonyított értékei alapján kell értékelni, kivéve ha a gazdálkodó egység bizonyítani tudja, hogy egy másik módszer jobban tükrözi az elidegenített tevékenységhez kapcsolódó goodwillt.

Példa

A gazdálkodó egység 100 CU összegért elad egy olyan pénztermelő egységbe tartozó tevékenységet, amelyhez korábban goodwillt rendeltek hozzá. Az egységre felosztott goodwillt csak önkényesen lehet egy, az egységnél alacsonyabb szinten lévő eszköz csoporthoz azonosítani vagy hozzárendelni. A pénztermelő egység megtartott részének megtérülő értéke 300 CU.

Mivel a pénztermelő egységhez hozzárendelt goodwillt nem lehet egyértelműen valamely az ezen egységnél alacsonyabb szinten lévő eszközcsoporthoz azonosítani vagy hozzárendelni, az elidegenített tevékenységhez kapcsolódó goodwillt az elidegenített tevékenységnek a megtartott egységrészekhez viszonyított értékei alapján értékelik. Ily módon a pénztermelő egységre felosztott goodwill 25 %-át kell az eladott tevékenység könyv szerinti értékében figyelembe venni.

87. Ha a gazdálkodó egység olyan módon szervezi át beszámolási struktúráját, amely megváltoztatja egy vagy több olyan pénztermelő egység összetételét, amelyre goodwill került felosztásra, a goodwillt újra fel kell osztani az érintett egységekre. Az újrafelosztást azon relatívérték-megközelítéshez hasonló módszerrel kell elvégezni, amelyet akkor alkalmaznak, amikor a gazdálkodó egység elidegeníti valamely pénztermelő egysége valamelyik tevékenységét, kivéve, ha a gazdálkodó egység bizonyítani tudja, hogy valamely más módszer jobban tükrözi az átszervezett egységgel kapcsolatos goodwillt.

▼B

Példa

Korábban goodwill került felosztásra valamely „A” pénztermelő egységre. Az „A”-ra felosztott goodwillt csak önkényesen lehet egy, az „A”-nál alacsonyabb szinten lévő eszköz csoporthoz allokálni. „A”-t fel kell osztani és be kell integrálni három másik pénztermelő egységbe: „B”-be, „C”-be és „D”-be.

Mivel az „A”-ra felosztott goodwillt nem lehet egyértelműen egy „A”-nál alacsonyabb szintű eszközcsoportra azonosítani vagy felosztani, azt újra fel kell osztani a „B”, „C” és „D” egységekre az „A” azon három részének viszonylagos értékei alapján, amelyek beintegrálásra kerültek „B”-be, „C”-be és „D”-be.

A goodwillel rendelkező pénztermelő egységek értékvesztésének vizsgálata

88. Ha a 81. bekezdés alapján goodwill tartozik valamely pénztermelő egységhez, de az nem került felosztásra az adott egységre, amennyiben jelzés van arra, hogy az egység értékvesztett lehet, az egységet úgy kell értékvesztés szempontjából tesztelni, hogy az egységnek a goodwillt nem tartalmazó könyv szerinti értékét hasonlítják össze az egység megtérülő értékével. Bármely értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.

89. Amennyiben egy 88. bekezdésben leírt pénztermelő egység könyv szerinti értéke tartalmaz egy olyan immateriális eszközt, amelynek határozatlan hasznos élettartama van, vagy amely még nem alkalmas a használatbavételre, és ha az adott eszköz értékvesztési vizsgálata csak valamilyen pénztermelő egység részeként végezhető el, a 10. bekezdés előírja, hogy ezen az egységen is évente kell elvégezni az értékvesztési vizsgálatot.

90. Az olyan pénztermelő egységet, amelyre goodwill került felosztásra, évente kell értékvesztési vizsgálatnak alávetni, vagy amikor jelzés van arra, hogy az egység értékvesztett lehet, olyan módon, hogy az egység goodwillt is tartalmazó könyv szerinti értékét hasonlítják össze az egység megtérülő értékével. Amennyiben az egység megtérülő értéke magasabb az egység könyv szerinti értékénél, az egységet, valamint az arra felosztott goodwillt úgy kell tekinteni, hogy azok nem értékvesztettek. Amennyiben az egység könyv szerinti értéke meghaladja az egység megtérülő értékét, a gazdálkodó egységnek a 104. bekezdés alapján kell elszámolnia az értékvesztés miatti veszteséget.

▼M12

_____

▼B

Az értékvesztési vizsgálatok időzítése

96. Az olyan pénztermelő egység éves értékvesztési vizsgálatát, amelyre goodwillt osztottak fel, az éves időszak során bármikor el lehet végezni, feltéve, hogy azt minden évben azonos időpontban végzik el. Az egyes pénztermelő egységek eltérő időpontokban is vizsgálat alá vethetők. Ugyanakkor ha a pénztermelő egységre felosztott goodwillt egy üzleti kombinációban az aktuális éves időszak alatt szerezték meg, az egységet még az aktuális éves időszak vége előtt tesztelni kell értékvesztés szempontjából.

97. Amennyiben azon pénztermelő egységet alkotó eszközök, amelyre goodwill került felosztásra, ugyanabban az időpontban kerülnek értékvesztési vizsgálat alá, mint az adott egység, azokat az egységen végzett értékvesztési vizsgálat elvégzése előtt kell értékvesztés szempontjából megvizsgálni. Hasonlóképpen amennyiben azon pénztermelő egységcsoportot alkotó pénztermelő egységek, amelyre goodwill került felosztásra, azonos időpontban kerülnek értékvesztési vizsgálat alá, mint a goodwillt tartalmazó egységcsoport, az önálló egységek értékvesztési vizsgálatát a goodwillt tartalmazó egységcsoport értékvesztési vizsgálatának elvégzése előtt kell elvégezni.

▼B

98. Az olyan pénztermelő egység értékvesztési vizsgálatának elvégzésekor, amelyre goodwill került felosztásra, jelzés merülhet fel a goodwillt tartalmazó egységen belüli valamely eszköz értékvesztésére vonatkozóan. Ilyen esetben a gazdálkodó egységnek az eszközt kell először értékvesztés szempontjából tesztelnie, és az ezen eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget kell először elszámolnia, mielőtt a goodwillt tartalmazó pénztermelő egység értékvesztési vizsgálatát elvégezné. Hasonlóképpen jelzés merülhet fel egy goodwillt tartalmazó egységcsoporton belüli pénztermelő egységnél bekövetkezett értékvesztésre vonatkozóan is. Ilyen esetben a gazdálkodó egységnek a pénztermelő egységet kell először értékvesztés szempontjából tesztelnie, és az ezen egységre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget kell először elszámolnia, mielőtt a goodwillt tartalmazó pénztermelő egységcsoport értékvesztési vizsgálatát elvégezné.

99. Egy megelőző időszakban a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egység megtérülő értékére vonatkozóan elvégzett legutolsó részletes számítást fel lehet használni az adott egység értékvesztési vizsgálatához a tárgyidőszakban, feltéve, hogy az alábbi feltételek mindegyike teljesül:

(a) az egységet alkotó eszközök és kötelezettségek a legutolsó megtérülőérték-számítás óta nem változtak jelentősen;

(b) a legutolsó megtérülőérték-számítás olyan összeget eredményezett, ami jelentős különbözettel meghaladta az egység könyv szerinti értékét; valamint

(c) a legutolsó megtérülőérték-számítás óta bekövetkezett események, valamint megváltozott körülmények értékelése alapján esetleges a valószínűsége annak, hogy egy jelenlegi megtérülőérték-számítás az egység könyv szerinti értékénél alacsonyabb értéket eredményezne.

Társasági eszközök

100. A társasági eszközök olyan csoport- vagy divizionális eszközök, mint például a gazdálkodó egység központi irodájának vagy egy divíziójának az épülete, az elektronikus adatfeldolgozó berendezések vagy a kutatási központ. A gazdálkodó egység felépítése határozza meg, hogy egy eszköz megfelel-e a társasági eszköz jelen standard szerinti definíciójának egy adott pénztermelő egység tekintetében. A társasági eszközök megkülönböztető jellemvonásai, hogy nem teremtenek más eszközöktől vagy eszközcsoportoktól független pénzbevételeket, és hogy a könyv szerinti értékük nem teljesen rendelhető hozzá a vizsgált pénztermelő egységhez.

101. Mivel a társasági eszközök nem teremtenek önálló pénzbevételeket, egy adott egyedi társasági eszköz megtérülő értéke nem állapítható meg, hacsak a vezetés az eszköz elidegenítése mellett nem döntött. Következésképpen, ha jelzés van arra, hogy egy társasági eszköz értékvesztett lehet, a megtérülő érték arra a pénztermelő egységre vagy pénztermelő egységcsoportra kerül megállapításra, amelyhez a társasági eszköz tartozik, és ennek a pénztermelő egységnek vagy pénztermelő egységcsoportnak a könyv szerinti értékéhez lesz hasonlítva. Az értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.

▼B

102. Egy pénztermelő egység értékvesztési tesztje során a gazdálkodó egységnek azonosítania kell minden olyan társasági eszközt, amely a vizsgált pénztermelő egységhez tartozik. Amennyiben a társasági eszköz könyv szerinti értékének valamely része:

(a) ésszerű és következetes módon feloszthető az adott pénztermelő egységre, a gazdálkodó egységnek a pénztermelő egységnek a társasági eszköz adott pénztermelő egységre felosztott könyv szerinti értékét is tartalmazó könyv szerinti értékét kell összehasonlítania a megtérülő értékkel. Bármely értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni;

(b) ésszerű és következetes módon nem osztható fel az adott pénztermelő egységre, a gazdálkodó egységnek:

i. a pénztermelő egység társasági eszközt nem tartalmazó könyv szerinti értékét kell összehasonlítania annak megtérülő értékével, és az esetleges értékvesztést a 104. bekezdés alapján kell elszámolnia;

ii. meg kell határoznia a pénztermelő egységek azon legkisebb csoportját, amely tartalmazza a vizsgálat tárgyát képező pénztermelő egységet, és amelyre a társasági eszköz könyv szerinti értékének egy részét ésszerű és következetes módon hozzá lehet rendelni; valamint

iii. össze kell hasonlítania az adott pénztermelő egységcsoportnak az adott egységcsoportra felosztott társasági eszközt is tartalmazó könyv szerinti értékét az egységcsoport megtérülő értékével. Bármely értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.

103. A 8. szemléltető példa ezen előírások társasági eszközökre történő alkalmazását szemlélteti.

A pénztermelő egység értékvesztés miatti vesztesége

104. Egy pénztermelő egységre (a pénztermelő egységek azon legkisebb csoportjára, amelyre goodwill vagy társasági eszköz került felosztásra) értékvesztés miatt akkor, és csak akkor lehet veszteséget elszámolni, ha az egység (egységek csoportja) megtérülő értéke alacsonyabb, mint az egység (egységek csoportja) könyv szerinti értéke. Az értékvesztés miatti veszteséget az egységhez (egységek csoportjához) tartozó eszközök könyv szerinti értékének csökkentésére a következő sorrendben kell felosztani:

(a) először, a pénztermelő egységhez (egységek csoportjához) hozzárendelt goodwill könyv szerinti értékét kell csökkenteni; valamint

(b) ezt követően az egységhez (egységek csoportjához) tartozó egyéb eszközökre arányosan az egység (egység csoport) minden egyes eszközének könyv szerinti értéke alapján.

A könyv szerinti értékekben ily módon beállt csökkenések az egyedi eszközök értékvesztés miatti veszteségeként kell kezelni és a 60. bekezdés előírásai szerint kell megjeleníteni.

▼M33

105. **Az értékvesztés miatti veszteségek 104. bekezdés szerinti felosztásánál a gazdálkodó egység az eszköz könyv szerinti értékét nem csökkentheti a következő értékek közül a legmagasabb alá:**

(a) **az elidegenítési költségekkel csökkentett valós értéke (ha értékelhető);**

▼B

(b) használati értéke (ha meghatározható); valamint

(c) nulla.

▼B

Az értékvesztés miatti veszteség olyan összegét, amelyet egyébként az eszközre osztottak volna fel, az egységhez (egységcsoporthoz) tartozó egyéb eszközökre kell arányosan felosztani.

106. Ha egy pénztermelő egységhez tartozó minden egyes eszköz megtérülő értékét kivitelezhetetlen megbecsülni, a jelen standard az értékvesztés miatti veszteségnek az egységhez tartozó, a goodwilltől eltérő eszközök közötti önkényes felosztását írja elő, mivel a pénztermelő egységhez tartozó összes eszköz együttesen működik.

107. Ha az egyedi eszköz megtérülő értéke nem állapítható meg (lásd a 67. bekezdést):

(a) az eszközre értékvesztés miatti veszteséget akkor jelenítenek meg, ha az eszköz könyv szerinti értéke nagyobb, mint annak az ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéke és a 104. és 105. bekezdésben részletezett felosztási eljárások eredménye közül a magasabb érték; valamint

(b) az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem jelenítenek meg, ha a kapcsolódó pénztermelő egység nem értékvesztett. Ez vonatkozik arra az esetre is, ha az eszköz ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb.

Példa

Egy gép fizikai károsodást szenvedett, de még működik, ha nem is olyan jól, mint korábban. A gép ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb. A gép nem termel független pénzbevételt. A gépet magában foglaló, az egyéb eszközökből származó pénzbevételektől nagymértékben független pénzbevételeket termelő legkisebb azonosítható eszközcsoport az a gépsor, amelyikhez a gép tartozik. A gépsor megtérülő értéke azt mutatja, hogy a gépsor egészében véve nem értékvesztett.

1. feltételezés: a vezetés által jóváhagyott tervek/előrejelzések nem tükrözik a vezetésnek a gép lecserélése mellett való elkötelezettségét.

A gép megtérülő értéke önmagában nem becsülhető fel, mivel annak használati értéke:

(a) *eltérhet az* ►**M33** *elidegenítési* ◄ *költségekkel csökkentett valós értéktől; valamint*

(b) *az csak a gépet magában foglaló pénztermelő egységre (a gépsorra) határozható meg.*

A gépsor nem értékvesztett. Ezért a gépre értékvesztés miatti veszteséget nem jelenítenek meg. A gazdálkodó egységnél mindazonáltal szükség lehet a gépre megállapított értékcsökkenési időszak vagy értékcsökkenési módszer újramegállapítására. Lehetséges, hogy rövidebb értékcsökkenési időszak vagy gyorsabb leírási módszer kell ahhoz, hogy tükrözze a várható hátralévő hasznos élettartamot vagy azt a sémát, amely szerint a gazdálkodó egység a gazdasági hasznokat felhasználja.

2. feltételezés: a vezetés által jóváhagyott tervek/előrejelzések a vezetésnek a gép lecserélésére és közeljövőbeli értékesítésére vonatkozó elkötelezettségét tükrözik. A gép értékesítését megelőző folyamatos használatból származó cash flow-k elhanyagolhatónak becsülhetők.

▼B

A gép használati értéke annak ►M33 *elidegenítési* ◄ *költségekkel csökkentett valós értékére becsülhető. A gép megtérülő értéke ezért megállapítható, és nem szükséges a gépet magában foglaló pénztermelő egységet (a gépsort) figyelembe venni. Mivel a gép* ►M33 *elidegenítési* ◄ *költségekkel csökkentett valós értéke alacsonyabb a könyv szerinti értékénél, értékvesztés miatt veszteséget kell rá elszámolni.*

108. A 104. és 105. bekezdésben előírtak alkalmazása után akkor, és csak akkor kell a pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének esetlegesen fennmaradó összegét kötelezettségként kimutatni, ha ezt más standard megköveteli.

ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉG VISSZAÍRÁSA

109. A 110–116. bekezdés határozza meg az egy eszközre vagy pénztermelő egységre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteségnek a visszaírására vonatkozó követelményeket. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is. További előírások találhatók az egyedi eszközökre a 117–121. bekezdésben, a pénztermelő egységekre a 122–123. bekezdésben, és a goodwillre a 124–125. bekezdésben.

110. A gazdálkodó egységnek minden ►M5 beszámolási időszak végére ◄ vonatkozóan fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy, a goodwilltől eltérő eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn, vagy csökkent. Ha létezik bármely ilyen jelzés, a gazdálkodó egységnek fel kell becsülnie az eszköz megtérülő értékét.

▼M33

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

Külső információforrások

(a) **megfigyelhető jelzések vannak arra vonatkozóan, hogy az időszak folyamán az eszköz ~~piaci~~ értéke jelentősen megnőtt.**

▼B

(b) a gazdálkodó egységre nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, a gazdálkodó egység működésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták;

(c) a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az időszak folyamán csökkentek, és ezek a csökkenések valószínűleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátára, és lényegesen növelni fogják az eszköz megtérülő értékét.

Belső információforrások

(d) a gazdálkodó 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. E változások magukban foglalják az időszak folyamán eszközölt beruházási kiadásokat, amelyek azért merültek fel, hogy az eszköz teljesítményét fejlesszék, vagy azon tevékenységet, melyhez az eszköz tartozik, átszervezzék;

▼B

(e) belső jelentések arra utaló bizonyítékot szolgáltatnak, hogy az eszköz gazdasági teljesítménye a vártnál jobb, vagy a vártnál jobb lesz.

112. Az értékvesztés miatti veszteség lehetséges csökkenésének 111. bekezdésben leírt jelzései főleg a 12. bekezdésben megadott, az értékvesztés miatti lehetséges veszteségekre vonatkozó jelzések tükörképei.

113. Ha van arra utaló jelzés, hogy a korábbi években egy goodwilltől eltérő eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, ez jelezheti, hogy az eszköz hátralévő hasznos élettartamát, értékcsökkenési (amortizációs) módszerét vagy maradványértékét felül kell vizsgálni és az eszközre vonatkozó standardnak megfelelően helyesbíteni szükséges még akkor is, ha az eszközzel kapcsolatban értékvesztés miatti veszteség nem került visszaírásra.

114. Egy goodwilltől eltérő eszközre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség akkor, és csak akkor írható vissza, ha az értékvesztés miatti veszteség legutóbbi elszámolása óta változás állt be a megtérülő érték megállapításához felhasznált becslésekben. Ilyen esetben az eszköz könyv szerinti értékét a megtérülő értékre kell növelni, kivéve a 117. bekezdésben leírtak esetében. Ez a növelés az értékvesztés miatti veszteség visszaírása.

115. Az értékvesztés miatti veszteség visszaírása az eszköznek akár a használatból, akár az eladásból fakadó becsült potenciáljának az óta az időpont óta bekövetkezett növekedését tükrözi, amikor a gazdálkodó egység az eszközre legutóbb értékvesztés miatti veszteséget számolt el. A 130. bekezdés alapján a gazdálkodó egységnek azonosítania kell a becslések változását, amely a becsült potenciál növekedését okozza. A becslések változásait szemléltető példák:

(a) a megtérülő érték alapjában bekövetkezett változás (azaz hogy a megtérülő érték az ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéken vagy a használati értéken alapul-e);

(b) ha a megtérülő érték a használati értéken alapult: a jövőbeli cash flow-k becsült összegének vagy ütemezésének, vagy a diszkontrátának a változása; vagy

(c) ha a megtérülő érték az ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós értéken alapult: az ►**M33** elidegenítési ◄ költségekkel csökkentett valós érték összetevőinek becsült értékeiben bekövetkezett változás.

116. Egy eszköz használati értéke az eszköz könyv szerinti értékénél nagyobbá válhat pusztán amiatt, hogy a jövőbeni pénzbevételek jelenértéke azok egyre közelebbivé válása miatt növekszik. Az eszköz potenciálja viszont nem növekedett. Ezért az értékvesztés miatti veszteség nem kerül visszaírásra csak az idő múlásának okán (ezt néha a diszkont „lebontásának” nevezik) még akkor sem, ha az eszköz megtérülő értéke a könyv szerinti értékénél magasabbá válik.

Egyedi eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírása

117. Egy, a goodwilltől eltérő eszköznek az értékvesztés miatti veszteség visszaírása miatt megnövekedett könyv szerinti értéke nem haladhatja meg azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés megjelenítése után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el.

118. A goodwilltől eltérő eszköz könyv szerinti értékének bármely azon könyv szerinti érték feletti növelése, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el, átértékelés. Az ilyen átértékelés megjelenítésére a gazdálkodó egység az eszközre vonatkozó standardot alkalmazza.

▼B

119. A goodwilltől eltérő eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az eredményben azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt egy másik standardnak megfelelően (például az IAS 16 standard átértékelési modellje szerint) átértékelt értéken tartják nyilván. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az átértékelés növekedéseként kell kezelni a másik standard előírásai szerint.

►M5 120. Átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni, és az növeli az adott eszköz átértékelési többletét. Ugyanakkor, ha ◄ az ugyanezen átértékelt eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget előzőleg az eredményben számolták el, az értékvesztés miatti veszteség visszaírását is az eredményben kell elszámolni.

121. Az értékvesztés miatti veszteség visszaírásának megjelenítése után az eszköz értékcsökkenését (amortizációját) a jövőbeni időszakokra helyesbíteni kell, hogy az eszköznek a maradványértékkel csökkentett (ha van ilyen), módosított könyv szerinti értéke kerüljön szisztematikusan felosztásra a hátralévő hasznos élettartamra.

A pénztermelő egység értékvesztés miatti vesztesége

122. Egy pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének visszaírását a goodwill kivételével az egységhez tartozó eszközök könyv szerinti értékének növelésére kell arányosan felosztani. A könyv szerinti értékekben ilyen módon beállt növekedéseket az egyedi eszközök értékvesztés miatti veszteségének visszaírásaként kell kezelni és a 119. bekezdésben előírtaknak megfelelően kell elszámolni.

123. A pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének a 122. bekezdés szerinti visszaírásakor egy eszköz könyv szerinti értéke nem növelhető a következő értékek közül az alacsonyabb fölé:

(a) az eszköz megtérülő értéke (ha meghatározható); valamint

(b) az a könyv szerinti érték, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi időszakokban az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el.

Az értékvesztés miatti veszteség visszaírásának olyan összegét, amelyet egyébként az eszközre osztottak volna fel, az egységhez tartozó a goodwilltől eltérő egyéb eszközökre kell arányosan felosztani.

A goodwill értékvesztés miatti veszteségének visszaírása

124. A goodwillre elszámolt értékvesztés miatti veszteség egy későbbi időszakban nem írható vissza.

125. Az IAS 38 *Immateriális javak* standard tiltja a saját előállítású goodwill megjelenítését. A goodwill megtérülő értékében a megjelenítést követő időszakokban beállott esetleges növekedés valószínűsíthetően a saját előállítású goodwill növekedése, nem pedig a megszerzett goodwillre vonatkozóan elszámolt értékvesztés miatti veszteség visszafordulása.

KÖZZÉTÉTEL

126. A gazdálkodó egységnek minden eszközcsoportra vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:

(a) az eredményben az időszak folyamán elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét, és azokat az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás ◄ tételsorokat, amelyek ezen értékvesztés miatti veszteségeket tartalmazzák;

▼B

(b) az eredményben az időszak folyamán elszámolt értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának összegét, és azokat az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás ◄ tételsorokat, amelyekben ezen értékvesztés miatti veszteségek visszaírásra kerültek;

(c) az időszak folyamán ►M5 az egyéb átfogó jövedelemmel szemben ◄ elszámolt, az átértékelt eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek összegét;

(d) az időszak folyamán ►M5 az egyéb átfogó jövedelemmel szemben ◄ elszámolt, az átértékelt eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának összegét.

127. Egy eszközcsoport a gazdálkodó egység működése szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű eszközök csoportja.

128. A 126. bekezdésben előírt információ az eszközcsoportra közzétett egyéb információval együtt is bemutatható. Ezt az információt tartalmazhatja például az ingatlanok, gépek és berendezések időszak eleji és időszak végi könyv szerinti értékének az IAS 16 standard által előírt levezetése.

129. Az a gazdálkodó egység, mely a szegmens információkat az IFRS 8 standard alapján jelenti, minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan az alábbiakat kell közzétennie:

(a) az időszak folyamán az eredményben, és ►M5 az egyéb átfogó jövedelemmel szemben ◄ elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét;

(b) az időszak folyamán az eredményben, és ►M5 az egyéb átfogó jövedelemmel szemben ◄ elszámolt értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának összegét.

▼M39

130. **Ha az egyedi eszközre (beleértve a goodwillt is), vagy pénztermelő egységre értékvesztés miatti veszteséget számoltak el vagy írtak vissza az időszak folyamán, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:**

▼B

(a) azokat az eseményeket és körülményeket, amelyek az értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vagy visszaírásához vezettek;

(b) az elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteség összegét;

(c) egy egyedi eszközre:

i. az eszköz jellegét; valamint

ii. amennyiben a gazdálkodó egység szegmens információt is közzétesz az IFRS 8 standard alapján, a bemutatandó szegmens az, amelyhez az eszköz tartozik;

(d) egy pénztermelő egységre:

i. a pénztermelő egység leírását (például, hogy az egy gépsor, egy üzem, egy üzleti tevékenység, egy földrajzi terület, egy, az IFRS 8 definíciója szerinti bemutatandó szegmens);

ii. az elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteségek összegét eszközcsoportok szerint, és amennyiben a gazdálkodó egység szegmensinformációt is közzétesz az IFRS 8 standard alapján, a bemutatandó szegmensenként; valamint

▼B

iii. ha a pénztermelő egység azonosítására szolgáló eszközcsoportosítás a pénztermelő egység megtérülő értékének (ha van) legutóbbi megbecslése óta megváltozott, az egységnek be kell mutatnia az eszközök csoportosításának korábbi és jelenlegi módját, és a pénztermelő egység azonosításának módjában bekövetkezett változtatások indokait;

▼M39

e) az eszköz (pénztermelő egység) megtérülő értékét és azt, hogy az eszköz (pénztermelő egység) megtérülő értéke annak elidegenítési költségekkel csökkentett valós értéke vagy használati értéke-e;

f) ha a megtérülő érték az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték. a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következő információkat:

i. a valósérték-hierarchiának azt a szintjét (lásd az IFRS 13 standardot), amelybe az eszköz (pénztermelő egység) valós értéken történő értékelését teljes egészében kategorizálják (figyelmen kívül hagyva, hogy az „elidegenítés költségei" megfigyelhetők-e);

ii. a valósérték-hierarchia 2. és 3. szintjébe kategorizált valós értéken történő értékeléseknél az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték értékeléséhez használt értékelési technika(technikák) leírása. Ha az értékelési technikában változás történt, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a változást és ennek okát(okait); valamint

iii. a valósérték-hierarchia 2. és 3. szintjébe kategorizált valós értéken történő értékeléseknél azon fő feltételezéseket, amelyekre a vezetés az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték meghatározását alapozta. A fő feltételezések azok, amelyekre az eszköz (pénztermelő egység) megtérülő értéke leginkább érzékeny. A gazdálkodó egység a jelenlegi értékelésnél és a korábbi értékelésnél használt diszkontrátá(ka)t is közzéteszi, ha az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték értékeléséhez jelenértéktechnikát alkalmazott.

▼B

(g) ha a megtérülő érték a használati érték, a használati érték jelenlegi becsléséhez és a korábbi becsléséhez (ha volt) alkalmazott diszkontrátá(ka)t.

▼M39

A goodwillt vagy határozatlan hasznos időtartamú immateriális javakat tartalmazó pénztermelő egységek megtérülő értékének megállapításához felhasznált becslések

▼B

131. A gazdálkodó egységnek az alábbi információkat kell közzétennie az időszak alatt elszámolt az értékvesztés miatti veszteségek azon összesített értékének és az értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának azon összesített értékére vonatkozóan, amelyre nincs információ közzétéve a 130. bekezdés alapján:

(a) az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírása által érintett főbb eszközcsoportok;

▼B

(b) az ezen értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vagy visszaírásához vezető főbb események és körülmények.

132. A gazdálkodó egység számára javasolt, hogy tegye közzé azokat az alapvető feltevéseket, amelyek alapján az eszközök (pénztermelő egységek) megtérülő értékét az időszakban megállapították. A 134. bekezdés ugyanakkor előírja, hogy a gazdálkodó egység információkat tegyen közzé az olyan pénztermelő egység megtérülő értékének meghatározásához használt becslésekre vonatkozóan, amelynek könyv szerinti értéke tartalmaz határozatlan hasznos élettartamú goodwillt vagy immateriális eszközt.

133. Amennyiben a 84. bekezdésnek megfelelően az adott időszak során valamely üzleti kombinációban megszerzett goodwill valamely része még nincs felosztva a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ valamely pénztermelő egységre (egységcsoportra), a fel nem osztott goodwill összegét közzé kell tenni, azon okokkal együtt, amiért az adott összeg felosztatlan maradt.

A goodwillt vagy határozatlan hasznos időtartamú immateriális javakat tartalmazó pénztermelő egységek megtérülő értékének megállapításához felhasznált becslések

▼M39

134. **A gazdálkodó egységnek az alábbi (a)–(f) pontokban meghatározott információkat valamennyi olyan pénztermelő egységre (egységek csoportjára) vonatkozóan közzé kell tennie, amelyek esetében a hozzárendelt goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak könyv szerinti értéke jelentős a gazdálkodó egység goodwillje vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javai teljes könyv szerinti értékéhez képest:**

▼B

(a) Az egységhez (egységek csoportjához) rendelt goodwill könyv szerinti értékét;

(b) Az egységhez (egységek csoportjához) rendelt határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak könyv szerinti értékét;

▼M39

c) Az adott egység (egységek csoportja) megtérülő értéke kiszámításának alapját (azaz használati érték vagy elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték);

▼M33

(d) **Ha az egység (egységcsoport) megtérülő értéke a használati értéken alapul:**

i. **Minden egyes fő feltételezést, amelyre a vezetés a legutolsó tervadatok/előrejelzések által lefedett időszakra vonatkozó cash flow előrejelzéseit alapozta. A fő feltételezések azok, amelyekre az egység (egységcsoport) megtérülő értéke leginkább érzékeny.**

▼B

ii. A vezetés által az egyes fő feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott megközelítés leírását, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy, ha alkalmazható, konzisztensek-e a külső információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbéli tapasztalatoktól és külső információforrásoktól.

▼B

iii. Azt az időszakot, amelyre vonatkozóan a vezetés az általa jóváhagyott pénzügyi tervadatok/előrejelzések alapján tervezte meg a cash flow-kat, azt, ha öt évnél hosszabb időszak került alkalmazásra az adott pénztermelő egységre (egységek csoportjára), és azt, hogy miért indokolt a hosszabb időszak alkalmazása.

iv. A tervezett cash flow adatok legutolsó tervadatok/előrejelzések által lefedett időszakon túlra történő kivetítésére alkalmazott növekedési rátát, valamint annak indoklását, ha olyan növekedési rátát alkalmaztak, amely nagyobb a gazdálkodó egység termékeire, az iparágra, és a gazdálkodó egység működése szerinti ország(ok)ra és az egység (egységek csoportja) által megcélzott piacokra alkalmazott hosszú távú átlagos növekedési rátánál.

v. A cashflow-előrejelzésekre alkalmazott diszkontrátá(ka)t;

▼M33

(e) **Amennyiben az egység (egységek csoportja) megtérülő értéke az elidegenítési költségekkel csökkentett valós értéken alapul, az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték meghatározására használt értékelési módszer(eke)t. A gazdálkodó egységnek nem kell teljesítenie az IFRS 13 standardban előírt közzétételeket. Amennyiben az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték nem egy azonos egységre (egységcsoportra) vonatkozó jegyzett ár használatával kerül meghatározásra, a gazdálkodó egységnek alábbi információkat is közzé kell tennie:**

(i) **A vezetés által az elidegenítés költségeivel csökkentett valós érték megállapításához felhasznált valamennyi főbb feltételezést. A fő feltételezések azok, amelyekre az egység (egységcsoport) megtérülő értéke leginkább érzékeny;**

▼M8

(ii) a vezetés által az egyes fő feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott megközelítés leírását, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy, ha alkalmazható, konzisztensek-e a külső információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbéli tapasztalatoktól és külső információ forrásoktól.

▼M33

(iiA) a valósérték-hierarchia azon szintjét (lásd az IFRS 13 standardot), amelybe a valós értéken történő értékelést teljes egészében besorolták (az „elidegenítési költségek” megfigyelhetőségének figyelembevétele nélkül);

(iiB) ha az értékelési technikában változás következett be, a változást és annak indokát (indokait).

Amennyiben az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték diszkontált cash flow-előrejelzések használatával kerül meghatározásra, a gazdálkodó egységnek alábbi információkat is közzé kell tennie:

(iii) **Azt az időszakot, amelyre vonatkozóan a vezetés előrejelezte a cash flow-kat;**

(iv) **A tervezett cash flow adatok kivetítésére alkalmazott növekedési rátát;**

(v) **A cash flow-előrejelzésekre alkalmazott diszkontrátá(ka)t;**

▼B

(f) Amennyiben egy ésszerűen lehetséges változás valamely fő feltételezésben, amelyre a vezetés az egységre (egységcsoportra) vonatkozó megtérülő érték meghatározását alapozta, ahhoz vezetne, hogy az egység (egységcsoport) könyv szerinti értéke meghaladja annak megtérülő összegét:

i. azt az összeget, amellyel az egység (egységcsoport) megtérülő értéke meghaladja annak könyv szerinti értékét;

▼B

ii. a fő feltételezéshez rendelt értéket;

iii. azt az összeget, amellyel a fő feltételezéshez rendelt értéknek változnia kellene – azt követően, hogy e változás következtében a megtérülő érték megállapításához felhasznált egyéb változóknál fellépő hatást is számításba veszik – ahhoz, hogy az egység (egységcsoport) megtérülő értéke egyenlő legyen annak könyv szerinti értékével.

135. Ha a goodwill vagy a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak könyv szerinti értékének része vagy egésze több pénztermelő egységre (egységcsoportra) került felosztásra, és az ily módon az egyes egységekre (egységcsoportokra) felosztott összeg nem jelentős a gazdálkodó egység goodwilljének vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javainak összevont könyv szerinti értékéhez képest, ezt a tényt közzé kell tenni, az egységekre (egységcsoportokra) felosztott goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak összevont értékével együtt. Ezenfelül, amennyiben ezen egységek (egységcsoportok) bármelyikének megtérülő értéke ugyanazon fő feltételezés(ek)en alapul, és az azokra felosztott goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak összevont könyv szerinti értéke a gazdálkodó egység goodwillje vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javai teljes könyv szerinti értékéhez képest jelentős, ezt a tényt közzé kell tenni az alábbi információkkal együtt:

(a) az ezen egységekhez (egységek csoportjaihoz) rendelt goodwill összevont könyv szerinti értékét;

(b) az ezen egységekhez (egységek csoportjaihoz) rendelt határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak összevont könyv szerinti értékét;

(c) a fő feltételezés(ek) bemutatását;

(d) a vezetés által az egyes fő feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott megközelítés leírását, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy ha alkalmazható, konzisztensek-e a külső információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbéli tapasztalatoktól és külső információforrásoktól;

(e) amennyiben a fő feltételezés(ek)ben bekövetkező ésszerűen lehetséges módosulás ahhoz vezetne, hogy az egységek (egységcsoportok) könyv szerinti értékének összevont összege meghaladja azok megtérülő értékének összevont értékét:

i. azt az összeget, amellyel az egységek (egység csoportok) megtérülő értékének összevont értéke meghaladja azok könyv szerinti értékének összevont értékét;

ii. a fő feltételezés(ek)hez rendelt értéket;

iii. azt az összeget, amellyel a fő feltételezéshez rendelt értéknek változnia kellene – azt követően, hogy e változás következtében a megtérülő érték megállapításához felhasznált egyéb változóknál fellépő hatást is számításba veszik – ahhoz, hogy az egységek (egységcsoportok) összevont megtérülő értéke egyenlő legyen azok összevont könyv szerinti értékével.

▼B

136. Egy előző időszakban a pénztermelő egység (egységek csoportja) megtérülő értékére vonatkozóan készített legutolsó részletes kalkulációt a 24. vagy a 99. bekezdés alapján fel lehet használni az adott egység (egységcsoport) tárgyidőszakban lefolytatott értékvesztési vizsgálatához, feltéve, hogy egyes meghatározott előfeltételek teljesülnek. Amikor ez a helyzet áll fenn, az adott egységre (egység csoportra) a 134. és 135. bekezdésben előírt közzétételekbe bevont információk a megtérülő értékre vonatkozó korábban készült számításra vonatkoznak.

137. A 9. szemléltető példa mutatja be a 134. és 135. bekezdés által előírt közzétételeket.

▼M39

Átmeneti rendelkezések és hatálybalépés napja

▼M12

_____

139. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia:

▼B

(a) az olyan üzleti kombinációk során megszerzett goodwillre és immateriális javakra, amelyek esetében a megállapodás időpontja 2004. március 31-e vagy későbbi; valamint

(b) valamennyi egyéb eszközre a jövőre nézve, a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak kezdetétől.

140. Azon gazdálkodó egységek számára, amelyekre a 139. bekezdés vonatkozik, javasolt a jelen standard alkalmazásának megkezdése a 139. bekezdésben meghatározott időpontnál korábbi időponttól. Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység a megadott hatálybalépési időpontoktól korábban kezdi alkalmazni a jelen standardot, ugyanezen korábbi időponttól az IFRS 3-at, valamint a (2004-ben módosított) IAS 38 standardot is alkalmaznia kell.

▼M5

140A. A (2007-ben módosított) IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 61., 120., 126. és 129. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M12

140B. A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IFRS 3 standard módosította a 65., a 81., a 85. és a 139. bekezdéseket; törölte a 91–95. és a 138. bekezdéseket, és hozzáadta a C. Függeléket. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IFRS 3 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M8

140C. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 134. bekezdés (e) pontját. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M7

140D. *A leányvállalatokban, közös vezetésű gazdálkodó egységekben és társult vállalkozásokban fennálló befektetés bekerülési értéke* (az IFRS 1 A *Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása* standard, valamint az IAS 27 standard módosításai), amelyet 2008. májusában hirdettek ki, beiktatta a 12. bekezdés (h) pontját. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a jövőre nézve, 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra köteles alkalmazni. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység az IAS 27. standard 4. és 38A. bekezdésében szereplő, kapcsolódó módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, akkor egyúttal a 12. bekezdés (h) pontjában szereplő módosítást is alkalmaznia kell.

▼M22

140E. A 2009 áprilisában kibocsátott, *IFRS-ek javításai* módosították a 80. bekezdés (b) pontját. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a jövőre nézve, a 2010. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M32

140H. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 és IFRS 11 standard módosította a 4. bekezdést, a 12. bekezdés (h) pontja feletti címet és a 12. bekezdés (h) pontját. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 11 standardot.

▼M33

140I. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította az 5., a 6., a 12., a 20., a 78., a 105., a 111., a 130. és a 134. bekezdést, törölte a 25–27. bekezdést, és beiktatta a 25A. és az 53A. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M39

140J. 2013. májusban a 130. és a 134. bekezdés, valamint a 138. bekezdés feletti cím módosult. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat visszamenőleg, a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. A gazdálkodó egység nem alkalmazhatja ezeket a módosításokat olyan időszakokban (beleértve az összehasonlító időszakokat), amelyekben nem alkalmazza az IFRS 13 standardot is.

▼M52

140L. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 2. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M53

140M. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 2., 4. és 5. bekezdést, és törölte a 140F., 140G. és140K. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

Az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 visszavonása

141. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot.

A. függelék

JELENÉRTÉK-TECHNIKÁK ALKALMAZÁSA A HASZNÁLATI ÉRTÉK MEGHATÁROZÁSÁHOZ

Ez a függelék a standard szerves részét képezi. Útmutatást nyújt a jelenértéktechnikák alkalmazására vonatkozóan, a használati érték meghatározásához. Bár az útmutató az „eszköz” kifejezést használja, az egyaránt vonatkozik a pénztermelő egységet alkotó eszközök csoportjára is.

▼B

A jelenérték kiszámításának összetevői

A1. Az alábbi elemek együttesen képezik az egyes eszközök között fennálló gazdasági különbségeket:

(a) a jövőbeni cash flow-ra vonatkozó becslés, vagy komplexebb esetekben, a gazdálkodó egység számára, az eszközből várhatóan befolyó jövőbeni cash flow-k sorozatai;

(b) az ezen cash flow-k összegére és időbeli teljesülésére vonatkozó lehetséges variációkra vonatkozó várakozások;

(c) a pénz időértéke, amelyet a jelenlegi piaci kockázatmentes kamatláb tükröz;

(d) az eszközre vonatkozó elválaszthatatlan bizonytalanság viselésének ára; valamint

(e) egyéb, gyakran nem meghatározható tényezők (pl. a likviditás hiánya), amelyeket a piaci résztvevők figyelembe vennének a gazdálkodó egység számára az adott eszközből várhatóan származó jövőbeni cash flow-k árazásának megállapításánál.

A2. A jelen függelék két megközelítést állít szembe egymással a jelenérték kiszámítására vonatkozóan, amelyek közül bármelyik alkalmazható az eszköz használati értékének megállapítására, a körülményektől függően. A „hagyományos” megközelítés szerint az A1. bekezdésben bemutatott (b)–(e) tényezőkkel történő módosítást a diszkontráta foglalja magában. A „várható cash flow” megközelítés szerint a (b), (d) és (e) tényezők a kockázattal korrigált várható cash flow megállapításánál vezetnek módosításhoz. Bármelyik megközelítést választja is a gazdálkodó egység a jövőbeni cash flow-k összegének és időbeli eloszlásának lehetséges variációira vonatkozó várakozások kifejezésére, az eredménynek tükröznie kell a jövőbeni cash flow-k jelenértékét, azaz valamennyi lehetséges kimenetel súlyozott átlagát.

Általános alapelvek

A3. A jövőbeni cash flow-k és kamatlábak becslésére használt módszerek helyzettől függően változnak, a kérdéses eszközt körülvevő körülmények függvényében. Ugyanakkor az alábbi általános alapelvek minden jelenérték-technikára vonatkoznak az eszközök értékének megállapításakor:

(a) a cash flow-k diszkontálásához felhasznált kamatlábnak olyan feltételezéseket kell tükröznie, amelyek konzisztensek a becsült cash flow-kba beépített feltételezésekkel. Különben bizonyos feltételezések hatása kétszer kerül figyelembevételre vagy figyelmen kívül lesz hagyva. Például egy hitelkövetelés szerződéses cash flow-ira 12 %-os diszkontráta alkalmazható. Ez tükrözi az egyes meghatározott jellemzőkkel rendelkező hitelekre vonatkozó jövőbeni nem teljesítésekre vonatkozó várakozásokat. Ugyanez a 12 % nem alkalmazható a várható cash flow-k diszkontálásához, mivel e cash flow-k már tükrözik a jövőbeni nem teljesítésekre vonatkozó feltételezéseket;

(b) a becsült cash flow-knak és diszkontrátáknak menteseknek kell lenniük a torzítástól és a kérdéses eszközzel össze nem függő tényezőktől. Például a becsült nettó cash flow-k szándékos alulbecslése az eszköz jövőbeni nyereségességének látszólagos növelése miatt torzítást okoz az értékelésnél;

▼B

(c) a becsült cash flow-knak és diszkontrátáknak a lehetséges értékek egy sorozatát kell tükrözniük, és nem egyetlen, legvalószínűbb lehetséges minimum- vagy maximumértéket.

A jelenérték hagyományos és várható cashflow-megközelítései

A hagyományos megközelítés

A4. A jelenérték számviteli alkalmazásai hagyományosan egyetlen becsült cashflow-sorozatot és egyetlen diszkontrátát használtak fel, amely utóbbit gyakran „a kockázathoz mért kamatlábnak” hívnak. Valójában a hagyományos megközelítés azt feltételezi, hogy az egyetlen diszkontrátát alkalmazó megszokott módszer magában tudja foglalni a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást és a megfelelő kockázati prémiumot. Ily módon a hagyományos megközelítés a legnagyobb hangsúlyt a megfelelő diszkontráta kiválasztására helyezi.

A5. Egyes esetekben, mint pl. amikor összehasonlítható eszközök megfigyelhetők a piacon, a hagyományos megközelítés alkalmazása viszonylag könnyű. A szerződéses cash flow-kkal rendelkező eszközöknél az konzisztens azzal a móddal, ahogyan a piaci résztvevők az eszközöket leírják, pl. mint egy „12 százalékos kötvény” esetében.

A6. A hagyományos megközelítés ugyanakkor nem biztos, hogy megfelelően kezel egyes összetett értékelési problémákat, pl. az olyan nem pénzügyi eszközök értékének meghatározását, amelyeknek nincs piaca vagy összehasonlító adatai. A „kockázathoz mért kamatláb” megfelelő keresése legalább két tétel elemzését igényli – egy olyan eszközét, amely létezik a piacon és amely megfigyelhető kamatlábbal rendelkezik, valamint az értékelés tárgyát képező eszközét. Az értékelés alapjául szolgáló cash flow-kra vonatkozó megfelelő diszkontrátát az adott eszközre vonatkozóan a megfigyelhető kamatlábból kell kikövetkeztetni. A következtetéshez szükséges, hogy a másik eszközből származó cash flow-k jellemzői hasonlóak legyenek az értékelés tárgyát képező eszközéhez. Ezért az értékelést elvégzőnek az alábbiakat kell tennie:

(a) azonosítania kell azokat a jövőbeni cash flow-kat, amelyeket diszkontálni fognak;

(b) azonosítania kell a piacon egy olyan eszközt, amelynek cash flow jellemzői hasonlónak tűnnek;

(c) a két tételből származó cash flow-kat össze kell hasonlítania egymással annak biztosítására, hogy azok hasonlóak legyenek (pl. mindkettő szerződéses cash flow-e, vagy az egyik szerződéses, míg a másik becsült?);

(d) értékelnie kell, hogy van-e az egyik tételben olyan elem, amely a másikban nincs meg (pl. az egyik likvidebb, mint a másik?); valamint

(e) értékelnie kell, hogy mindkét cashflow-sorozat hasonlóan viselkedik-e (vagy eltér) változó gazdasági körülmények hatására.

A várható cashflow-megközelítés

A7. A várható cashflow-megközelítés egyes helyzetekben hatékonyabb értékelési módszer, mint a hagyományos megközelítés. Az értékelés során a várható cashflow-megközelítés a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást használja a legvalószínűbb cash flow helyett. Például a cash flow lehet 100 CU, 200 CU vagy 300 CU, sorrendben 10 %-os, 60 %-os és 30 %-os valószínűséggel. A várható cash flow 220 CU. A várható cashflow-megközelítés ily módon abban tér el a hagyományos megközelítéstől, hogy a kérdéses cash flow-k közvetlen elemzésére, valamint az értékelés során felhasznált feltételezésekre vonatkozó kifejezettebb nyilatkozatokra koncentrál.

▼B

A8. A várható cashflow-megközelítés akkor is lehetővé teszi a jelenérték-technikák alkalmazását, amikor a cash flow-k ütemezése bizonytalan. Például 1 000 CU cash flow érkezhet be egy év, két év vagy három év során, sorrendben 10 %-os, 60 %-os és 30 %-os valószínűségekkel. A lenti példa a várható jelenérték kiszámítását mutatja be ebben a helyzetben.

1 000 CU jelenértéke az 1. évben 5 %-on	952,38 CU	
Valószínűség	10,00 %	95,24 CU
1 000 CU jelenértéke az 2. évben 5,25 %-on	902,73 CU	
Valószínűség	60,00 %	541,64 CU
1 000 CU jelenértéke az 3. évben 5,50 %-on	851,61CU	
Valószínűség	30,00 %	255,48 CU
Várható jelenérték		892,36 CU

A9. A 892,36 CU-s várható jelenérték eltér a hagyományos módon számított 902,73 CU-s legjobb becsléstől (a 60 %-os valószínűség). A hagyományos jelenérték-számítás alkalmazása a jelen példában döntést igényel arról, hogy a cash flow-k lehetséges ütemezései közül melyiket használják, és ennek megfelelően, az nem tükrözné valamennyi ütemezés valószínűségét. Ennek az az oka, hogy a hagyományos jelenérték-számításnál használt diszkontráta nem képes az ütemezésben felmerülő bizonytalanságokat tükrözni.

A10. A valószínűségek felhasználása alapvető fontosságú eleme a várható cashflow-megközelítésnek. Egyesek megkérdőjelezik, hogy a valószínűségek hozzárendelése a nagymértékben szubjektív becslésekhez nem sugall-e nagyobb pontosságot annál, amely valójában fennáll. Ugyanakkor a hagyományos megközelítés megfelelő alkalmazása (az A6. bekezdésben leírtak szerint) ugyanazokat a becsléseket és szubjektivitást igényli anélkül, hogy a várható cashflow-megközelítés számítási átláthatóságát biztosítaná.

A11. A jelenlegi gyakorlatban kifejlesztett becslések közül sok nem hivatalosan, de már tartalmazza a várható cash flow-k elemeit. Ezenfelül a könyvelők gyakran szembesülnek azzal, hogy egy eszközt a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valószínűségekre vonatkozó korlátozott információk alapján kell értékelni. Például a könyvelő az alábbi helyzettel találhatja magát szemben:

(a) a becsült összeg valahol 50 CU és 250 CU között van, de e sávon belül egyik összeg sem valószínűbb a másiknál. A korlátozott mértékű információk alapján, a becsült várható cash flow 150 CU [(50 + 250)/2];

(b) a becsült összeg valahol 50 CU és 250 CU között van, és a legvalószínűbb összeg 100 CU. Ugyanakkor az egyes összegekhez tartozó valószínűség nem ismert. A korlátozott mértékű információk alapján a becsült várható cash flow 133,33 CU [(50 + 100+ 250)/3];

(c) a becsült összeg 50 CU (10 százalékos valószínűség), 250 CU (30 %-os valószínűség), vagy 100 CU (60 %-os valószínűség) lesz. A korlátozott mértékű információk alapján a becsült várható cash flow 140 CU [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Valamennyi esetben a becsült várható cash flow valószínűleg jobb becslést nyújt a használati értékre vonatkozóan, mint az önmagában vett minimális, legvalószínűbb vagy maximális érték.

▼B

A12. A várható cashflow-megközelítés alkalmazása költséghatékonysági kérdéseket is felvet. Egyes esetekben a gazdálkodó egységnek esetleg széleskörű adat áll rendelkezésére, és képes lehet számos cashflow-esetet kidolgozni. Más esetekben azonban lehet, hogy a gazdálkodó egység csak általános kijelentéseket tud tenni a cash flow-k változékonyságára vonatkozóan anélkül, hogy jelentős költségei merülnének fel. A gazdálkodó egységnek egyensúlyt kell teremtenie a további információk beszerzésének költsége és a között, hogy ezen információk milyen további megbízhatóságot adnak hozzá az értékeléshez.

A13. Egyesek fenntartják azt az álláspontot, hogy a várható cashflow-technikák nem alkalmasak egy egyedi tétel vagy egy korlátozott számú kimenetellel bíró tétel értékének meghatározására. Erre példának azt említik, amikor egy eszköz csak két lehetséges kimenetellel rendelkezik: 90 %-os valószínűséggel a cash flow 10 CU lesz, és 10 % a valószínűsége annak, hogy a cash flow 1 000 CU lesz. Arra hívják fel a figyelmet, hogy ebben a példában a várható cash flow 109 CU lesz, és az a véleményük, hogy a kapott eredmény nem tükrözi megfelelően egyik esetlegesen fizetendő összeget sem.

A14. Az előzőekben bemutatotthoz hasonló vélemények az értékelés céljával kapcsolatos véleményeltérést tükrözik. Amennyiben a cél a felmerülő költségek összegyűjtése, a várható cash flow-k nem szolgáltatnak hű adatokat a várható költségekről. Ugyanakkor a jelen standard az eszköz megtérülő értékének meghatározásával foglalkozik. Jelen példában az eszköz megtérülő értéke nem valószínű, hogy 10 CU lesz, még akkor sem, ha ez a legvalószínűbb cash flow. Ennek az az oka, hogy a 10 CU értékelése nem foglalja magában a cash flow bizonytalanságát az eszköz értékének meghatározásában. Ehelyett a bizonytalan cash flow-k úgy kerülnek bemutatásra, mintha azok biztos cash flow-k volnának. Egyetlen racionális gazdálkodó egység sem adna el egy eszközt ilyen jellemzőkkel 10 CU-ért.

Diszkontráta

A15. Bármelyik megközelítés kerül is alkalmazásra az eszköz használati értékének meghatározásához, a cash flow-k diszkontálásához felhasznált kamatlábak nem tükrözhetik azon kockázatokat, amelyekkel a becsült cash flow-kat már korrigálták. Másképpen bizonyos feltételezések hatása kétszer kerülne figyelembevételre.

A16. Ha egy eszközspecifikus ráta a piacról közvetlenül nem szerezhető be, a gazdálkodó egység a diszkontráta becsléséhez helyettesítőket használ. A cél a piac értékítéletének lehető legjobb megbecslése:

(a) a pénz időértékére vonatkozóan az eszköz hasznos élettartama végéig terjedő időszakra; valamint

(b) az A1-es bekezdésben leírt (b), (d) és (e) tényezőkre, feltéve, hogy e tényezők nem eredményeztek módosítást a cashflow-becslések megállapításánál.

A17. A becslés elvégzésének kiindulópontjaként a gazdálkodó egység az alábbi rátákat veheti figyelembe:

(a) a gazdálkodó egység súlyozott átlagos tőkeköltsége, amelynek meghatározása olyan eljárásokkal lehetséges, mint például a tőkeeszközök árazási modellje;

(b) a gazdálkodó egység járulékos hitelfelvételi kamatlábai; valamint

(c) egyéb piaci hitelfelvételi kamatlábak.

▼B

A18. Ugyanakkor azonban e kamatlábakat korrigálni kell:

(a) hogy tükrözzék a piac értékítéletét a tervezett cash flow-khoz kapcsolódó specifikus kockázatokra vonatkozóan; valamint

(b) hogy kiszűrjék azokat a kockázatokat, amelyek nem relevánsak az eszköz becsült cash flow-ira vonatkozóan, vagy azokat, amelyekkel a becsült cash flow-kat már korrigálták.

Mérlegelni kell az olyan kockázatokat, mint pl. az országkockázat, a devizakockázat és az árkockázat.

A19. A diszkontráta független a gazdálkodó egység tőkeszerkezetétől és az eszköz beszerzésének a gazdálkodó egység általi finanszírozási módjától, mert az eszköz által várhatóan generált jövőbeni cash flow-k nem függenek attól, hogy milyen módon finanszírozta a gazdálkodó egység az eszköz beszerzését.

A20. Az 55. bekezdés előírja, hogy a diszkontrátának adózás előtti rátának kell lennie. Ily módon amennyiben a ráta becslésére használt alap adózás utáni, azt helyesbítik úgy, hogy adózás előtti rátát tükrözzön.

A21. A gazdálkodó egység általában egyetlen diszkontrátát alkalmaz egy eszköz használati értékének becsléséhez. A gazdálkodó egység viszont külön diszkontrátákat alkalmaz a különböző jövőbeni időszakokra, ha a használati érték érzékenyen reagál a különböző időszakok kockázati különbségeire vagy a kamatlábak feltételi struktúrájára.

▼M12

C. Függelék

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

Goodwillel és nem ellenőrző részesedéssel rendelkező pénztermelő egységek értékvesztési tesztelése

C1. A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IFRS 3 standardnak megfelelően a felvásárló a goodwillt az akvizíció időpontjára vonatkozóan értékeli és jeleníti meg, az alábbi (a) (b)-t meghaladó részeként értékelve:

a) a következők együttes összege:

i) az átadott ellenérték, az IFRS 3 standardnak megfelelően értékelve, amely általában az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéket követeli meg;

ii) a felvásároltnál fennálló bármilyen nem ellenőrző részesedés összege, az IFRS 3 standardnak megfelelően értékelve; valamint

iii) a szakaszokban megvalósuló üzleti kombinációban a felvásárló által a felvásároltban korábban birtokolt tőkerészesedés akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke.

b) a megszerzett azonosítható eszközöknek és átvállalt kötelezettségeknek az akvizíció időpontjára vonatkozó nettó összege, az IFRS 3 standardnak megfelelően értékelve.

A goodwill hozzárendelése

C2. A jelen standard 80. bekezdése megköveteli, hogy az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt hozzárendeljék a felvásárló minden egyes olyan pénztermelő egységéhez vagy pénztermelő egységeinek azon csoportjaihoz, amelyek várhatóan hasznot húznak a kombináció szinergiáiból, függetlenül attól, hogy a felvásárolt egyéb eszközeit vagy kötelezettségeit ezen egységekhez vagy egységek csoportjaihoz rendelték-e. Lehetséges, hogy az üzleti kombinációból származó szinergiák némelyikét olyan pénztermelő egységhez rendelik hozzá, amelyben a nem ellenőrző részesedés nem rendelkezik érdekeltséggel.

▼M12

Az értékvesztés tesztelése

C3. Az értékvesztés tesztelése a pénztermelő egységek megtérülő összegének és a pénztermelő egység könyv szerinti értékének az összehasonlítását jelenti.

C4. Ha a gazdálkodó egység a nem ellenőrző részesedéseket a leányvállalat akvizíció időpontjára vonatkozó nettó azonosítható eszközeiben fennálló arányos részesedéseként, nem pedig valós értéken értékeli, akkor a nem ellenőrző részesedéshez hozzárendelhető goodwillt a kapcsolódó pénztermelő egység megtérülő összege tartalmazza, de az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban nem jelenítik meg. Ennek következtében a gazdálkodó egységnek a pénztermelő egységhez hozzárendelt goodwill könyv szerinti értékét fel kell bruttósítania, hogy az tartalmazza a nem ellenőrző részesedésnek tulajdonítható goodwillt. Ezt a módosított könyv szerinti értéket aztán összehasonlítják a pénztermelő egység megtérülő összegével, hogy meghatározzák, vajon van-e értékvesztés a pénztermelő egységnél.

Az értékvesztés miatti veszteség felosztása

C5. A 104. bekezdés megköveteli, hogy az azonosított, értékvesztés miatti veszteséget először úgy kell felosztani, hogy csökkenjen az egységhez hozzárendelt goodwill könyv szerinti értéke, és aztán az egység egyéb eszközeire arányosan, az egységben lévő minden egyes eszköz könyv szerinti értéke alapján.

C6. Ha a leányvállalat vagy a leányvállalat egy része, amelyben van nem ellenőrző részesedés, maga is pénztermelő egység, az értékvesztés miatti veszteséget az anyavállalat és a nem ellenőrző részesedés között ugyanazon az alapon osztják fel, mint ahogyan az eredményt felosztják.

C7. Ha a leányvállalat vagy a leányvállalat egy része, amelyben van nem ellenőrző részesedés, egy nagyobb pénztermelő egység része, akkor a goodwill értékvesztése miatti veszteségeket felosztják a pénztermelő egység azon részei, amelyekben van nem ellenőrző részesedés, és azon részei között, amelyekben nincs. Az értékvesztés miatti veszteségeket a pénztermelő egység részei között a következő alapon kell felosztani:

a) amennyiben az értékvesztés miatti veszteség a pénztermelő egységben lévő goodwillhez kapcsolódik, a részek goodwilljének az értékvesztés előtti, relatív könyv szerinti értéke alapján; valamint

b) amennyiben az értékvesztés miatti veszteség a pénztermelő egységben lévő azonosítható eszközökhöz kapcsolódik, a részek nettó azonosítható eszközeinek az értékvesztés előtti, relatív könyv szerinti értéke alapján. Bármely ilyen értékvesztést minden egység részeinek eszközeire arányosan, az abban a részben szereplő eszköz könyv szerinti értéke alapján osztanak fel.

Azoknál a részeknél, amelyekben van nem ellenőrző részesedés, az értékvesztés miatti veszteséget az anyavállalat és a nem ellenőrző részesedés között ugyanazon az alapon osztják fel, mint ahogyan az eredményt felosztják.

C8. Ha egy nem ellenőrző részesedésnek tulajdonítható értékvesztés miatti veszteség az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban nem megjelenített goodwillhez kapcsolódik (lásd a C4. bekezdést), ezt az értékvesztést a goodwill értékvesztése miatti veszteségeként nem jelenítik meg. Az ilyen esetekben csak az anyavállalathoz hozzárendelt goodwillhez kapcsolódó értékvesztés miatti veszteséget jelenítik meg a goodwill értékvesztése miatti veszteségként.

C9. A 7. illusztratív példa egy nem teljes egészében tulajdonolt, goodwillel rendelkező pénztermelő egység értékvesztési tesztelését mutatja be.

▼B

IAS 37 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések

CÉL

A standard célja annak biztosítása, hogy megfelelő megjelenítési követelményeket és értékelési alapelveket alkalmazzanak a céltartalékokra, a függő kötelezettségekre és a függő követelésekre, valamint, hogy a megjegyzésekben elegendő információt tegyenek közzé ahhoz, hogy az a felhasználókat képessé tegye azok jellegének, időzítésének és összegének megértésére.

HATÓKÖR

1. A jelen standardot valamennyi gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések elszámolására, kivéve azokat:

   (a) amelyek jövőben teljesülő szerződésekből származnak, kivéve, ha a szerződés hátrányos; és

   (b) [törölve]

   (c) amelyekre egy másik standard vonatkozik.

▼M53

2. A jelen standard nem vonatkozik azokra a pénzügyi instrumentumokra (beleértve a garanciákat is), amelyek az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard hatókörébe tartoznak.

▼B

3. A jövőben teljesülő szerződések olyan szerződések, amelyek alapján vagy egyik fél sem teljesítette egyetlen kötelmét sem, vagy mindkét fél részlegesen, egyenlő mértékben teljesítette kötelmeit. A jelen standard nem vonatkozik a jövőben teljesülő szerződésekre, kivéve, ha azok hátrányosak.

4. [Törölve]

▼M52

5. Amennyiben a céltartalék, függő kötelezettség vagy függő követelés egy bizonyos típusát egy másik standard tárgyalja, úgy a gazdálkodó egységnek a jelen standard helyett azt a standardot kell alkalmaznia. Például, a céltartalékok bizonyos típusait taglalják a következőkre vonatkozó standardok:

   (a) [törölve]

▼B

   (b) nyereségadók (lásd IAS 12 *Nyereségadók* standard);

   (c) lízingek (lásd IAS 17 *Lízingek* standard). Azonban, mivel az IAS 17 nem tartalmaz specifikus előírásokat a hátrányossá vált operatív lízingekre, ezekre az esetekre a jelen standardot kell alkalmazni;

▼M43

   (d) munkavállalói juttatások (lásd az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardot);

▼M52

   (e) biztosítási szerződések (lásd az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardot). Ugyanakkor a jelen standard alkalmazandó egy biztosító olyan céltartalékaira, függő kötelezettségeire és függő követeléseire, amelyek nem az IFRS 4 hatókörébe tartozó biztosítási szerződések alapján fennálló szerződéses kötelmeiből és törvényes jogaiból származnak;

   (f) felvásárló által átadott függő ellenérték üzleti kombinációban (lásd az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot); és

▼M52

(g) vevői szerződésekből származó bevétel (lásd az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardot). Mivel azonban a hátrányossá vált vevői szerződésekre az IFRS 15 nem tartalmaz specifikus előírásokat, ezekre az esetekre a jelen standardot kell alkalmazni.

———————

▼B

7. A jelen standard olyan kötelezettségekként határozza meg a céltartalékokat, amelyeknek az ütemezése vagy összege bizonytalan. Néhány országban a „céltartalék” kifejezést olyan tételekkel összefüggésben is használják, mint például az értékcsökkenés, az eszközök és a kétes követelések értékvesztése: ezek az eszközök könyv szerinti értékét helyesbítik, és ezekkel a jelen standard nem foglalkozik.

8. Más standardok meghatározzák, hogy a ráfordításokat eszközként vagy költségként kell-e kezelni. A jelen standard nem érinti ezeket a kérdéseket. Ennek megfelelően, a jelen standard se meg nem tiltja, se elő nem írja a céltartalék képzéskor elszámolt költségek aktiválását.

9. A jelen standard vonatkozik az átszervezésekre (beleértve a megszűnt tevékenységekre) vonatkozó céltartalékokra. Amennyiben az átszervezés megfelel a megszűnt tevékenység definíciójának, úgy az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard további közzétételeket írhat elő.

FOGALMAK

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

A *céltartalék* egy bizonytalan ütemezésű vagy összegű kötelezettség.

A *kötelezettség* egy gazdálkodó egység múltbeli eseményekből származó olyan meglévő kötelme, amelynek a teljesítése várhatóan gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrásoknak a gazdálkodó egységből történő kiáramlását eredményezi.

A *kötelmet keletkeztető esemény* egy olyan esemény, amely jogi vagy vélelmezett kötelmet hoz létre, azt eredményezve, hogy a gazdálkodó egységnek nincs más reális alternatívája, mint hogy ezt a kötelmét teljesítse.

A *jogi kötelem* olyan kötelem, amely:

(a) egy szerződésből (annak kifejezett vagy hallgatólagos feltételein keresztül);

(b) jogszabályokból; vagy

(c) egyéb jogi műveletből származik.

A *vélelmezett kötelem* olyan kötelem, amely egy gazdálkodó egység cselekedeteiből ered, amikor:

(a) egy bevett múltbeli gyakorlat, nyilvánosságra hozott politikák vagy egy megfelelően részletezett tárgyidőszaki bejelentés által a gazdálkodó egység jelezte más felek felé, hogy bizonyos felelősségeket vállalni fog; és

(b) ily módon a gazdálkodó egység jogos várakozásokat ébresztett azon más felekben arra, hogy teljesíteni fogja azokat a kötelezettségeit.

A *függő kötelezettség*:

(a) olyan lehetséges kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni; vagy

▼B

(b) olyan meglévő kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, de nem mutatták ki, mert:

i. nem valószínű, hogy a kötelem kiegyenlítése gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlását fogja igényelni; vagy

ii. a kötelem összege nem mérhető megfelelő megbízhatósággal.

A *függő követelés* olyan lehetséges követelés, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni.

A *hátrányos szerződés* egy olyan szerződés, amelyben a szerződés szerinti kötelmek teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat.

Az *átszervezés* egy olyan, a vezetés által megtervezett és ellenőrzött program, amely lényegesen megváltoztatja:

(a) a gazdálkodó egység által folytatott üzleti tevékenység hatókörét; vagy

(b) az ezen üzleti tevékenység folytatásának módját.

Céltartalékok és egyéb kötelezettségek

11. A céltartalékokat meg lehet különböztetni az egyéb kötelezettségektől, például a szállítói kötelezettségektől és az időbeli elhatárolásoktól, mivel a teljesítéshez szükséges jövőbeli ráfordítások ütemezése vagy összege bizonytalan. Ezzel szemben:

(a) a szállítói kötelezettségek olyan áruk és szolgáltatások megfizetésére vonatkozó kötelezettségek, amelyek leszállításra vagy teljesítésre kerültek, és amelyek leszámlázásra vagy a szállítóval formálisan egyeztetésre kerültek; és

(b) a ráfordítások passzív időbeli elhatárolásai kötelezettségek olyan áruk és szolgáltatások megfizetésére, amelyek leszállításra vagy teljesítésre kerültek, de amelyek kifizetésre, leszámlázásra vagy a szállítóval formálisan egyeztetésre még nem kerültek, beleértve a munkavállalóknak járó összegeket (például a ki nem vett szabadsággal kapcsolatos összegeket). Bár néha becsülni kell az elhatárolások összegét vagy időzítését, általában véve a bizonytalanság sokkal alacsonyabb fokú, mint a céltartalékok esetében.

Az elhatárolások gyakran a szállítói és egyéb kötelezettségek részeként jelennek meg, míg a céltartalékok elkülönítetten jelennek meg.

A céltartalékok és a függő kötelezettségek közötti kapcsolat

12. Általános értelemben valamennyi céltartalék függő, mivel ütemezésükben vagy összegükben bizonytalanok. Azonban ebben a standardban a „függő” kifejezés azokra a kötelezettségekre és követelésekre használatos, amelyek nincsenek megjelenítve, mivel létezésüket csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni. Továbbá, a „függő kötelezettség” kifejezés használatos azokra a kötelezettségekre is, amelyek nem felelnek meg a megjelenítési kritériumoknak.

13. A jelen standard megkülönbözteti:

(a) a céltartalékokat – amelyeket (feltételezve, hogy megbízható becslés készíthető) kötelezettségként jelenítenek meg, mivel meglévő kötelmek, és valószínű, hogy a kötelmek teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség; és

▼B

(b) a függő kötelezettségeket – amelyeket nem jelenítenek meg kötelezettségként, mert vagy:

i. lehetséges kötelmek, mivel még megerősítésre kell, kerüljön, hogy van-e a gazdálkodó egységnek olyan meglévő kötelme, amely gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásához vezethet; vagy

ii. meglévő kötelmek, amelyek nem felelnek meg a jelen standardban foglalt megjelenítési kritériumoknak (mivel vagy nem valószínű, hogy a kötelem rendezése gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlását teszi szükségessé, vagy nem lehet kellő megbízhatósággal megbecsülni a kötelem összegét).

MEGJELENÍTÉS

Céltartalékok

14. Céltartalékot kell megjeleníteni, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek egy múltbeli esemény következtében meglévő (jogi vagy vélelmezett) kötelme áll fenn;

(b) valószínű, hogy a kötelem teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség; és

(c) a kötelem összegére megbízható becslés készíthető.

Ha ezek a feltételek nem teljesülnek, céltartalékot nem szabad megjeleníteni.

Meglévő kötelem

15. Ritka esetekben nem egyértelmű, hogy fennáll-e egy meglévő kötelem. Ezekben az esetekben akkor tekintenek egy múltbeli eseményt meglévő kötelmet keletkeztetőnek, ha az összes rendelkezésre álló bizonyítékot figyelembe véve valószínűbb, mint nem, hogy egy meglévő kötelem a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján fennáll.

16. Majdnem minden esetben egyértelmű, hogy egy múltbeli esemény eredményezett-e meglévő kötelmet. Ritka esetekben, például peres ügyekben vita tárgyát képezheti, hogy bizonyos események bekövetkeztek-e, vagy hogy ezek az események meglévő kötelmet eredményeznek-e. Az ilyen esetekben a gazdálkodó egység az összes rendelkezésre álló bizonyíték, például a szakértői vélemények figyelembevételével dönti el, hogy fennáll-e egy meglévő kötelem a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján. A mérlegelt bizonyítékok magukban foglalják a ►**M5** beszámolási időszakot követő ◄ események által szolgáltatott esetleges további bizonyítékokat is. Az ilyen bizonyítékok alapján:

(a) amennyiben valószínűbb, mint nem, hogy fennáll egy meglévő kötelem a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján, a gazdálkodó egység céltartalékot mutat ki (amennyiben a megjelenítési kritériumok teljesülnek); és

(b) amennyiben valószínűbb, mint nem, hogy nem áll fenn meglévő kötelem a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján, a gazdálkodó egység egy függő kötelezettséget tesz közzé, kivéve, ha esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége (lásd a 86. bekezdést).

Múltbeli esemény

17. Egy meglévő kötelemhez vezető múltbeli eseményt kötelmet keletkeztető eseménynek neveznek. Ahhoz, hogy egy esemény kötelmet keletkeztető eseménynek minősüljön, az szükséges, hogy a gazdálkodó egységnek ne legyen más reális alternatívája, mint hogy rendezze az esemény által okozott kötelmet. Ez csak akkor áll fenn:

(a) ha a kötelem teljesítése jogilag kikényszeríthető; vagy

▼B

(b) vélelmezett kötelem esetén, ha az esemény (amely a gazdálkodó egység egy cselekedete is lehet) jogos várakozásokat ébreszt másokban arra, hogy a gazdálkodó egység rendezni fogja a kötelmet.

18. A pénzügyi kimutatások a gazdálkodó egységnek a beszámolási időszak végén fennálló pénzügyi helyzetével, és nem a lehetséges jövőbeli helyzetével foglalkoznak. Ezért nem képezhető céltartalék olyan költségekre, amelyeknek a jövőbeli működés érdekében kell felmerülniük. A gazdálkodó egység ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában ◄ megjelenített kötelezettségek kizárólag azok, amelyek a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján léteznek.

19. Céltartalékként csak a múltbeli eseményekből eredő, a gazdálkodó egység jövőbeli cselekedeteitől (azaz jövőbeli üzletvitelétől) függetlenül létező kötelmeket jelenítik meg. Ezen kötelmekre példa a jogellenes környezetkárosítással kapcsolatos büntetések, vagy a helyreállítási költségek, amelyek rendezése a gazdálkodó egység jövőbeli cselekedeteitől függetlenül gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásához vezetnének. Hasonlóképpen, a gazdálkodó egység céltartalékot jelenít meg az olajberendezések vagy az atomerőművek bontási költségeire, amennyiben a gazdálkodó egység köteles a korábban okozott károkat helyreállítani. Ezzel szemben, üzleti kényszerből vagy jogi előírások folytán a gazdálkodó egységnek szándékában állhat, vagy szükséges lehet számára, hogy ráfordításokat eszközöljön annak érdekében, hogy a jövőben egy adott módon (például bizonyos gyárak esetében füstszűrők beépítésével) működjön. Mivel a gazdálkodó egység jövőbeli cselekedeteivel, például működési módjának megváltoztatásával el tudja kerülni a jövőbeli ráfordításokat, ezen jövőbeli ráfordításokkal kapcsolatosan nem áll fenn meglévő kötelme, és céltartalékot nem jelenítenek meg.

20. Egy kötelem mindig magában foglal egy másik felet, akivel szemben a kötelem fennáll. Nem szükséges azonban ismerni annak a félnek a személyazonosságát, akivel szemben a kötelem fennáll – a kötelem általában a közösséggel szemben is fennállhat. Mivel egy kötelem mindig magában foglal egy másik féllel szembeni elkötelezettséget, ebből következik, hogy a vezetés vagy az igazgatóság döntése nem keletkeztet ►M5 beszámolási időszak végi ◄ vélelmezett kötelmet, hacsak a döntést még a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapját megelőzően megfelelően részletezett módon nem ismertették az érintettekkel ahhoz, hogy ez jogos várakozást ébresszen bennük arra, hogy a gazdálkodó egység eleget fog tenni a kötelezettségeinek.

21. Az az esemény, amely nem keletkeztet azonnal kötelmet, egy későbbi időpontban keletkeztethet kötelmet a jogszabályok változása miatt, vagy amiatt, hogy a gazdálkodó egység egy cselekedete (például egy megfelelően részletezett nyilvános bejelentés) vélelmezett kötelmet idéz elő. Például környezeti kár okozása esetén lehet, hogy nem áll fenn kötelem a következmények helyreállításával kapcsolatosan. A károkozás azonban egy kötelmet keletkeztető eseménnyé válik, ha egy új jogszabály előírja a meglévő károk helyreállítását, vagy ha a gazdálkodó egység nyilvánosan felvállalja a felelősséget a helyreállításra oly módon, hogy az egy vélelmezett kötelmet eredményez.

22. Ha egy új jogszabályjavaslat részleteit még nem véglegesítették, úgy kötelem csak akkor keletkezik, ha lényegileg biztos, hogy a javaslatot a tervezetnek megfelelően iktatják törvénybe. A jelen standard céljából az ilyen kötelmet jogi kötelemként kell kezelni. A jogszabály beiktatását övező körülmények különbözősége lehetetlenné teszi egyetlen olyan esemény kiemelését, amely lényegileg biztossá teszi egy jogszabály beiktatását. Számos esetben lényegileg lehetetlen egy jogszabály beiktatását biztosra venni mindaddig, amíg azt törvénybe nem iktatják.

▼B

Gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások valószínű kiáramlása

23. Ahhoz, hogy megfeleljen a megjelenítés feltételeinek, a kötelezettségnek nemcsak egy meglévő kötelemnek kell lennie, hanem annak is valószínűnek kell lennie, hogy a kötelem rendezése gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásával jár. A jelen standard szempontjából ([1]) az erőforrás kiáramlását vagy más eseményt akkor kell valószínűnek tekinteni, ha valószínűbb, mint nem, hogy az esemény bekövetkezik, azaz nagyobb a valószínűsége annak, hogy az esemény bekövetkezik, mint annak, hogy nem következik be. Amennyiben nem valószínű, hogy fennáll egy meglévő kötelem, a gazdálkodó egység egy függő kötelezettséget tesz közzé, kivéve, ha esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége (lásd a 86. bekezdést).

24. Amennyiben számos hasonló kötelem áll fenn, (pl. termékszavatosság vagy hasonló szerződések) úgy a rendezéshez szükséges erőforrás-kiáramlás valószínűségét a kötelemcsoport egészének mérlegelésével kell meghatározni. Bár az egyes tételekkel kapcsolatos kiáramlás valószínűsége alacsony lehet, igen valószínű lehet, hogy az egész kötelemcsoport rendezéséhez bizonyos erőforrás-kiáramlás szükséges lesz. Ebben az esetben céltartalékot kell megjeleníteni (amennyiben a megjelenítés egyéb kritériumai teljesülnek).

A kötelem megbízható becslése

25. Az ésszerű becslések használata lényeges része a pénzügyi kimutatások elkészítésének, és nem ássa alá megbízhatóságukat. Ez különösen igaz a céltartalékok esetében, amelyek jellegüknél fogva a legtöbb egyéb ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ lévő tételeknél bizonytalanabbak. A kivételesen ritka esetektől eltekintve egy gazdálkodó egység képes lesz arra, hogy meghatározza a lehetséges kimenetelek tartományát, és így a kötelem azon becslését, amely kellő megbízhatósággal használható fel a céltartalék megjelenítéséhez.

26. Abban a kivételesen ritka esetben, amikor nem lehet megbízható becslést készíteni, egy olyan kötelezettség áll fenn, amelyet nem lehet megjeleníteni. Ezt a kötelezettséget függő kötelezettségként kell közzétenni (lásd a 86. bekezdést).

Függő kötelezettségek

27. A gazdálkodó egységnek nem szabad megjelenítenie egy függő kötelezettséget.

28. A függő kötelezettséget a 86. bekezdésnek megfelelően kell közzétenni, kivéve, ha esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége.

29. Ha a gazdálkodó egység egyetemlegesen felelős egy kötelemért, úgy a kötelem azon részét, amelynek várhatóan egyéb felek tesznek eleget, függő kötelezettségként kell kezelni. Eltekintve azoktól a kivételesen ritka esetektől, amikor megbízható becslés nem készíthető, a gazdálkodó egység céltartalékot képez a kötelem azon részére, amellyel kapcsolatosan valószínű a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlása.

([1]) A „valószínűnek” a jelen standardban való „valószínűbb, mint nem” értelmezése nem feltétlenül vonatkozik más standardokra.

▼B

30. A függő kötelezettségek az eredetileg várt módtól eltérően alakulhatnak. Ezért azokat folyamatosan értékelni kell annak megállapítására, hogy valószínűvé vált-e a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlása. Amennyiben valószínűvé válik, hogy egy előzőleg függő kötelezettségként kezelt tétellel kapcsolatosan a jövőbeli gazdasági hasznok kiáramlása szükséges lesz, céltartalékot kell képezni annak az időszaknak a pénzügyi kimutatásaiban, amelyben a valószínűség változása bekövetkezik (kivéve azt az igen ritka esetet, amikor nem lehet megbízható becslést készíteni).

Függő követelések

31. A gazdálkodó egységnek nem szabad megjelenítenie egy függő követelést.

32. A függő követelések rendszerint olyan nem tervezett, vagy egyéb váratlan eseményekből erednek, amelyek gazdasági hasznoknak a gazdálkodó egységhez való beáramlásának lehetőségét eredményezik. Ennek egyik példája egy olyan kárigény, amelyet a gazdálkodó egység jogi úton érvényesít, ahol annak kimenete bizonytalan.

33. A függő követeléseket nem jelenítik meg a pénzügyi kimutatásokban, mivel ez olyan bevétel megjelenítését eredményezhetné, amely lehet, hogy soha nem realizálható. Azonban amennyiben egy bevétel realizálása lényegileg biztos, úgy a kapcsolódó eszköz nem függő követelés, és megjelenítése helyénvaló.

34. A 89. bekezdésnek megfelelően egy függő követelést közzé kell tenni, ha a gazdasági hasznok beáramlása valószínű.

35. A függő követeléseket folyamatosan értékelni kell annak biztosítására, hogy a fejlemények a pénzügyi kimutatásokban megfelelően tükröződjenek. Amennyiben lényegileg biztossá vált, hogy a gazdasági hasznok beáramlása bekövetkezik, úgy az eszközt és a kapcsolódó bevételt annak az időszaknak a pénzügyi kimutatásaiban kell elszámolni, amelyben a valószínűség változása bekövetkezik. Amennyiben valószínűvé vált a gazdasági hasznok beáramlása, úgy a gazdálkodó egység a függő követelést közzéteszi (lásd a 89. bekezdést).

ÉRTÉKELÉS

A legjobb becslés

36. A céltartalékként megjelenített összeg a meglévő kötelem rendezéséhez a ►**M5** beszámolási időszak végén ◄ szükséges ráfordításra vonatkozó legjobb becslés kell legyen.

37. A meglévő kötelem rendezéséhez szükséges ráfordítás legjobb becslése az az összeg, amelyet a gazdálkodó egység a kötelem rendezésére vagy egy harmadik félre történő átruházásért a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján racionálisan kifizetne. Gyakran lehetetlen, vagy megengedhetetlenül költséges a kötelem ►**M5** beszámolási időszak végi ◄ rendezése vagy átruházása. Azonban az a becsült összeg adja a meglévő kötelem ►**M5** beszámolási időszak végi ◄ rendezéséhez szükséges ráfordítás legjobb becslését, amelyet a gazdálkodó egység a kötelem rendezésére vagy átruházásáért racionálisan kifizetne.

38. A kimenetel és a pénzügyi hatás becsléseit a gazdálkodó egység vezetésének megítélése határozza meg, kiegészülve a hasonló ügyletekkel kapcsolatos tapasztalatokkal, és bizonyos esetekben a független szakértők jelentéseivel. A mérlegelt bizonyítékok magukban foglalják a ►**M5** beszámolási időszakot követő ◄ események által szolgáltatott esetleges további bizonyítékokat is.

▼B

39. A céltartalékként elszámolandó összeget övező bizonytalanságokat különféle, a körülményeknek megfelelő eszközökkel kell kezelni. Ha az értékelendő céltartalék tételek nagy sokaságát érinti, akkor a kötelem becslése az összes lehetséges kimenetelnek a kapcsolódó valószínűségekkel történő súlyozásával történik. A becslés ezen statisztikai módszerét „várható érték”-nek nevezik. Ezért a céltartalék különbözni fog attól függően, hogy egy adott összegű veszteség valószínűsége például 60 százalék vagy 90 százalék. Amennyiben a lehetséges kimenetek tartománya folyamatos, és ezen tartomány minden egyes pontjának megegyezik a valószínűsége, úgy a tartomány középértékét alkalmazzák.

Példa

Egy gazdálkodó egység jótállással értékesít termékeket, amely jótállás fedezi a vásárlást követő hat hónapon belül ismertté váló gyártási hibákból eredő javítási költségeket a vásárlóknak. Ha valamennyi értékesített terméknek kisebb hibája lenne, úgy 1 millió javítási költség merülne fel. Ha valamennyi értékesített terméknek nagyobb hibája lenne, úgy 4 millió javítási költség merülne fel. A gazdálkodó egység múltbeli tapasztalatai és a jövővel kapcsolatos várakozásai azt jelzik, hogy a következő évben az értékesített termékek 75 százalékának nem lesz hibája, 20 százalékának kisebb hibája lesz, és 5 százalékának nagyobb hibája lesz. A 24. bekezdésnek megfelelően a gazdálkodó egység a jótállási kötelemmel kapcsolatos kiáramlás valószínűségét egészében értékeli.

A javítási költségek várható értéke a következő:

(nulla 75 %-a) + (1 millió 20 %-a) + (4 millió 5 %-a) = 400 000

40. Amennyiben egy egyedi kötelmet értékelnek, úgy a legvalószínűbb egyedi kimenetel lehet a legjobb becslés a kötelezettségre. A gazdálkodó egység azonban még ebben az esetben is mérlegeli az egyéb lehetséges kimeneteleket. Amennyiben az egyéb lehetséges kimenetelek értéke vagy többnyire magasabb, vagy többnyire alacsonyabb, mint a legvalószínűbb kimenetel értéke, úgy egy magasabb vagy egy alacsonyabb összeg lesz a legjobb becslés. Például, ha egy gazdálkodó egységnek egy súlyos hibát kell helyreállítania egy megrendelője számára épített nagyobb üzemben, a legvalószínűbb kimenetel lehet az, hogy a javítás az első próbálkozásra 1 000 költség mellett sikerrel jár, de egy nagyobb összegre képeznek céltartalékot, ha jelentős esélye van annak, hogy további próbálkozások válnak szükségessé.

41. A céltartalékot adózás előtti értéken értékelik, mivel a céltartalék adózási következményeivel és az ebben bekövetkező változásokkal az IAS 12 standard foglalkozik.

Kockázatok és bizonytalanságok

42. A céltartalékra vonatkozó legjobb becslés kialakításánál figyelembe kell venni azokat a kockázatokat és bizonytalanságokat, amelyek sok eseményt és körülményt elkerülhetetlenül körülvesznek.

▼B

43. A kockázat a kimenetel változékonyságát mutatja. A kockázattal való módosítás növelheti azt az összeget, amelyen a kötelezettséget értékelik. Bizonytalan körülmények között óvatosan kell ítéletet alkotni annak érdekében, hogy a bevételek vagy az eszközök ne legyenek felülértékelve, és a ráfordítások vagy a kötelezettségek ne legyenek alulértékelve. A bizonytalanság azonban nem igazolja a túlzott céltartalékképzést vagy a kötelezettségek szándékos felülértékelését. Például ha egy különösen hátrányos kimenetel költségeit óvatosan becslik, akkor ezt a kimenetelt nem kezelik szándékosan valószínűbbnek annál, mint ami reálisan valószínű. Ügyelni kell arra, hogy elkerüljék a céltartaléknak a kockázattal és a bizonytalansággal kapcsolatos módosítások duplikálásából eredő túlértékelését.

44. A ráfordítás összegét övező bizonytalanságokat a 85(b) bekezdésnek megfelelően közzé kell tenni.

Jelenérték

45. Amennyiben a pénz időértékének hatása jelentős, úgy a céltartalék összegeként a kötelezettség rendezéséhez várhatóan szükséges ráfordítások jelenértékét kell figyelembe venni.

46. A pénz időértékének következtében a rövidlet a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapját követően felmerülő pénzkiáramlásokkal kapcsolatos céltartalékok hátrányosabbak, mint azok, amelyeknél az azonos összegű pénzkiáramlások később merülnek fel. Ezért a céltartalékokat diszkontálják, amennyiben a hatás lényeges.

47. Diszkontrátaként (vagy diszkontrátákként) a pénz időértékére és a kötelezettségre jellemző kockázatokra vonatkozó jelenlegi piaci értékítéletet tükröző, adózás előtti diszkontrátát (vagy diszkontrátákat) kell használni. A diszkontrátának (diszkontrátáknak) nem szabad tükröznie (tükrözniük) olyan kockázatokat, amelyekkel a jövőbeli cash flow-k becslését már módosították.

Jövőbeli események

48. A céltartalék összegében figyelembe kell venni a kötelem rendezéséhez szükséges összeget esetlegesen befolyásoló jövőbeli eseményeket, amennyiben elegendő objektív bizonyíték áll rendelkezésre arra vonatkozóan, hogy ezek az események be fognak következni.

49. A céltartalékok értékelésénél különösen fontosak lehetnek a várt jövőbeli események. Például egy gazdálkodó egység úgy ítélheti meg, hogy a jövőbeli technológiai változások csökkenteni fogják a környezet megtisztításával kapcsolatos, a telephely élettartamának végén felmerülő költségeket. A figyelembe vett összeg a műszakilag képzett, objektív megfigyelőknek azon technológiával kapcsolatos, az összes rendelkezésre álló bizonyítékot figyelembe vevő ésszerű várakozását tükrözi, amely a megtisztítás idején rendelkezésre fog állni. Így helyénvaló figyelembe venni például a meglévő technológia alkalmazásában való megnövekvő tapasztalattal kapcsolatos várható költségcsökkenéseket, vagy a meglévő technológiának a korábbiakban végzetteknél nagyobb vagy összetettebb tisztítási műveletekre történő alkalmazásának várható költségeit. A gazdálkodó egység azonban csak akkor tételezheti fel egy teljesen új tisztítási technológia kifejlesztését, ha azt elegendő objektív bizonyíték támasztja alá.

▼B

50. A lehetséges új jogszabályok hatását figyelembe veszik a meglévő kötelem értékelésénél, ha elegendő objektív bizonyíték létezik arra vonatkozóan, hogy a jogszabályokat lényegileg biztosan törvénybe iktatják. A gyakorlatban felmerülő körülmények változatossága lehetetlenné teszi egyetlen olyan esemény megnevezését, amely minden esetben elegendő, objektív bizonyítékot szolgáltat. Bizonyítani kell, hogy mi az, amit a jogszabály elő fog írni, és azt, hogy lényegileg biztos, hogy a jogszabályt a megfelelő időben törvénybe iktatják és végrehajtják. Sok esetben nincs elegendő objektív bizonyíték mindaddig, amíg törvénybe nem iktatják az új jogszabályt.

Eszközök várható elidegenítése

51. A céltartalék értékelésénél nem szabad figyelembe venni az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereséget.

52. Az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereségeket akkor sem veszik figyelembe a céltartalék értékelésénél, ha a várható elidegenítés szorosan kapcsolódik a céltartalék képzését előidéző eseményhez. Ehelyett a gazdálkodó egység az érintett eszközökre vonatkozó standard által meghatározott időben jeleníti meg az eszközök várható elidegenítéseiből származó nyereségeket.

MEGTÉRÜLÉSEK

53. Amennyiben a céltartalék rendezéséhez szükséges ráfordítások egy részét, vagy annak egészét egy másik fél várhatóan megtéríti, úgy a megtérülést akkor, és csak akkor kell megjeleníteni, ha lényegileg biztos, hogy a gazdálkodó egység megkapja a térítést, ha rendezi a kötelmet. A megtérülést elkülönült eszközként kell kezelni. A megtérülésként megjelenített összeg nem haladhatja meg a céltartalék összegét.

54. A céltartalékkal kapcsolatos ráfordítás az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ a megtérülésként megjelenített összeggel nettósítva is bemutatható.

55. Bizonyos esetekben (például biztosítási szerződéseken, kártalanítási klauzulákon, vagy a szállítói garanciákon keresztül) a gazdálkodó egység képes megtéríttetni egy másik féllel a céltartalék rendezéséhez szükséges ráfordítások egy részét, vagy annak egészét. Lehetséges, hogy a másik fél megtéríti a gazdálkodó egység által fizetett összegeket, vagy közvetlenül megfizetheti azokat.

56. A legtöbb esetben a gazdálkodó egység felelős marad a kérdéses összeg egészéért olyan módon, hogy a gazdálkodó egységnek akkor is rendeznie kell a teljes összeget, ha a harmadik fél bármely okból elmulasztaná a fizetést. Ebben a helyzetben a céltartalékot a kötelezettség teljes összegére képzik, és a várható megtérülést elkülönült eszközként akkor jelenítik meg, ha lényegileg biztos, hogy a gazdálkodó egység megkapja a térítést, ha rendezi a kötelezettséget.

57. Bizonyos esetekben a gazdálkodó egység nem marad felelős a kérdéses költségekért, ha a harmadik fél elmulasztja a fizetést. Ebben az esetben a gazdálkodó egység nem felelős ezekért a költségekért, és azokat a céltartalék nem tartalmazza.

58. A 29. bekezdésben foglaltaknak megfelelően az a kötelem, amelyért a gazdálkodó egység egyetemlegesen felelős, függő kötelezettség annyiban, amennyiben várható, hogy a kötelmet a többi fél rendezi.

▼B

VÁLTOZÁSOK A CÉLTARTALÉKOKBAN

59. A céltartalékokat minden egyes ►M5 beszámolási időszak végén ◄ felül kell vizsgálni, és úgy helyesbíteni, hogy azok a mindenkori legjobb becslést tükrözzék. Ha már nem valószínű, hogy a kötelem teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség, a céltartalékot fel kell oldani.

60. Ha diszkontálást alkalmaznak, a céltartalék könyv szerinti értéke az idő múlásának tükrözése érdekében minden egyes időszakban növekszik. Ezt a növekményt hitelfelvételi költségként jelenítik meg.

A CÉLTARTALÉKOK FELHASZNÁLÁSA

61. A céltartalékot csak azokra a ráfordításokra lehet felhasználni, amelyekre azt eredetileg képezték.

62. Csak az eredeti céltartalékhoz kapcsolódó ráfordításokat számolják el azzal szemben. A ráfordításoknak egy olyan céltartalékkal szembeni elszámolása, amelyet eredetileg más célra képeztek, elrejtené két különböző esemény hatását.

A MEGJELENÍTÉSI ÉS AZ ÉRTÉKELÉSI SZABÁLYOK ALKALMAZÁSA

Jövőbeli működési veszteségek

63. A jövőbeli működési veszteségekre nem szabad céltartalékot képezni.

64. A jövőbeli működési veszteségek nem felelnek meg a kötelezettség 10. bekezdésben található definíciójának és a 14. bekezdésben foglalt általános céltartalék-megjelenítési kritériumoknak.

65. A jövőbeli működési veszteségekre vonatkozó várakozás egy jelzés arra, hogy a tevékenység bizonyos eszközei értékvesztettek lehetnek. Ebben az esetben a gazdálkodó egység az eszközöket értékvesztés szempontjából az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján teszteli.

Hátrányos szerződések

66. Amennyiben a gazdálkodó egység rendelkezik olyan szerződéssel, amely hátrányos, akkor a szerződés szerinti meglévő kötelmet céltartalékként kell megjeleníteni és értékelni.

67. Több szerződést (például egyes szokásos beszerzési megrendeléseket) a másik félnek fizetendő ellentételezés nélkül lehet felmondani, és ezért nem áll fenn kötelem. Más szerződések jogokat és kötelmeket állapítanak meg a szerződő felek mindegyikére. Amennyiben az események hátrányossá teszik az ilyen szerződést, úgy a szerződés a jelen standard hatálya alá tartozik, és fennáll egy kötelezettség, amelyet megjelenítenek. Azok a jövőben teljesülő szerződések, amelyek nem hátrányosak, nem tartoznak a jelen standard hatókörébe.

68. A standard a hátrányos szerződést olyan szerződésként határozza meg, amelyben a szerződés szerinti kötelmek teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat. A szerződés elkerülhetetlen költségei a szerződésből történő kilépés legalacsonyabb nettó költségét tükrözik, amely a szerződés teljesítésének költsége és a szerződés nem teljesítéséből eredő esetleges ellentételezés, vagy szankció értéke közül az alacsonyabb összeg.

69. Mielőtt a hátrányos szerződésre elkülönült céltartalékot képez, a gazdálkodó egységnek megjeleníti a szerződéssel kapcsolatos eszközökben bekövetkezett értékvesztést (lásd az IAS 36 standardot).

▼B

Átszervezés

70. A következők példák az olyan eseményekre, amelyek az átszervezés definíciója alá tartozhatnak:

(a) egy üzletág értékesítése vagy felszámolása;

(b) egy adott országban vagy régióban lévő telephelyek bezárása vagy az üzleti tevékenységek egyik országból vagy régióból egy másikba történő áthelyezése;

(c) az irányítási szervezet megváltoztatása, például egy vezetői szint kiiktatása; és

(d) olyan alapvető átszervezések, amelyek lényeges hatást gyakorolnak a gazdálkodó egység tevékenységének jellegére és súlypontjára.

71. Az átszervezési költségekre csak akkor jelenítenek meg céltartalékot, ha a 14. bekezdésben foglalt általános céltartalék-megjelenítési kritériumok teljesülnek. A 72–83. bekezdés taglalja, hogy hogyan vonatkoznak az általános megjelenítési kritériumok az átszervezésekre.

72. Átszervezésre vonatkozó vélelmezett kötelem csak akkor keletkezik, ha a gazdálkodó egység:

(a) rendelkezik egy, az átszervezésre vonatkozó részletes, formális tervvel, amely azonosítja legalább:

i. az érintett üzleti tevékenységet vagy üzleti tevékenységrészt;

ii. az érintett főbb telephelyeket;

iii. azoknak az alkalmazottaknak a telephelyét, munkakörét és hozzávetőleges számát, akik munkaviszonyuk megszüntetéséért ellentételezésben részesülnek;

iv. azokat a ráfordításokat, amelyek várhatóan felmerülnek; és

v. azt, hogy a terv mikor kerül végrehajtásra; és

(b) a terv végrehajtásának megkezdésével vagy a terv főbb jellemzőinek az érintettek számára történő bejelentésével jogos várakozást ébresztett az érintettekben arra, hogy végre fogja hajtani az átszervezést.

73. Annak bizonyítékául, hogy a gazdálkodó egység megkezdte az átszervezési terv végrehajtását, például az üzem leszerelése, vagy az eszközök értékesítése, vagy a terv főbb jellemzőinek nyilvános bejelentése szolgálhat. Az átszervezésre vonatkozó részletes terv nyilvános bejelentése csak akkor keletkeztet vélelmezett kötelmet az átszervezésre, ha azt olyan módon, és olyan kellő részletezettséggel (azaz a terv főbb jellemzőinek ismertetésével) teszik meg, hogy az egyéb felekben, például a vevőkben, a szállítókban és az alkalmazottakban (vagy azok képviselőiben) jogos várakozást ébreszt arra, hogy a gazdálkodó egység végre fogja hajtani az átszervezést.

74. Ahhoz, hogy egy terv elégséges legyen arra, hogy vélelmezett kötelmet eredményezzen az érintettekkel történő ismertetéskor, úgy kell megtervezni a végrehajtását, hogy az a lehető legrövidebb időn belül kezdődjön meg, és egy olyan időtávon belül fejeződjön be, ami valószínűtlenné teszi a terv lényeges megváltoztatását. Amennyiben az átszervezés várhatóan csak egy hosszabb késedelem után kezdődik meg, vagy várhatóan ésszerűtlenül hosszú időt vesz igénybe, nem valószínű, hogy a terv jogos várakozást ébreszt más felekben arra, hogy a gazdálkodó egység jelenleg elkötelezett az átszervezés iránt, mivel az időtáv lehetőséget nyújt a gazdálkodó egységnek arra, hogy megváltoztassa terveit.

▼B

75. A vezetés vagy az igazgatóság átszervezésre vonatkozó, a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapját megelőző döntése csak akkor eredményez vélelmezett kötelmet a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján, ha a gazdálkodó egység a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapját megelőzően:

(a) megkezdte az átszervezési terv végrehajtását; vagy

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

Ha a gazdálkodó egység csak a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapját követően kezdi meg az átszervezési terv végrehajtását, vagy jelenti be annak fő jellemzőit az érintettek számára, az IAS 10 ►M5 *A beszámolási időszak utáni események* ◄ standard alapján szükséges lehet a közzététel, ha olyan jelentős az átszervezés, hogy a közzététel elhagyása befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak a gazdasági döntéseit.

76. Bár a vezetés döntése önmagában nem teremt vélelmezett kötelmet, egy ilyen döntés a korábbi eseményekkel együttesen kötelmet eredményezhet. Például, a munkavállalók képviselőivel a felmondással kapcsolatos kifizetésekről, vagy a vevőkkel a tevékenység értékesítéséről folytatott tárgyalások lezárása csak az igazgatóság jóváhagyásától függhet. Ahogy a jóváhagyást megszerzik és kommunikálják a többi fél felé, a gazdálkodó egységnek vélelmezett kötelme áll fenn az átszervezésre, amennyiben teljesülnek a 72. bekezdés feltételei.

77. Néhány országban a végső illetékességgel egy olyan testület van felruházva, amelynek tagjai között a vezetés képviselőitől eltérő egyéb érdekképviselők (pl. a munkavállalóké) is vannak; vagy az igazgatóság döntését megelőzően szükséges lehet értesíteni ezeket a képviselőket. Mivel az ilyen testület döntése együtt jár ezen képviselők értesítésével, a döntés vélelmezett kötelmet eredményezhet az átszervezésre vonatkozóan.

78. Mindaddig nem keletkezik kötelem egy tevékenység értékesítésére, amíg a gazdálkodó egység el nem kötelezi magát az értékesítés mellett, azaz nincs egy kötelező érvényű adásvételi megállapodás.

79. Még abban az esetben sem lehet egy gazdálkodó egység elkötelezve az értékesítésre, ha döntést hozott egy tevékenység értékesítéséről és ezt a döntést nyilvánosan bejelentette, mindaddig, amíg egy vevőt nem azonosítanak és nincs egy kötelező érvényű adásvételi szerződés. A kötelező érvényű adásvételi szerződés létrejöttéig a gazdálkodó egység képes arra, hogy megváltoztassa döntését, és ténylegesen eltérő lépéseket kell tennie, ha nem talál elfogadható feltételek mellett vevőt. Ha a tevékenység értékesítése az átszervezés részének tekinthető, úgy a tevékenység eszközeit az IAS 36 standardnak megfelelően át kell tekinteni az értékvesztés szempontjából. Ha egy értékesítés az átszervezésnek csak egy részét képezi, vélelmezett kötelem keletkezhet az átszervezés egyéb részeire vonatkozóan a kötelező érvényű adásvételi szerződés létrejötte előtt.

80. Az átszervezési céltartalék csak az átszervezéssel kapcsolatosan felmerülő közvetlen ráfordításokat foglalhatja magában, amelyek azok, amelyek egyidejűleg:

(a) szükségszerűen együtt járnak az átszervezéssel; és

(b) nem kapcsolódnak a gazdálkodó egység folytatódó tevékenységeihez.

▼B

81. Az átszervezéssel kapcsolatos céltartalék nem tartalmaz olyan költségeket, mint:

(a) a megmaradó alkalmazottak átképzése vagy áthelyezése;

(b) marketing; vagy

(c) az új rendszerekbe és disztribúciós hálózatokba történő befektetések.

Ezek a ráfordítások a jövőbeli üzletvitelhez kapcsolódnak, és nem képeznek átszervezéssel kapcsolatos kötelezettségeket a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján. Ezeket a ráfordításokat ugyanúgy jelenítik meg, mintha az átszervezéstől függetlenül merültek volna fel.

82. Az átszervezés időpontjáig felmerülő, azonosítható jövőbeli működési veszteségek csak akkor képezik a céltartalék részét, ha a veszteségek egy, a 10. bekezdésben definiált hátrányos szerződéssel kapcsolatosak.

83. Az 51. bekezdésnek megfelelően az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereségeket akkor sem veszik figyelembe a céltartalék értékelésénél, ha az eszközök értékesítése az átszervezés részeként várható.

KÖZZÉTÉTEL

84. A gazdálkodó egységnek az egyes céltartalék csoportokra vonatkozóan közzé kell tennie:

(a) a könyv szerinti értéket az időszak kezdetén és végén;

(b) az időszak során képzett további céltartalékokat, beleértve a már meglévő céltartalékok növelését;

(c) az időszak során felhasznált (azaz a felmerült és a céltartalékkal szemben elszámolt) összegeket;

(d) a fel nem használt, az időszak során feloldott összegeket; és

(e) a diszkontált összegnek az idő múlásából eredő, az időszak alatti növekedését és a diszkontráta bármilyen változásának hatását.

Összehasonlító adatok nem szükségesek.

85. A gazdálkodó egységnek az egyes céltartalék csoportokra vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:

(a) a kötelem jellegének rövid leírását, és a gazdasági hasznok bármely ebből eredő kiáramlásának várható ütemezését;

(b) ezeknek a kiáramlásoknak az összegével vagy ütemezésével kapcsolatos bizonytalanságokat. Amennyiben szükséges a megfelelő információ ismertetése, a gazdálkodó egységnek a 48. bekezdésben foglaltaknak megfelelően kell közzé tennie a jövőbeli eseményekkel kapcsolatos főbb feltételezéseket; és

(c) a várható bármilyen megtérülés összegét, megjelölve azon bármely eszköz összegét, amelyet ezzel a várható megtérüléssel kapcsolatosan jelenítettek meg.

86. Kivéve, ha esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége, a gazdálkodó egységnek minden egyes ►M5 beszámolási időszak végi ◄ függő kötelezettségcsoportra vonatkozóan közzé kell tennie a függő kötelezettség jellegének rövid leírását, és amennyiben ez kivitelezhető:

(a) annak becsült pénzügyi hatását, a 36–52. bekezdésnek megfelelően értékelve;

(b) egy jelzést a bármely kiáramlás összegével vagy ütemezésével kapcsolatos bizonytalanságokra; és

(c) bármely megtérülésnek a lehetőségét.

▼B

87. Annak eldöntésekor, hogy mely céltartalékokat vagy függő kötelezettségeket lehet egy csoportba összevonni, mérlegelni kell, hogy a tételek jellege kellőképpen hasonló-e ahhoz, hogy azok összevontan is eleget tegyenek a 85(a) és (b), valamint a 86(a) és (b) pontok követelményeinek. Így helyénvaló lehet egyetlen céltartalékcsoportként kezelni a különféle termékekkel kapcsolatos jótállásokat, de nem lenne helyénvaló egyetlen csoportként kezelni a szokásos jótállásokkal kapcsolatos összegeket és a jogi eljárások tárgyát képező összegeket.

88. Ha egy céltartalék és egy függő kötelezettség ugyanazon körülmények halmazából ered, akkor a gazdálkodó egység olyan módon tesz eleget a 84–86. bekezdés által megkövetelt közzétételnek, hogy bemutatja a céltartalék és a függő kötelezettség közötti kapcsolatot.

89. Amennyiben a gazdasági hasznok beáramlása valószínű, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján fennálló függő követelések jellegének rövid leírását, és ha ez kivitelezhető, azok becsült pénzügyi hatását, a 36–52. bekezdésben foglalt alapelvek alapján értékelve.

90. Fontos, hogy a függő követelésekre vonatkozó közzétételek ne tartalmazzanak félrevezető jelzéseket a bevételkeletkezés valószínűségével kapcsolatosan.

91. Amennyiben nem teszik közzé a 86–89. bekezdés által előírt információk bármelyikét, mert az nem kivitelezhető, úgy ezt a tényt kell közzétenni.

92. Kivételesen ritka esetekben a 84–89. bekezdés által előírt közzétételek némelyike vagy mindegyike várhatóan komolyan hátrányosan befolyásolja a gazdálkodó egység helyzetét az egyéb felekkel a céltartalék, a függő kötelezettség vagy a függő követelés tárgyában folytatott vitában. Ezekben az esetekben a gazdálkodó egységnek nem szükséges közzétennie az információkat, de közzé kell tennie a vita általános jellegét azzal a ténnyel együtt, hogy nem tették közzé az információkat, valamint ennek magyarázatát.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

93. A jelen standardnak annak hatálybalépése időpontjában (vagy azt megelőzően) történő bevezetésének hatását azon időszak nyitó felhalmozott eredményének a helyesbítéseként kell elszámolni, amelyben a standardot először alkalmazzák. A gazdálkodó egységek számára javasolt, de nem követelmény a legkorábbi bemutatott időszak nyitó felhalmozott eredményének a helyesbítése és az összehasonlító információk újramegállapítása. Ha az összehasonlító információkat nem állapítják meg újra, akkor ezt a tényt kell közzétenni.

94. [Törölve]

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

95. A standard az 1999. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység az 1999. július 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza ezt a standardot, akkor közzé kell tennie ezt a tényt.

96. [Törölve]

▼M43

99. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* módosította az 5. bekezdést, ami az IFRS 3 standard módosítása nyomán szükségszerű módosítás volt. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást a jövőre nézve kell alkalmazniuk azokra az üzleti kombinációkra, amelyekre az IFRS 3 standard módosítása vonatkozik.

▼**M52**

100. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította az 5. bekezdést, és törölte a 6. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼**M53**

101. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 2. bekezdést és törölte a 97. és a 98. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

IAS 38 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Immateriális javak

CÉL

1. A jelen standard célja az olyan immateriális javak számviteli kezelésére vonatkozó előírások meghatározása, amelyekkel más standard konkrétan nem foglalkozik. A jelen standard előírja, hogy a gazdálkodó egység akkor és csak akkor mutathat ki egy immateriális eszközt, ha bizonyos kritériumok teljesülnek. A standard azt is előírja, hogy hogyan kell az immateriális javak könyv szerinti értékét megállapítani, és bizonyos közzétételeket követel meg az immateriális javakra vonatkozóan.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot kell alkalmazni az immateriális javak elszámolására, kivéve:

(a) a más standard hatálya alá eső immateriális javakat;

(b) a pénzügyi eszközöket, ahogy azokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard meghatározza;

(b) a feltárási és felmérési eszközök megjelenítését és értékelését (lásd a IFRS 6 *Az ásványkincsek feltárása és felmérése*); valamint

(d) az ásványi erőforrások, az olaj, a földgáz és más hasonló, nem újratermelődő erőforrások feldolgozására és kitermelésére vonatkozó ráfordításokat.

▼M52

3. Amennyiben valamely konkrét immateriális eszközre egy másik standard vonatkozik, a gazdálkodó egység a jelen standard helyett a másik standardot alkalmazza. Ez a standard nem vonatkozik például az alábbiakra:

(a) a gazdálkodó egység által a szokásos üzletmenet során történő értékesítésre tartott immateriális javakra (lásd IAS 2 *Készletek*);

▼B

(b) a halasztott adókövetelésekre (lásd IAS 12 *Nyereségadók*);

(c) az IAS 17 *Lízingek* standard hatálya alá tartozó lízingszerződésekre;

(d) a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások*);

▼M32

(e) a pénzügyi eszközökre, ahogyan azokat az IAS 32 meghatározza. Egyes pénzügyi eszközök megjelenítésére és értékelésére az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard, az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standard és az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard vonatkozik;

▼B

(f) az üzleti kombinációban megszerzett goodwillre (lásd a IFRS 3 *Üzleti kombinációk*);

(g) azokra a halasztott szerzési költségekre és immateriális javakra, amelyek az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatálya alá tartozó, a biztosítónak a biztosítási szerződései alapján fennálló szerződéses jogaiból keletkeztek. Az IFRS 4 speciális közzétételi előírásokat állapít meg ezen halasztott szerzési költségekre vonatkozóan, de az immateriális javakra vonatkozóan nem. Ennek megfelelően a jelen standard közzétételi előírásai vonatkoznak ezen immateriális javakra;

▼B

(h) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) befektetett immateriális javakra;

▼M52

(i) az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardnak megfelelően megjelenített, vevői szerződésből származó eszközökre.

▼B

4. Egyes immateriális javakat tartalmazhatnak fizikai formák, mint például CD (számítógépes szoftver), jogi dokumentáció (licencszerződés vagy szabadalom) vagy film. Annak eldöntéséhez, hogy egy tárgyi és immateriális elemeket egyaránt tartalmazó eszközt az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard szerint, vagy a jelen standardban szabályozott immateriális eszközként kell-e kezelni, azt kell meghatározni, hogy az adott eszköznek melyik eleme jelentősebb. Például az a számítógépes szoftver, amely egy számítógépes vezérlésű gépi berendezéshez tartozik, és az anélkül a konkrét szoftver nélkül nem működőképes, integrált részét képezi a kapcsolódó gépi berendezésnek, és ezért azt tárgyi eszközként kezelik. Ugyanez vonatkozik a számítógép operációs rendszerére. Amikor a szoftver nem integrált része az adott hardvernek, a szoftvert immateriális eszközként kezelik.

5. A jelen standard vonatkozik többek között a reklámtevékenységhez, a képzéshez, a beindítási és a kutatási és fejlesztési tevékenységekhez kapcsolódó ráfordításokra. A kutatási és fejlesztési tevékenység az ismeretek bővítésére irányul. Ezért, bár e tevékenységek eredményezhetnek fizikai formában meglévő eszközt (például egy prototípust), az eszköz fizikai összetevője másodlagos az immateriális összetevővel, azaz a benne megtestesülő tudással szemben.

6. Pénzügyi lízing esetén a mögöttes eszköz egyaránt lehet tárgyi vagy immateriális. A kezdeti megjelenítést követően a lízingbevevő a pénzügyi lízing alapján birtokában tartott immateriális eszközt e standard szerint kezeli. A mozifilmekre, videofelvételekre, színdarabokra, forgatókönyvekre, szabadalmakra és szerzői jogokra vonatkozó licencszerződések alapján fennálló jogok kikerültek az IAS 17 hatálya alól, és a jelen standard hatálya alá tartoznak.

7. Egy adott standard hatálya alól előfordulhatnak kivételek, amikor egyes tevékenységek vagy ügyletek olyan speciálisak, hogy eltérő módon szükséges azokat kezelni. Ilyen problémák merülnek fel a kitermelő iparágakban az olaj, a földgáz és az ásványi lelőhelyek kutatásához, feltárásához és kitermeléséhez kapcsolódó ráfordítások, valamint a biztosítási szerződések esetében. Ezért ez a standard nem alkalmazandó az e tevékenységeknél és szerződéseknél felmerülő ráfordításokra. Ugyanakkor azonban ez a standard alkalmazandó a kitermelő iparágak vagy biztosítótársaságok által felhasznált más immateriális javakra (mint pl. számítógépes szoftver) vagy más felmerült ráfordításokra (mint pl. beindítási költségek).

FOGALMAK

▼M33

8. **A következő kifejezések ebben a standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:**

[törölve]

(a) [törölve]

(b) [törölve]

(c) [törölve]

▼M12

_____

▼B

Az *amortizáció* egy immateriális eszköz értékcsökkenthető összegének szisztematikus elosztása az eszköz hasznos élettartamára.

Az *eszköz* egy olyan erőforrás:

(a) amely múltbeli események eredményeképpen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt áll; valamint

(b) amelyből a gazdálkodó egységnek várhatóan jövőbeli gazdasági hasznai származnak.

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

A *bekerülési érték* egy eszköz megszerzéséért, annak megszerzése vagy előállítása időpontjában megfizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes, vagy az adott egyéb ellenérték valós értéke, vagy, amikor alkalmazható, az az összeg, amelyet a kezdeti megjelenítésekor az adott eszközhöz hozzárendeltek az egyéb IFRS-ek, pl. az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard speciális előírásai alapján.

Az *értékcsökkenthető összeg* egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg, csökkentve az eszköz maradványértékével.

A *fejlesztés* a kutatási eredményeknek vagy egyéb ismereteknek új vagy lényegesen fejlettebb anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások – kereskedelmi gyártást vagy felhasználást megelőző – gyártásának tervezéséhez vagy kivitelezéséhez történő alkalmazása.

A *gazdálkodó egységre jellemző érték* a gazdálkodó 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.

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

▼B

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

Az *immateriális eszköz* egy azonosítható, fizikai megjelenéssel nem rendelkező, nem monetáris eszköz.

A *monetáris eszközök* a pénz és a meghatározott vagy meghatározható pénzösszegben járó követelések.

A *kutatás* olyan eredeti és megtervezett tevékenység, amelyet új, tudományos vagy műszaki felismerések és ismeretek megszerzése céljából végeznek.

Az immateriális eszköz *maradványértéke* az a becsült összeg, amelyet a gazdálkodó 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.

▼B

A *hasznos élettartam*:

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

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

Immateriális javak

9. A gazdálkodó egységek gyakran használnak fel erőforrásokat vagy vállalnak fel kötelezettségeket olyan immateriális erőforrások megszerzése, fejlesztése, fenntartása vagy továbbfejlesztése kapcsán, mint például a tudományos vagy műszaki ismeretek, új folyamatok vagy rendszerek megtervezése és megvalósítása, licencengedélyek, szellemi termékek, piaci ismeretek és kereskedelmi védjegyek (beleértve a márkaneveket és a kiadványcímeket). Ezen általános címszavakra a tipikus példák a következők: számítógépes szoftver, szabadalmak, szerzői jogok, mozgófilmek, vevőlisták, jelzáloghitelek beszedési jogosítványai, halászati engedélyek, importkvóták, franchise-szerződések, vevő- vagy szállítói kapcsolatok, vevőhűség, piaci részesedés és marketingjogok.

10. A 9. bekezdésben felsorolt tételek közül nem mindegyik felel meg feltétlenül az immateriális eszköz definíciójának, azaz az azonosíthatóság, az erőforrás feletti ellenőrzés és a jövőbeni gazdasági hasznok megléte feltételeinek. Amennyiben a jelen standard hatálya alá tartozó valamely tétel nem felel meg az immateriális eszköz definíciójának, a megszerzésére vagy előállítására fordított ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként kell elszámolni. Ha azonban egy tételt egy üzleti kombinációban szereznek meg, az az akvizíció időpontjában megjelenített goodwill részét képezi (lásd a 68. bekezdést).

Azonosíthatóság

▼M12

11. Az immateriális eszköz definíciója megköveteli, hogy az immateriális eszköz azonosítható legyen, azért, hogy a goodwilltől meg lehessen különböztetni. Az üzleti kombinációban megjelenített goodwill olyan eszköz, amely az üzleti kombináció során megszerzett – egyenként nem azonosított és elkülönítve nem megjelenített – más eszközökből keletkező jövőbeli gazdasági hasznokat testesít meg. A jövőbeni gazdasági hasznok származhatnak a megszerzett azonosítható eszközök közötti szinergiából, vagy olyan eszközökből, amelyek egyedileg nem felelnek meg a pénzügyi kimutatásokban való megjelenítés feltételeinek.

12. Egy eszköz akkor azonosítható, ha:

a) az elválasztható, azaz el lehet választani vagy ki lehet vonni a gazdálkodó egységből, és el lehet adni, át lehet adni, arra engedélyt lehet biztosítani, bérbe lehet adni vagy el lehet cserélni egyedileg vagy valamely kapcsolódó szerződéssel, azonosítható eszközzel vagy kötelezettséggel együtt, tekintet nélkül arra, hogy ez a gazdálkodó egységnek szándékában áll-e vagy sem; vagy

b) szerződéses vagy egyéb törvényes jogokból keletkezik, tekintet nélkül arra, hogy e jogok átruházhatóak-e vagy elválaszthatóak-e a gazdálkodó egységtől vagy más jogoktól és kötelmektől.

▼B

Ellenőrzés

13. A gazdálkodó egység akkor tart ellenőrzése alatt egy eszközt, ha képes az adott erőforrásból származó jövőbeni gazdasági hasznokat megszerezni, továbbá másoknak az ezen hasznokhoz való hozzáférését korlátozni. A gazdálkodó egységnek egy immateriális eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok ellenőrzésére való képessége általában a bíróság előtt érvényesíthető törvényes jogokból származik. Törvényes jogok hiányában nehezebb az ellenőrzést bizonyítani. Ugyanakkor egy jog jogi érvényesíthetősége nem szükséges feltétele az ellenőrzésnek, mivel a gazdálkodó egység más módon is képes lehet ellenőrizni a jövőbeni gazdasági hasznokat.

14. Piaci és műszaki ismeretek is keletkeztethetnek jövőbeni gazdasági hasznokat. Egy egység például akkor tartja ellenőrzése alatt ezeket a hasznokat, ha az adott ismereteket olyan jog védi, mint például szerzői jog, kereskedelmi szerződésből adódó korlátozás (ahol ez megengedett), vagy ha a munkavállalóknak jogi kötelezettsége van a titoktartásra.

15. A gazdálkodó egységnek lehet egy szakképzett munkavállalói csapata, és képes lehet egyedileg azonosítani a munkavállalói képességeknek egy olyan többletét, amelyek a képzésből jövőbeni gazdasági hasznokhoz vezetnek. A gazdálkodó egységnek lehet olyan várakozása továbbá, hogy munkavállalói folyamatosan a gazdálkodó egység rendelkezésére bocsátják szaktudásukat. Ugyanakkor a gazdálkodó egység általában nem rendelkezik elegendő ellenőrzéssel a szakképzett munkavállalói csoportból és a képzésből származó jövőbeni gazdasági hasznok felett ahhoz, hogy e tételek megfeleljenek az immateriális eszköz definíciójának. Hasonló okból a konkrét vezetési vagy műszaki szaktudás sem valószínű, hogy megfelel az immateriális eszköz definíciójának, kivéve, ha az abból származó jövőbeni gazdasági hasznok felhasználását és megszerzését jogok védik, és a definíció más elemei egyébként teljesülnek.

16. A gazdálkodó egységnek lehet olyan ügyfélköre vagy piaci részesedése, amely alapján elvárhatja, hogy az ügyfélkapcsolatok és ügyfélhűség kiépítésére fordított erőfeszítései következtében az ügyfelei továbbra is megmaradnak. Ugyanakkor az ügyfélkapcsolatokat vagy ügyfélhűséget védő jogok vagy az azok feletti ellenőrzés más módjának biztosítása hiányában a gazdálkodó egység általában nem rendelkezik megfelelő ellenőrzéssel az ügyfélkapcsolatokból és ügyfélhűségből származó várható jövőbeni gazdasági hasznok felett ahhoz, hogy úgy ítélhesse meg, hogy e tételek (ügyfélkör, piaci részesedések, ügyfélkapcsolatok, ügyfélhűség) kielégítik az immateriális eszköz definícióját. Amennyiben nincs törvényes jog az ügyfélkapcsolatok védelmére, az azonos vagy hasonló, szerződéssel nem alátámasztott ügyfélkapcsolatokra vonatkozó adásvételi ügyletek (kivéve, amelyek üzleti kombináció részét képezik) nyújtanak bizonyítékot arra, hogy a gazdálkodó egység egyébként képes az adott ügyfélkapcsolatból származó várható jövőbeni gazdasági hasznok ellenőrzésére. Mivel az ilyen adásvételi ügyletek arra is bizonyítékot nyújtanak, hogy az ügyfélkapcsolatok elválaszthatók, azok megfelelnek az immateriális eszköz definíciójának.

Jövőbeni gazdasági hasznok

17. Az immateriális eszközből keletkező jövőbeni gazdasági hasznok közé tartozhatnak a termékek vagy szolgáltatások értékesítéséből származó bevételek, a költségmegtakarítások vagy az eszköz gazdálkodó egység általi felhasználása által keletkező egyéb hasznok. Például lehetséges, hogy a szellemi termékek felhasználása egy gyártási folyamatban a jövőbeni termelési költségeket csökkenti, nem pedig a jövőbeni bevételeket növeli.

▼B

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

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

(a) az immateriális eszköz definíciójának (lásd a 8–17. bekezdést); valamint

(b) a megjelenítési kritériumoknak (lásd a 21–23. bekezdést).

Ez az előírás vonatkozik az immateriális eszköz megszerzéséhez vagy előállításához kapcsolódóan kezdetben felmerült költségekre, valamint az immateriális eszköz későbbi bővítéséhez, valamely részének cseréjéhez vagy szervizeléséhez kapcsolódóan felmerült költségekre.

19. A 25–32. bekezdés foglalkozik az egyedileg megszerzett immateriális javakra vonatkozó megjelenítési kritériumokkal, és a 33–43. bekezdés vonatkozik az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javakra. A 44. bekezdés az állami támogatás útján megszerzett immateriális javak kezdeti értékelésével foglalkozik, a 45–47. bekezdés az immateriális javak cseréjével, míg a 48–50. bekezdés a saját előállítású goodwill kezelésével. Az 51–67. bekezdés foglalkozik a saját előállítású immateriális javak kezdeti megjelenítésével és értékelésével.

20. 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 a gazdálkodó 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. A 63. 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 előállításúak) mindig az eredményben számolják el annak felmerülésekor. Ennek oka, hogy az ilyen ráfordítást nem lehet az üzlet egészének fejlesztésére fordított ráfordításoktól megfelelően elkülöníteni.

21. Egy immateriális eszközt akkor, és csak akkor kell megjeleníteni, ha:

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

(b) az eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

22. A gazdálkodó egységnek a várható jövőbeni gazdasági hasznok valószínűségét olyan ésszerű és indokolható feltételezések alkalmazásával kell felmérnie, amelyek a vezetés legjobb becslését képviselik az eszköz várható hasznos élettartama alatt érvényesülő gazdasági feltételrendszerre vonatkozóan.

23. A gazdálkodó egység az eszköznek tulajdonítható jövőbeni gazdasági hasznok befolyása valószínűségének meghatározásakor a kezdeti megjelenítés időpontjában meglévő feltételezések alapján mérlegel, nagyobb súlyt adva a külső bizonyítékoknak.

▼B

24. Az immateriális eszközt kezdetben bekerülési értéken kell értékelni.

Egyedi beszerzés

▼M12

25. Általános esetben a felvásároltnak az immateriális eszközért elkülönítve kifizetett ár tükrözi annak a valószínűségére vonatkozó várakozásokat, hogy az eszközben megtestesülő várható jövőbeli gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez. Más szavakkal, a gazdálkodó egység arra számít, hogy gazdasági hasznok beáramlására kerül sor, még akkor is, ha bizonytalan a beáramlás időzítése vagy összege. Ily módon a 21.(a) bekezdésben meghatározott „valószínűségi” megjelenítési kritérium mindig teljesültnek tekintendő az elkülönítve megszerzett immateriális javak esetében.

▼B

26. Ezenfelül az egyedileg megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke általában megbízhatóan meghatározható. Ez különösen így van, amikor a vételár pénzeszköz vagy más monetáris eszköz.

27. Az egyedileg megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke tartalmazza:

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

(b) a közvetlenül az eszköz rendeltetésszerű használatra való előkészítésének tulajdonítható költségeket.

28. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

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

(b) az eszköz működőképes állapotba hozásához közvetlenül kapcsolódó szakértői díjak; valamint

(c) az eszköz megfelelő működése tesztelésének költségei.

29. Példák olyan ráfordításokra, 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); valamint

(c) az igazgatási és egyéb általános költségek.

30. Az egyes költségeknek az immateriális eszköz könyv szerinti értékében történő megjelenítése addig tart, amíg az eszköz az ahhoz szükséges állapotba nem kerül, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Ily módon az immateriális eszköz használata vagy máshová történő átcsoportosítása során felmerült költségek nem képezik részét a könyv szerinti 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 szándékainak megfelelő működésre, de még nincs használatba véve; valamint

(b) a kezdeti működési veszteségek, mint például amelyek azalatt keletkeznek, hogy az eszköz outputjára vonatkozó kereslet kialakul.

▼B

31. Egyes tevékenységek kapcsolódhatnak az immateriális eszköz kifejlesztéséhez, de nem szükségesek ahhoz, hogy az eszköz a vezetés szándékainak megfelelő 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 szándékainak megfelelő működésre alkalmas állapotba kerüljön, a melléktevékenységek bevételét és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal az eredményben számolják el, a megfelelő bevétel- és költségbesorolás szerint.

▼M1

32. Ha egy immateriális eszköz kifizetését a szokásos fizetési határidőn túlra halasztják, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték. Ezen érték, valamint a teljes kifizetés közötti különbözetet kamatráfordításként számolják el a hitelezési időszak alatt, kivéve, ha azt az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard alapján aktiválják.

▼B

Üzleti kombináció során történő akvizíció

▼M12

►M33 33. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardnak megfelelően, amennyiben egy immateriális eszközt üzleti kombináció során szereznek meg, az adott immateriális eszköz bekerülési értéke annak az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke. Az immateriális eszköz valós értéke tükrözni fogja a piaci szereplőknek az akvizíció időpontjában meglévő, annak valószínűségével kapcsolatos várakozásait, hogy az eszközben megtestesülő várható jövőbeli gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodó egységhez. ◄ Más szavakkal, a gazdálkodó egység arra számít, hogy gazdasági hasznok beáramlására kerül sor, még akkor is, ha bizonytalan a beáramlás időzítése vagy összege. Ezért a 21.(a) bekezdésben meghatározott „valószínűségi” megjelenítési kritérium mindig teljesültnek tekintendő az üzleti kombinációkban megszerzett immateriális javak esetében. Ha egy üzleti kombináció során megszerzett eszköz elválasztható, vagy szerződéses vagy más törvényes jogokból származik, elegendő információ áll rendelkezésre az eszköz valós értékének megbízható értékeléséhez. Ily módon a 21.(b) bekezdésben meghatározott megbízható értékelési kritérium mindig teljesültnek tekintendő az üzleti kombinációkban megszerzett immateriális javak esetében.

34. A jelen standardnak és a (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IFRS 3 standardnak megfelelően az akvizíció időpontjában a felvásárló a goodwilltől elkülönítve jeleníti meg a felvásárolt egy immateriális eszközét, függetlenül attól, hogy az eszközt a felvásárolt az üzleti kombinációt megelőzően megjelenítette-e. Ez azt jelenti, hogy a felvásárló a goodwilltől elkülönítve eszközként akkor jeleníti meg a felvásárolt folyamatban lévő kutatási-fejlesztési projektjét, ha a projekt megfelel az immateriális eszköz fogalmának. A felvásárolt folyamatban lévő kutatás-fejlesztési projektje akkor felel meg az immateriális eszköz fogalmának, ha:

a) megfelel az eszközök fogalmának; valamint

b) azonosítható, vagyis elválasztható, vagy szerződéses vagy más törvényes jogokból keletkezik.

▼M33

Üzleti kombináció keretében megszerzett immateriális eszköz

▼M12

35. Ha az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz elválasztható, vagy szerződéses vagy más törvényes jogokból származik, elegendő információ áll rendelkezésre az eszköz valós értékének megbízható értékeléséhez. Amikor az immateriális eszköz valós értékének meghatározásához használt becsléseknél a különböző valószínűségű lehetséges kimeneteleknek egy tartománya van, akkor ez a bizonytalanság az eszköz valós értékének meghatározásába kerül be.

▼M22

36. Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz lehet, hogy elválasztható, de csak más kapcsolódó szerződéssel, azonosítható eszközzel vagy kötelezettséggel együtt. Ilyen esetekben a felvásárló az immateriális eszközt a goodwilltől elkülönítve, de a kapcsolódó tétellel együtt mutatja ki.

37. A felvásárló az egymást kiegészítő immateriális javak egy csoportját megjelenítheti egyetlen eszközként, feltéve, hogy a csoportban az egyedi eszközök hasonló hasznos élettartamokkal rendelkeznek. Például, a „márka” és „márkanév” kifejezéseket is gyakran szinonimaként használják a védjegyekre és egyéb megjelölésekre. Ugyanakkor az első kettő általános marketing kifejezés, ami jellemzően egymást kiegészítő eszközök egy csoportjára, mint például egy védjegyre (vagy szolgáltatás megjelölésre), és az ahhoz kapcsolódó márkanévre, összetételre, receptekre és technológiai szakértelemre egyaránt vonatkozik.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

A megszerzett folyamatban lévő kutatási-fejlesztési projektre vonatkozó utólagos ráfordítások

42. Azokat a kutatási-fejlesztési ráfordításokat, amelyek:

(a) egy egyedileg vagy üzleti kombinációban megszerzett és immateriális eszközként megjelenített, folyamatban lévő kutatás-fejlesztési projektre vonatkoznak; valamint

(b) amelyek a projekt megszerzését követően merültek fel,

az 54–62. bekezdés alapján kell elszámolni.

43. Az 54–62. bekezdés előírásainak alkalmazása azt jelenti, hogy egy egyedileg, vagy egy üzleti kombinációban megszerzett és immateriális eszközként megjelenített folyamatban lévő kutatás-fejlesztési projekten felmerülő utólagos ráfordítást:

(a) ráfordításként számolják el a felmerülése időpontjában, amennyiben az kutatási ráfordítás;

(b) ráfordításként számolják el a felmerülése időpontjában, amennyiben az olyan fejlesztési ráfordítás, amely nem felel meg az immateriális eszközként való megjelenítés 57. bekezdésben meghatározott kritériumainak; valamint

(c) a megszerzett kutatás-fejlesztési projekt könyv szerinti értékéhez adják hozzá, amennyiben az olyan fejlesztési ráfordítás, amely megfelel az 57. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak.

▼B

Állami támogatás formájában történő akvizíció

44. Egyes esetekben egy immateriális eszközt ingyenesen, vagy egy névleges összegért szerezhetnek meg, állami támogatás formájában. Ez bekövetkezhet, amikor egy állam olyan immateriális javakat ad át vagy oszt fel a gazdálkodó egység részére, mint például a repülőtér-használati jogok, rádió- vagy televíziós csatornák üzemeltetési jogai, importengedélyek vagy kvóták, vagy egyéb korlátozott hozzáférésű erőforrásokra vonatkozó jogosultságok. Az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standardnak megfelelően a gazdálkodó egység választhatja, hogy kezdetben az immateriális eszközt és a támogatást egyaránt valós értéken jeleníti meg. Amennyiben a gazdálkodó egység nem választja a kezdetben valós értéken történő megjelenítést, a gazdálkodó egység az eszközt nominális értéken mutatja ki (az IAS 20-ban megengedett másik eljárás szerint), növelve a nominális értéket az eszköz használatbavételre való előkészítéséhez közvetlenül kapcsolódó bármely ráfordítással.

Eszközök cseréje

45. Egyes immateriális javak megszerzése nem monetáris eszközért vagy eszközökért, 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 az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen immateriális eszköz bekerülési értékét valós értéken határozzák meg, 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 a gazdálkodó 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.

46. A gazdálkodó egység annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt mérlegeli, 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) a gazdálkodó egység tevékenységeiből az ügylet által érintett résznek a gazdálkodó egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik; valamint

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

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

▼M33

47. A 21. bekezdés (b) pontja szerint az immateriális eszközként való megjelenítés egyik feltétele az, hogy az adott eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető legyen. Az immateriális eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszközre vonatkozó ésszerű valós értéken történő értékelések 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 értékelésekor. Amennyiben a gazdálkodó egység képes mind a kapott mind az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan értékelni, az átadott eszköz valós értékét használják fel bekerülési értékként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke nyilvánvalóbb.

▼B

Saját előállítású goodwill

48. A saját előállítású goodwillt nem lehet eszközként megjeleníteni.

49. Egyes esetekben jövőbeni gazdasági hasznok létrehozása céljából merül fel ráfordítás, de nem keletkezik olyan immateriális eszköz, amely megfelel a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Az ilyen ráfordítást gyakran a saját előállítású goodwill keletkezéséhez való hozzájárulásnak nevezik. A saját előállítású goodwillt nem jelenítik meg eszközként, mivel az nem egy olyan, a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló azonosítható erőforrás (vagyis nem elválasztható, és nem is szerződéses vagy más törvényes jogból keletkezik), amelynek bekerülési értéke megbízhatóan meghatározható.

▼M33

50. A gazdálkodó egység valós értéke és a gazdálkodó egység azonosítható nettó eszközeinek könyv szerinti értéke közötti bármely időpontban tapasztalható eltérések számos olyan tényező miatt keletkezhetnek, amelyek a gazdálkodó egység valós értékét befolyásolják. Ugyanakkor az ilyen eltérések nem a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló immateriális javak bekerülési értékét képviselik.

▼B

Saját előállítású immateriális javak

51. Néha nehéz annak eldöntése, hogy egy saját előállítású immateriális eszköz megfelel-e a megjelenítés feltételeinek, az alábbiaknál felmerülő problémák miatt:

(a) annak meghatározása, hogy mikor és hol keletkezik olyan azonosítható eszköz, amely várható jövőbeni gazdasági hasznokat fog létrehozni; valamint

(b) az eszköz bekerülési értékének megbízható meghatározása. Egyes esetekben az immateriális eszköz saját előállításának költségét nem lehet elkülöníteni a gazdálkodó egység belső előállítású goodwillje fenntartásának vagy növelésének, vagy a gazdálkodó egység mindennapi működésének a költségétől.

Ezért az immateriális javakra vonatkozó megjelenítési és kezdeti értékelési követelményeken túl a gazdálkodó egység az 52–67. bekezdésben meghatározott előírásokat és útmutatást is alkalmazza a saját előállítású immateriális javainak mindegyikére.

52. Annak megítéléséhez, hogy egy saját előállítású immateriális eszköz megfelel-e a megjelenítés kritériumainak, a gazdálkodó egységnek az eszköz előállításának folyamatát fel kell osztania:

(a) kutatási szakaszra; valamint

(b) fejlesztési szakaszra.

Bár a „kutatás” és a „fejlesztés” kifejezések szerepelnek a fogalmi meghatározások között, a „kutatási szakasz” és a „fejlesztési szakasz” kifejezéseknek szélesebb értelme van a jelen standard céljából.

53. Amennyiben az immateriális eszköz saját előállítására irányuló projekten belül a gazdálkodó egység nem tudja a kutatási szakaszt megkülönböztetni a fejlesztési szakasztól, a gazdálkodó egység a projekthez kapcsolódó ráfordítást úgy kezeli, mintha az kizárólag a kutatási szakaszban keletkezett volna.

Kutatási szakasz

54. Kutatásból (vagy egy belső projekt kutatási szakaszából) származó immateriális eszközt nem lehet megjeleníteni. A kutatáshoz (vagy egy belső projekt kutatási szakaszában) felmerülő ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként kell megjeleníteni.

▼B

55. Egy belső projekt kutatási szakaszában a gazdálkodó egység nem tudja bizonyítani, hogy egy olyan immateriális eszköz létezik, amely valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat fog termelni. Ezért ezt a ráfordítást ráfordításként számolják el annak felmerülése időpontjában.

56. Kutatási tevékenységekre példák:

(a) új ismeret megszerzésére irányuló tevékenységek;

(b) kutatási eredmények vagy más ismeretek keresése, azok kiértékelése és végleges kiválasztása, és alkalmazásai;

(c) anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások alternatíváinak keresése; valamint

(d) új vagy jobb lehetséges alternatív anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások megalkotása, megtervezése, kiértékelése és végleges kiválasztása.

Fejlesztési szakasz

57. A fejlesztésből (vagy egy belső projekt fejlesztési szakaszából) származó immateriális eszközt akkor, és csak akkor kell megjeleníteni, ha a gazdálkodó egység az alábbiak mindegyikét bizonyítani tudja:

(a) az immateriális eszköz előállításának olyan műszaki kivitelezhetőségét, hogy az felhasználásra vagy értékesítésre alkalmas lesz;

(b) a gazdálkodó egység szándékát az immateriális eszköz befejezésére és felhasználására vagy értékesítésére;

(c) a gazdálkodó egység képességét az immateriális eszköz felhasználására vagy értékesítésére;

(d) azt, hogy hogyan fog az immateriális eszköz jövőbeni gazdasági hasznokat keletkeztetni. Egyebek mellett, a gazdálkodó egységnek bizonyítania kell az immateriális eszközből származó termék piacának, vagy magának az immateriális eszköz piacának a létezését, vagy amennyiben az belsőleg kerül felhasználásra, az immateriális eszköz hasznosságát;

(e) megfelelő műszaki, pénzügyi és egyéb források elérhetőségét a fejlesztés befejezéséhez, és az immateriális eszköz felhasználásához vagy értékesítéséhez;

(f) a gazdálkodó egység képességét az immateriális eszköz fejlesztése során az eszköznek tulajdonítható ráfordítás megbízható mérésére.

58. Egy belső projekt fejlesztési szakaszában a gazdálkodó egység egyes esetekben képes lehet arra, hogy azonosítson egy immateriális eszközt, és bizonyítsa, hogy az valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat fog keletkeztetni. Ennek az az oka, hogy a projekt fejlesztési szakasza a kutatási szakasznál előrehaladottabb.

59. Fejlesztési tevékenységekre példák:

(a) a gyártást megelőző vagy a használatbavételt megelőző prototípusok vagy modellek tervezése, létrehozása és tesztelése;

(b) eszközök, tokmányok, öntőformák és présformák tervezése új technológia alkalmazásával;

(c) az üzemszerű gyártásra még nem gazdaságos méretű kísérleti üzem megtervezése, létrehozása és működtetése; valamint

(d) új vagy jobb anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások kiválasztott alternatív megoldásainak tervezése, létrehozása és tesztelése.

▼B

60. Annak bemutatására, hogy az immateriális eszköz hogyan fog valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat eredményezni, a gazdálkodó egységnek az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapelveinek felhasználásával meg kell becsülnie az eszközből keletkező jövőbeni gazdasági hasznokat. Amennyiben az eszköz csak más eszközökkel együtt keletkeztet gazdasági hasznokat, a gazdálkodó egység az IAS 36-ban meghatározott pénztermelő egységek koncepcióját alkalmazza.

61. Az ahhoz szükséges erőforrások rendelkezésre állását, hogy egy immateriális eszköz elkészüljön, felhasználható legyen és a belőle származó hasznok megszerezhetőek legyenek, bizonyítani lehet pl. egy olyan üzleti tervvel, amely bemutatja a szükséges műszaki, pénzügyi és egyéb forrásokat, és a gazdálkodó egység arra való képességét, hogy ezen forrásokat biztosítsa. Bizonyos esetekben a gazdálkodó egység a külső finanszírozás rendelkezésre állását a hitelezőnek a terv finanszírozására vonatkozó szándéknyilatkozatával igazolja.

62. A gazdálkodó egység önköltség-számítási rendszerei gyakran megbízhatóan mérik a saját előállítású immateriális eszköz előállítási költségét, mint például a szerzői jogok vagy a licencek megszerzéséhez vagy számítógépes szoftver kifejlesztéséhez kapcsolódó béreket és egyéb ráfordításokat.

63. A saját előállítású márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták és más tartalmilag hasonló tételek nem jeleníthetők meg immateriális javakként.

64. A saját előállítású márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták és más tartalmilag hasonló tételek vonatkozásában felmerült ráfordítások nem különböztethetőek meg egyértelműen a gazdálkodó egység egészének fejlesztési költségeitől. Ezért ezen tételeket nem jelenítik meg immateriális javakként.

A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke

65. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke a 24. bekezdés céljára az attól az időponttól felmerülő ráfordítások összessége, amikor az immateriális eszköz először megfelel a 21., a 22. és az 57. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Az 71. bekezdés megtiltja a korábban költségként elszámolt ráfordítás aktiválását.

66. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke magában foglalja az eszköznek a vezetés szándékainak megfelelő használatra alkalmassá válásához szükséges, 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) a munkavállalói juttatásoknak az immateriális eszköz előállításából származó költségei (ahogy azt az IAS 19 standard meghatározza);

(c) egy törvényes jog bejegyzésének díja; valamint

(d) az immateriális eszköz előállításához felhasznált szabadalmak és engedélyek amortizációja.

Az IAS 23 standard határozza meg a kamatoknak a saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke részeként történő megjelenítésének kritériumait.

67. A következő tételek nem elemei a saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értékének:

(a) az értékesítési, igazgatási és egyéb általános költségek, kivéve, ha az adott költség közvetlenül az eszköz használatbavételre való felkészítésének tulajdonítható;

(b) az azonosított hatékonysághiány, és az azelőtt felmerülő működési veszteség, hogy az eszköz elérné a tervezett teljesítmény szintjét; valamint

▼B

(c) az eszközt működtető alkalmazottak képzéséhez kapcsolódó ráfordítások.

Szemléltető példa a 65. bekezdéshez

A gazdálkodó egység egy új gyártási folyamatot fejleszt. 20X5-ben a felmerült költség 1 000 CU volt ([a]), amelyből 900 CU 20X5. december 1-jét megelőzően, 100 CU pedig 20X5. december 1-je és 20X5. december 31-e között merült fel. A gazdálkodó egység bizonyítani tudja, hogy 20X5. december 1-jén a gyártási folyamat megfelelt az immateriális eszközként való megjelenítés kritériumainak. A gyártási folyamatban megtestesülő know-how megtérülő értéke (amely tartalmazza azokat a jövőbeni kifizetéseket, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a gyártási folyamat a használatbavételre alkalmassá váljon) a becslés szerint 500 CU.

20X5 végén a gyártási folyamatot immateriális eszközként jelenítik meg 100 CU bekerülési értéken (az elszámolhatósági kritérium teljesülésének időpontjától, azaz 20X5. december 1-jétől felmerült ráfordítás). A 20X5. december 1-je előtt felmerült 900 CU-t költségként jelenítik meg, mivel a megjelenítés kritériumai csak 20X5. december 1-jén teljesültek. Ez a költség soha nem fogja a ►**M5** *pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban* ◄ *megjelenített gyártási folyamat bekerülési értékének részét képezni.*

A 20X6-ban felmerült költség 2 000 CU. 20X6 végén a gyártási folyamatban megtestesülő know-how megtérülő értéke (amely tartalmazza azokat a jövőbeni kifizetéseket, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a gyártási folyamat a használatbavételre alkalmassá váljon) a becslés szerint 1 900 CU.

20X6 végén a gyártási folyamat bekerülési értéke 2 100 CU (100 CU ráfordítás 20X5 végén megjelenítve, plusz 2 000 CU ráfordítás 20X6-ban megjelenítve). A gazdálkodó egység 200 CU értékvesztés miatti veszteséget számol el, hogy a gyártási folyamat értékvesztés miatt veszteség előtti könyv szerinti értékét (2 100 CU) a megtérülő értékre (1 900 CU) módosítsa. Ezt az értékvesztés miatti veszteséget valamely későbbi időszakban vissza kell írni, ha az IAS 36-ban az értékvesztés visszaírására meghatározott feltételek teljesülnek.

([a]) A jelen standardban a pénzösszegek „pénznemegységben” (currency unitban) vannak megadva.

A RÁFORDÍTÁS ELSZÁMOLÁSA

▼M12

68. Egy immateriális tételre fordított kiadást annak felmerülésekor ráfordításként kell elszámolni, kivéve ha:

a) **az olyan immateriális eszköz bekerülési értékének részét képezi, amely megfelel a megjelenítési kritériumoknak (lásd 18–67. bekezdések); vagy**

b) a tételt egy üzleti kombináció során szerezték meg, és azt nem lehet immateriális eszközként megjeleníteni. Ha ez a helyzet, akkor az akvizíció időpontjában goodwillként megjelenített összeg részét képezi (lásd IFRS 3 standard).

▼M8

69. Egyes esetekben ráfordítás merül fel a gazdálkodó egység számára való jövőbeni gazdasági hasznok biztosítása céljából, de nem szereznek meg vagy állítanak elő olyan immateriális eszközt vagy más eszközt, amelyet meg lehetne jeleníteni. Áruszállítás esetén a gazdálkodó egység az ilyen kiadást akkor számolja el ráfordításként, amikor hozzáférési joga van ezen árukhoz. Szolgáltatásnyújtás esetén a gazdálkodó egység az ilyen kiadást akkor számolja el ráfordításként, amikor megkapja a szolgáltatást. Például a kutatási kiadást a felmerülése időpontjában számolják el ráfordításként (lásd az 54. bekezdést), kivéve, ha ahhoz egy üzleti kombináció részeként jutottak hozzá. Olyan egyéb ráfordítások, amelyeket felmerülésük időpontjában ráfordításként számolnak el, például:

▼B

(a) a beindítási tevékenységekhez kapcsolódó ráfordítások (azaz beindítási költségek), kivéve, ha az adott ráfordítást az IAS 16 standard valamely tételének bekerülési értéke tartalmazza. A beindítási költségek tartalmazhatják az alapítási költségeket, mint pl. a gazdasági társaság megalapítása során felmerülő jogi és adminisztrációs költségeket, egy új telephely vagy vállalkozás megnyitásának költségeit (azaz nyitás előtti költségeket), vagy egy új tevékenység beindításához, vagy egy új termék vagy folyamat bevezetéséhez kapcsolódó ráfordításokat (azaz működés megkezdése előtti költségeket);

(b) a képzési tevékenységekre fordított ráfordítások;

▼M8

(c) a reklámra és promóciós tevékenységekre fordított ráfordítások (ideértve a postai megrendelő katalógusokat is);

▼B

(d) a gazdálkodó egység egy részének vagy egészének más telephelyre való költöztetéséhez vagy átszervezéséhez kapcsolódó ráfordítások.

▼M8

69A. Egy gazdálkodó egységnek akkor van hozzáférési joga az árukhoz, ha tulajdonolja őket. Hasonlóan, akkor is hozzáférési joga van az árukhoz, ha a szállító a szállítási szerződés feltételeinek megfelelően azokat létrehozta, és a gazdálkodó egység kérheti a leszállítást fizetésért cserébe. A szolgáltatás akkor tekinthető megkapottnak, ha a szállító a gazdálkodó egység részére történő nyújtásról szóló szerződésnek megfelelően teljesít, és nem pedig akkor, amikor a gazdálkodó egység azt más szolgáltatás nyújtásához – például az ügyfeleknek szóló reklám céljára – használja fel.

70. A 68. bekezdés nem zárja ki, hogy a gazdálkodó egység egy adott előleget eszközként jelenítsen meg, amikor az árukért történő fizetés megelőzi az árukhoz való hozzáférés jogának megszerzését. Hasonlóan, a 68. bekezdés nem zárja ki, hogy a gazdálkodó egység egy adott előleget eszközként jelenítsen meg, amikor a szolgáltatásért történő fizetés megelőzi a szolgáltatás megkapását.

▼B

Múltbeli ráfordítások nem mutathatók ki eszközként

71. Az immateriális eszközzel kapcsolatban felmerült olyan ráfordítást, amelyet kezdetben ráfordításként jelenítettek meg, egy későbbi időpontban nem lehet megjeleníteni az immateriális eszköz bekerülési értékének részeként.

▼B

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

72. A gazdálkodó egységnek számviteli politikájaként választani kell a 74. bekezdésben foglalt bekerülésiérték-modell, vagy a 75. bekezdésben bemutatott átértékelési modell alkalmazása között. Amennyiben valamely immateriális eszközt az átértékelési modell alapján számolnak el, az azonos csoportba tartozó valamennyi eszközt ugyanezen módszer szerint kell elszámolni, kivéve, ha az adott eszköznek nem létezik aktív piaca.

73. Egy immateriális eszközcsoport a gazdálkodó egység tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű immateriális javak csoportja. Az azonos immateriális eszközcsoportba tartozó egyes tételeket egyidejűleg kell átértékelni az eszközök szelektív átértékelésének és annak elkerülésére, hogy a pénzügyi kimutatásokban különböző időpontok szerinti bekerülési és átértékelt értékek szerepeljenek.

Bekerülésiérték-modell

74. A kezdeti megjelenítést követően az immateriális eszközt a bármely halmozott amortizációval és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken kell nyilvántartani.

Átértékelési modell

75. A kezdeti megjelenítést követően az immateriális eszközt az átértékelés időpontjában érvényes valós értékkel egyenlő átértékelt értéken kell nyilvántartani, csökkentve bármely későbbi halmozott amortizációval és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteséggel. ►M33 **A jelen standardban előírt átértékelések céljára a valós értéket egy aktív piac alapján kell értékelni.** ◄ Az átértékelést olyan rendszerességgel kell elvégezni, hogy a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ az eszköz könyv szerinti értéke ne térjen el lényegesen annak valós értékétől.

76. Az átértékelési modell nem engedi meg:

(a) az olyan immateriális javak átértékelését, amelyeket korábban eszközként nem jelenítettek meg; vagy

(b) az immateriális javak bekerülési értéktől eltérő értéken történő kezdeti megjelenítését.

77. Az átértékelési modell az eszköz bekerülési értékének megjelenítése után alkalmazandó. Ugyanakkor, ha az immateriális eszköz bekerülési értékének csak egy részét jelenítik meg eszközként, mivel az eszköz csak a folyamat egy bizonyos szakaszában felelt meg a megjelenítési kritériumoknak (lásd a 65. bekezdést), az átértékelési modellt az eszköz egészére lehet alkalmazni. Az átértékelési modell alkalmazható továbbá arra az immateriális eszközre is, amely állami támogatás formájában szereztek meg, és nominális értéken jelenítettek meg (lásd a 44. bekezdést).

►M33 78. Aktív piac megléte nem gyakori az immateriális javak esetében, bár előfordulhat. ◄ Például, egyes jogrendszerekben létezik aktív piacuk a szabadon átruházható taxiengedélyeknek, halászati engedélyeknek vagy gyártási kvótáknak. Ugyanakkor azonban nincs aktív piacuk a márkaneveknek, az újságcímeknek, a zenével és a filmmel kapcsolatos kiadói jogoknak, a szabadalmaknak és logóknak, mivel minden egyes ilyen eszköz egyedi. Továbbá bár az immateriális javakat adják-veszik, a szerződések egyedi vevők és eladók között köttetnek, és az ilyen tranzakciók viszonylag ritkák. Ezen okok miatt egy bizonyos eszközért megfizetett vételár nem feltétlenül nyújt elegendő bizonyítékot egy másik eszköz valós értékét illetően. Ezenfelül az árak gyakran nem nyilvánosak.

▼B

79. Az átértékelések gyakorisága az átértékelendő immateriális eszköz valós értékének volatilitásától függ. Ha az átértékelt eszköz valós értéke lényegesen eltér az eszköz könyv szerinti értékétől, további átértékelésre van szükség. Egyes immateriális javak valós értéke jelentős és volatilis mozgásoknak lehet kitéve, amely szükségessé teszi az évenkénti átértékelést. Nem szükséges ilyen gyakori átértékelés az olyan immateriális javakra vonatkozóan, amelyek valós értékében csak nem jelentős mozgás tapasztalható.

▼M43

80. Ha egy immateriális eszköz átértékelésre kerül, az eszköz könyv szerinti értékét az átértékelt összeghez igazítják. Az átértékelés időpontjában az eszközt az alábbi módok valamelyikén kell kezelni:

(a) a bruttó könyv szerinti értéket oly módon igazítják ki, hogy az eszköz könyv szerinti értékének átértékelésével konzisztens legyen. A bruttó könyv szerinti érték például újra megállapítható a megfigyelhető piaci adatokra történő hivatkozás révén, vagy a könyv szerinti érték változásával arányban. Az átértékelés időpontjában a halmozott amortizációt oly módon igazítják ki, hogy megegyezzen a bruttó könyv szerinti érték és az eszköz halmozott értékvesztés miatti veszteségek figyelembevételét követő könyv szerinti értéke közötti különbséggel; vagy

(b) a halmozott amortizáció kivezetésre kerül az eszköz bruttó könyv szerinti értékével szemben.

A halmozott amortizáció kiigazításának összege részét képezi a könyv szerinti érték növekedésének vagy csökkenésének, amelyet a 85. és 86. bekezdésben foglaltaknak megfelelően számolnak el.

▼B

81. Ha egy átértékelt immateriális eszközcsoportba tartozó immateriális eszköz nem értékelhető át, mivel erre az eszközre nézve nem létezik aktív piac, az eszközt a bármely halmozott amortizációval és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értékén kell nyilvántartani.

▼M33

82. **Ha egy átértékelt immateriális eszköz valós értékét már nem lehet az aktív piac alapján értékelni, az eszköz könyv szerinti értéke a legutolsó átértékelés időpontjában megállapított átértékelt értéke kell legyen, csökkentve bármely későbbi halmozott amortizációval és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteséggel.**

▼B

83. Az a tény, hogy egy átértékelt eszköznek már nincs aktív piaca, jelezheti, hogy az eszköz értékvesztett lehet, és hogy azt tesztelni szükséges az IAS 36 standard alapján.

▼M33

84. Ha az eszköz valós értékét egy későbbi értékelési időpontban meg lehet állapítani egy aktív piac alapján, az átértékelési modellt ezen időponttól alkalmazzák.

▼B

►M5 85. Ha az átértékelés eredményeként az immateriális javak könyv szerinti értéke nő, a növekedést az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni, és a saját tőkében átértékelési többletként kell felhalmozni. Ugyanakkor ◄, a növekedést az eredményben kell elszámolni, amennyiben a felértékelés egy korábbi, az eredményben elszámolt átértékelési csökkenést fordít vissza.

▼B

86. Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke csökken, a csökkenést az eredményben kell elszámolni. ►M5 Ugyanakkor a csökkenést az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni az adott eszközhöz tartozó átértékelési különbözet követel egyenlege mértékéig. Az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt csökkenés csökkenti a saját tőkében az átértékelési többlet alatt felhalmozódott összeget. ◄

87. A saját tőkében elszámolt halmozott átértékelési többlet közvetlenül átvezethető a felhalmozott eredménybe a többlet realizálásakor. A teljes többlet az eszköz használatból való kivonásakor vagy elidegenítésekor realizálható. A többlet egy része azonban realizálható aközben is, hogy a gazdálkodó egység az eszközt használja; ilyen esetben a többlet realizált része az eszköz átértékelt könyv szerinti értékén alapuló amortizáció és azon amortizációs összeg közötti különbözet, amelyet az eszköz eredeti bekerülési értéke alapján számoltak volna el. Az átértékelési többletből a felhalmozott eredménybe történő átvezetés nem az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatáson ◄ keresztül történik.

HASZNOS ÉLETTARTAM

88. A gazdálkodó egységnek fel kell mérnie, hogy egy adott immateriális eszköz hasznos élettartama határozott vagy határozatlan, és amennyiben határozott, annak hosszát vagy az azt alkotó gyártási vagy hasonló egységek számát. Egy immateriális eszköz akkor tekintendő határozatlan hasznos élettartamúnak, ha valamennyi releváns tényező figyelembevétele után nincs olyan előre látható korlátozás, amely az adott eszközből a gazdálkodó egység számára várhatóan megtermelt pénzbevételeket időben korlátozná.

89. Az immateriális javak megjelenítése azok hasznos élettartama alapján történik. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszközt amortizálják (lásd a 97–106. bekezdést), míg a határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközt nem (lásd a 106–107. bekezdést). A jelen standardhoz csatolt szemléltető példák különböző immateriális javakra vonatkozóan bemutatják a hasznos élettartam meghatározását, valamint ezen eszközök ezt követő elszámolását a meghatározott hasznos élettartamok alapján.

90. Egy immateriális eszköz hasznos élettartamának megállapításakor számos tényezőt figyelembe kell venni, ezen belül:

(a) az eszköznek a gazdálkodó egység által történő tervezett felhasználását, és azt, hogy az eszközt egy másik vezetőcsoport tudná-e hatékonyan kezelni;

(b) az eszközre vonatkozó jellemző termékéletciklust, 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 a gazdálkodó egység képességét és szándékait e szint elérésére;

▼B

(g) az eszköz feletti ellenőrzés időtartamát, és az eszköz felhasználására vonatkozó jogi vagy hasonló korlátozásokat, mint például a kapcsolódó lízing szerződések lejárati idejét; valamint

(h) azt, hogy az eszköz hasznos élettartama függ-e a gazdálkodó egység egyéb eszközeinek hasznos élettartamától.

91. A „határozatlan” kifejezés nem azt jelenti, hogy „végtelen”. Egy immateriális eszköz hasznos élettartama csupán azt a várható jövőbeni karbantartási ráfordítás szintet tükrözi, amely ahhoz szükséges, hogy az eszköz hasznos élettartama felmérésének időpontjában becsült szokásos teljesítménye fenntartható legyen, valamint a gazdálkodó egység képességét és szándékait e szint fenntartására. A következtetés, hogy valamely immateriális eszköz hasznos élettartama határozatlan, nem függhet olyan tervezett jövőbeni ráfordításoktól, amelyek az eszköz szokásos teljesítményének fenntartásán felül merülnek fel.

▼M47

92. A gyors technológiai változások következtében a számítógépes szoftver és számos más immateriális eszköz érzékeny a technológiai avulással szemben. Ezért valószínű, hogy hasznos élettartamuk rövid. Az immateriális eszköz felhasználásával készült tétel eladási árának várható jövőbeni csökkenései az eszköz várható műszaki vagy kereskedelmi elavulására utalhatnak, ami azonban az eszközben megtestesülő várható jövőbeli gazdasági hasznok csökkenését tükrözheti.

▼B

93. Az immateriális javak hasznos élettartama lehet nagyon hosszú, akár határozatlan is. A bizonytalanság igazolja az immateriális eszköz hasznos élettartamának óvatossági alapon történő becslését, de nem igazolja, hogy olyan élettartamot válasszanak, amely irreálisan rövid.

▼M12

94. A szerződéses vagy más törvényes jogokból származó immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg a szerződéses vagy más törvényes jogok időtartamát, de lehet annál rövidebb, attól függően, hogy a gazdálkodó egység a várakozásai szerint milyen hosszú időtartamon keresztül kívánja az adott eszközt használni. Amennyiben a szerződéses vagy más törvényes jogok egy meghatározott időtartamra szólnak, amely megújítható, az immateriális eszköz hasznos élettartama csak akkor tartalmazhatja a megújítási időszako(ka)t, ha bizonyíték támasztja alá, hogy a gazdálkodó egység általi, jelentős költség nélküli megújítást. Egy immateriális eszközként megjelenített, újra megszerzett jog hasznos élettartama annak a szerződésnek a hátralévő szerződéses időtartamával egyezik meg, amelyben a jogot megadták, és nem tartalmazhat megújítási időszakokat.

▼B

95. Az immateriális eszköz hasznos élettartamát gazdasági és jogi tényezők egyaránt befolyásolhatják. A gazdasági tényezők határozzák meg azon időszak hosszát, amelyen keresztül a jövőbeni gazdasági hasznokat a gazdálkodó egység megszerzi. A jogi tényezők korlátozhatják azon időszak hosszát, amely alatt a gazdálkodó egység az ezen hasznokhoz való hozzáférést ellenőrzi. A hasznos élettartam az ezen tényezők által meghatározott időtartamok közül a rövidebb.

96. Többek között az alábbi tényezők jelzik, ha a szerződéses vagy egyéb törvényes jogok megújítása jelentős költségek nélkül lehetséges a gazdálkodó egység számára:

(a) bizonyíték van arra, esetleg múltbeli tapasztalat alapján, hogy a szerződéses vagy egyéb törvényes jogokat meg fogják újítani. Amennyiben a megújítás harmadik fél beleegyezésétől függ, ez tartalmazza azt a bizonyítékot is, hogy a harmadik személy e hozzájárulást megadja;

(b) bizonyíték van arra, hogy a megújításhoz szükséges feltételek teljesülni fognak; valamint

▼B

(c) a gazdálkodó egységnél felmerülő költségek nem jelentősek a megújításból származó, a gazdálkodó egységhez várhatóan befolyó jövőbeni gazdasági hasznokhoz viszonyítva.

Amennyiben a megújítás költségei a megújításból származó, a gazdálkodó egységhez várhatóan befolyó jövőbeni gazdasági hasznokhoz viszonyítva jelentősek, a „megújítás” költségei alapvetően lényegében egy új immateriális eszköz megújítás időpontjában történő megszerzésének költségeit tükrözik.

HATÁROZOTT HASZNOS ÉLETTARTAMÚ IMMATERIÁLIS JAVAK

Amortizációs időszak és amortizációs módszer

97. Egy határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz értékcsökkenthető összegét szisztematikus alapon kell felosztani a hasznos élettartam során. Az amortizációnak akkor kell kezdődnie, amikor az a használatra alkalmassá válik, azaz amikor az eszköz az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerül, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Az amortizációt az eszköznek az IFRS 5 standard alapján értékesítésre tartottá (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítésének az időpontja és a kivezetésének az időpontja közül a korábbi időpontban kell megszüntetni. Az alkalmazott amortizációs módszernek tükröznie kell azt az ütemezést, ahogyan a gazdálkodó 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 az eredményben kell elszámolni, kivéve, ha a jelen vagy egy másik standard megengedi vagy előírja annak aktiválását más eszköz könyv szerinti értékében.

▼M8

98. 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 módszer és a termelési egységek módszer. Az alkalmazott módszert az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok felhasználásának várható ütemezése alapján választják ki, és azt valamennyi időszakra vonatkozóan konzisztens módon alkalmazzák, kivéve, ha a jövőbeni gazdasági hasznok hasznosításának várható ütemezésében változás áll be.

▼M47

98A. Megcáfolható feltételezés, hogy nem helyénvaló az az értékcsökkenési módszer, amely az immateriális eszköz használatát magában foglaló tevékenység által termelt bevételen alapul. Az immateriális javak használatát magában foglaló tevékenység által termelt bevétel jellemzően az immateriális eszközben foglalt gazdasági hasznok megszerzéséhez nem közvetlenül kapcsolódó tényezőket tükrözi. Például: a bevételt egyéb inputok és folyamatok, értékesítési tevékenységek, valamint az értékesítési mennyiségek és árak változásai is befolyásolják. A bevétel árkomponensét befolyásolhatja az infláció, amely azonban semmi kihatással sincs az eszköz felhasználására. E feltételezés csak az alábbi korlátozott körülmények között cáfolható meg:

a) amennyiben az immateriális eszköz bevétel mértékeként kerül kifejezésre a 98C. bekezdésben leírtak szerint, vagy

b) amennyiben bizonyítható, hogy a bevétel és az immateriális eszközben foglalt gazdasági hasznok megszerzése között szoros a korreláció.

▼M47

98B. A 98. bekezdés szerinti megfelelő amortizációs módszer kiválasztásakor a gazdálkodó egység megállapíthatja az immateriális eszközben rejlő döntő súlyú korlátozó tényezőt. Például: a gazdálkodó egység immateriális eszköz feletti használati jogát rögzítő szerződésben a gazdálkodó egység immateriális eszköz feletti használati jogát előre meghatározott évek számában (vagyis időben), a termelt egységek számában vagy a termelendő bevétel meghatározott teljes összegében is meg lehet szabni. Az ilyen döntő súlyú korlátozó tényező megállapítása kiindulópontként szolgálhat az amortizáció megfelelő alapjának beazonosításához, azonban lehet mást is alapul venni, amennyiben az jobban tükrözi a gazdasági hasznok megszerzésének várható ütemét.

98C. Abban az esetben, ha az immateriális eszközben rejlő döntő súlyú korlátozó tényező egy bevételi küszöb elérése, a termelendő bevétel megfelelő alapot kínálhat az amortizációhoz. Például: egy aranybányából arany feltárásához és kitermeléséhez koncessziós szerződéshez jutó gazdálkodó egység esetében a szerződés lejártát az idő vagy a kitermelt arany mennyisége helyett rögzíthetik a kitermelésből származó meghatározott összbevételhez (pl. a szerződés 2 milliárd pénzegységnek megfelelő arany értékesítéséből származó kumulált összbevételig engedélyezheti a bányából történő aranykitermelést). Még egy példa: egy díjköteles út üzemeltetési jogát rögzíthetik a kiszabott kumulált útdíjból befolyó bevétel teljes összege alapján (pl. a szerződés addig engedélyezi a díjköteles út üzemeltetését, amíg a beszedett útdíjak kumulált összege el nem éri a 100 millió pénzegységet). Amennyiben az immateriális eszköz használatát illetően a szerződés a bevételt állapította meg döntő súlyú korlátozó tényezőnek, a termelt bevétel adott esetben megfelelő alap lehet az immateriális eszköz amortizációjához, feltéve, hogy a szerződés megszabja a termelendő bevétel meghatározott teljes összegét, amely így az amortizáció számításának alapjául szolgál.

▼B

99. Az amortizációt általában az eredményben jelenítik meg. Ugyanakkor egyes esetekben az eszközben megtestesült jövőbeni gazdasági hasznokat egy másik eszköz előállítása nyeli el. Ilyen esetben az amortizáció összege a másik eszköz bekerülési értékének részét képezi és annak könyv szerinti értékében szerepel. Például az olyan immateriális javak amortizációját, amelyek egy gyártási folyamat során kerülnek felhasználásra, a készletek könyv szerinti értéke tartalmazza (lásd IAS 2 *Készletek*).

Maradványérték

▼M33

100. **A határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz maradványértékét nullának kell feltételezni, kivéve, ha:**

▼B

(a) egy harmadik személy kötelezettséget vállalt az eszköz megvásárlására a hasznos élettartamának végén; vagy

▼M33

(b) **az eszközre vonatkozóan létezik (az IFRS 13-ban meghatározott) aktív piac, és:**

▼B

i. a maradványértéket e piac alapján meg lehet határozni; valamint

ii. valószínű, hogy egy ilyen piac az eszköz hasznos élettartama végén is létezni fog.

▼B

101. A határozott hasznos élettartamú eszköz értékcsökkenthető összegének meghatározásához először levonásra kerül a maradványérték. A nullától eltérő maradványérték azt jelzi, hogy a gazdálkodó egység várhatóan el fogja idegeníteni az immateriális eszközt annak gazdasági élettartamának vége előtt.

102. Az eszköz maradványértékére vonatkozó becslés egy olyan hasonló eszköznek 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 minden egyes pénzügyi év végén felülvizsgálják. Az eszköz maradványértékében bekövetkező változást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard alapján számviteli becslés változásként kell elszámolni.

103. 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.

Az amortizációs időszak és az amortizációs módszer felülvizsgálata

104. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszközre alkalmazott amortizációs időszakot és amortizációs módszert legalább minden egyes pénzügyi év végén felül kell vizsgálni. Ha az eszköz várható hasznos élettartama eltér a korábbi becslésektől, az amortizációs időszakot ennek megfelelően módosítani kell. Amennyiben módosulás történt az eszközből származó gazdasági hasznok várható ütemében, az amortizációs módszert a változást tükrözően meg kell változtatni. Ezen változásokat az IAS 8 szerint számvitelibecslés-változásként kell elszámolni.

105. 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.

106. Idővel, egy immateriális eszközből a gazdálkodó egység számára befolyó jövőbeni gazdasági hasznok üteme megváltozhat. Például nyilvánvalóvá válhat, hogy a fokozatosan csökkenő egyenleg amortizációs módszere a megfelelő a lineáris módszer helyett. Egy másik példa, amikor a licenc által megtestesített jogok felhasználása elhalasztásra kerül az üzleti terv egyéb összetevőivel kapcsolatos lépések függvényében. Ebben az esetben az eszközből származó gazdasági hasznokból a gazdálkodó egység esetleg csak későbbi időszakokban részesül.

HATÁROZATLAN HASZNOS ÉLETTARTAMÚ IMMATERIÁLIS ESZKÖZÖK

107. A határozatlan hasznos élettartamú immateriális javakat nem lehet amortizálni.

108. Az IAS 36 standard alapján a gazdálkodó egységnek a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak értékvesztési vizsgálatát el kell végeznie, a megtérülő érték és könyv szerinti érték összehasonlításával

(a) évente; valamint

(b) amikor arra utaló jelzés van, hogy az immateriális eszköz értékvesztett lehet.

▼B

A hasznos élettartam meghatározásának felülvizsgálata

109. A nem amortizált immateriális javak hasznos élettartamát valamennyi időszakban felül kell vizsgálni annak meghatározására, hogy az események és körülmények továbbra is alátámasztják-e az adott eszközre vonatkozó határozatlan hasznosélettartam-meghatározást. Amennyiben már nem, a hasznos élettartam határozatlanról határozottra történő módosítását az IAS 8 standard alapján számviteli becslés változásként kell elszámolni.

110. Az IAS 36 alapján egy immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanról határozottra történő módosítása arra utaló jelzés, hogy az eszköz értékvesztett lehet. Ennek eredményeként a gazdálkodó egységnek értékvesztési vizsgálat alá kell vetnie az adott eszközt az IAS 36 szerint megállapított megtérülő érték könyv szerinti értékkel történő összehasonlításával, valamint a könyv szerinti értéknek a megtérülő értéket meghaladó bármely többletének értékvesztés miatti veszteségként történő megjelenítésével.

A KÖNYV SZERINTI ÉRTÉK MEGTÉRÜLÉSE – ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉGEK

111. Annak meghatározásához, hogy egy immateriális eszköz értékvesztett-e, a gazdálkodó egység az IAS 36 standardot alkalmazza. Az a standard bemutatja, mikor és hogyan vizsgálja felül a gazdálkodó egység az eszközei könyv szerinti értékét, hogyan határozza meg az eszköz megtérülő értékét, és hogy mikor jelenít meg vagy ír vissza értékvesztés miatti veszteséget.

HASZNÁLATBÓL VALÓ KIVONÁSOK ÉS ELIDEGENÍTÉSEK

112. Az immateriális eszközt ki kell vezetni:

(a) az eszköz elidegenítésekor; vagy

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

113. 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 az eredményben kell elszámolni az eszköz kivezetésekor (kivéve, ha az IAS 17 standard a visszlízingre vonatkozóan eltérően írja elő). A nyereséget nem lehet árbevételként besorolni.

▼M52

114. Az immateriális eszköz elidegenítése számos különböző módon történhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az immateriális eszköz elidegenítési időpontja az az időpont, amikor az átvevő ellenőrzést szerez az eszköz felett, teljesítve azon követelményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy a teljesítési kötelmet az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard szerint kielégítették. A visszlízing formájában megvalósuló elidegenítést az IAS 17 standard szabályozza.

▼B

115. Amennyiben a 21. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritérium alapján a gazdálkodó egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta az immateriális eszköz valamely része cseréjének bekerülési értékét, a gazdálkodó egységnek a lecserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. Ha a gazdálkodó 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.

▼M12

115A. Az üzleti kombináció során újra megszerzett jog esetében akkor, ha a jogot a későbbiekben újból kiadják (értékesítik) egy harmadik félnek, a kapcsolódó könyv szerinti értéket kell használni (ha van ilyen) az újbóli kiadáson keletkező nyereség vagy veszteség meghatározásakor.

▼M52

116. Az immateriális eszköz kivezetéséből származó nyereségbe vagy veszteségbe foglalandó ellenértékösszeget az IFRS 15 standard 47–72. bekezdésében szereplő, az ügyleti ár meghatározására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell meghatározni. A nyereségben vagy veszteségben foglalt becsült ellenértékösszeg későbbi változásait az IFRS 15 standard szerinti, az ügyleti ár változására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

▼B

117. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz amortizálása nem fejeződik be akkor, amikor az immateriális eszköz már nincs használatban, kivéve, ha az eszközt már teljesen értékcsökkentették, vagy az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá (vagy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítették.

KÖZZÉTÉTEL

Általános

118. A gazdálkodó egységnek a következőket kell közzétennie az immateriális javak valamennyi csoportjára vonatkozóan, megkülönböztetve egymástól a saját előállítású és az egyéb immateriális javakat:

(a) hogy a hasznos élettartamok határozatlanok vagy határozottak-e, és amennyiben határozottak, a hasznos élettartamokat vagy az alkalmazott amortizációs kulcsokat;

(b) a határozott hasznos élettartamú immateriális javaknál alkalmazott amortizációs módszereket;

(c) a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott amortizációt (a halmozott értékvesztés miatti veszteség értékével összevonva) az időszak elején és végén;

(d) az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás ◄ azon sora(i)t, amely(ek)ben az immateriális javak amortizációját szerepeltetik;

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

i. a növekedéseket, külön feltüntetve a saját fejlesztésből, az egyedi beszerzésből és az üzleti kombináció során történő megszerzésből származókat;

ii. az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottnak minősített, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoport részeként kezelt eszközöket;

iii. a 75., 85. és 86. bekezdésnek megfelelő átértékelésekből és az IAS 36 standard alapján ►M5 az egyéb átfogó jövedelemben ◄ elszámolt vagy oda visszaírt értékvesztés miatti veszteségekből adódó (esetleges) növekményeket és csökkenéseket az időszak során;

iv. az időszakban az IAS 36 alapján az eredményben elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket (ha vannak);

v. az időszakban az IAS 36 alapján az eredményben elszámolt értékvesztés miatti veszteség-visszaírásokat (ha vannak);

vi. az időszak alatt elszámolt amortizációt;

▼B

vii. a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet; valamint

viii. a könyv szerinti értékben az adott időszakban bekövetkezett egyéb változásokat.

119. Egy immateriális eszközcsoport a gazdálkodó egység tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű immateriális javak csoportja. Példák a különböző csoportokra:

(a) márkanevek;

(b) újságcímek és kiadványcímek;

(c) számítógépes szoftver;

(d) licenc- és franchise-szerződések;

(e) szerzői jogok, szabadalmak és egyéb ipari jogok oltalma, szolgáltatási és működtetési jogok;

(f) receptek, formulák, modellek, tervek és mintapéldányok; valamint

(g) a fejlesztés alatt álló immateriális javak.

A fent említett csoportokat további kisebb (nagyobb) csoportokra kell bontani (összevonni), ha ez a pénzügyi kimutatások felhasználói számára relevánsabb információt biztosít.

120. A 118(e) iii–v. pontban foglalt információkon túl a gazdálkodó egység az IAS 36-nak megfelelően közzéteszi az értékvesztett immateriális javakra vonatkozó információkat.

121. 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. Ilyen közzétételi kötelezettség keletkezhet az alábbiak változása miatt:

(a) az immateriális eszköz hasznos élettartamára vonatkozó becslés;

(b) az amortizációs módszer; vagy

(c) a maradványértékek.

122. A gazdálkodó egységnek szintén közzé kell tennie:

(a) a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javakra vonatkozóan az eszköz könyv szerinti értékét, valamint azon okokat, amelyek alátámasztják a határozatlan hasznos élettartamra vonatkozó becslést. Az indokok megadásakor a gazdálkodó egységnek be kell mutatnia az(oka)t a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) az immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanként történő meghatározásában;

(b) minden olyan egyedi immateriális eszköz bemutatását, könyv szerinti értékét és az amortizációs időszakból még hátralevő részt, amely lényeges a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban;

(c) az állami támogatás formájában megszerzett és a beszerzéskor valós értéken kimutatott immateriális javakra (lásd a 44. bekezdést) vonatkozóan:

i. az eszközök beszerzéskori elszámolt valós értékét;

▼B

ii. azok könyv szerinti értékét; valamint

iii. azt, hogy azokat a megjelenítésük után a bekerülésiérték-modell vagy az átértékelési modell alapján értékelik-e;

(d) azoknak az immateriális javaknak a létezését és könyv szerinti értékét, amelyek tulajdonjoga korlátozott, valamint a kötelezettségek biztosítékaként lekötött immateriális javak könyv szerinti értékét;

(e) az immateriális javak megszerzésére vonatkozó elkötelezettségek összegét.

123. Amikor a gazdálkodó egység bemutatja az(oka)t a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) egy immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanként történő meghatározásában, a gazdálkodó egység a 90. bekezdésben felsorolt tényezőket veszi figyelembe.

A megjelenítést követően az átértékelési modell alapján értékelt immateriális javak

▼M33

124. **Amennyiben az immateriális javak átértékelt értéken vannak nyilvántartva, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket:**

(a) **immateriális eszközcsoportonként:**

▼B

i. az átértékelés tényleges időpontját;

ii. az átértékelt immateriális javak könyv szerinti értékét; valamint

▼M33

iii. **azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor jelenítettek volna meg, ha az átértékelt immateriális javak csoportját a 74. bekezdésben meghatározott bekerülésiérték-modell alapján értékelték volna a megjelenítést követően; és**

(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; valamint**

(c) [törölve]

▼B

125. Közzétételi célokból szükségessé válhat az átértékelt eszközök egyes csoportjait nagyobb csoportokba összevonni. Ugyanakkor a csoportokat nem vonják össze, ha ez olyan immateriális eszközcsoport kombinációhoz vezetne, amelyben mind a bekerülésiérték-modell, mind az átértékelési modell alapján értékelt összegek szerepelnek.

Kutatási és fejlesztési ráfordítások

126. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az adott időszakban ráfordításként elszámolt kutatási és fejlesztési ráfordítások összesített értékét.

127. A kutatási és fejlesztési ráfordítások tartalmazzák a közvetlenül a kutatási és fejlesztési tevékenységeknek tulajdonítható ráfordításokat (lásd a 66. és 67. bekezdést azon ráfordítástípusokra vonatkozóan, amelyekre a 126. bekezdésben meghatározott közzétételeknek ki kell terjednie).

Egyéb információ

128. A gazdálkodó egység számára javasolt, de nem kötelező, hogy a következő információkat közzétegye:

(a) a teljesen amortizált, de még használatban lévő bármely immateriális eszköz bemutatását; valamint

▼B

(b) a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, de eszközként meg nem jelenített jelentős immateriális javakat, amelyek vagy nem feleltek meg a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak, vagy az IAS 38 *Immateriális javak* standard 1998-ban kibocsátott változatának hatálybalépését megelőzően kerültek megszerzésre vagy előállításra.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

▼M12

_____

130. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia:

▼B

(a) az olyan üzleti kombinációk során megszerzett immateriális javak elszámolására, amelyek esetében a megállapodás időpontja 2004. március 31-e vagy későbbi; valamint

(b) valamennyi egyéb immateriális eszközre a jövőre nézve, a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak kezdetétől. Ily módon a gazdálkodó egységnek nem kell az ezen időpontban már megjelenített immateriális javak könyv szerinti értékét korrigálnia. Ugyanakkor a gazdálkodó egységnek ezen időpontban a jelen standardot alkalmaznia kell a megjelenített immateriális javai hasznos élettartamának felülvizsgálatához. Amennyiben a felülvizsgálat eredményeként a gazdálkodó egység megváltoztatja valamely eszköz hasznos élettartamát, a változást az IAS 8 alapján a számviteli becslések megváltozásaként kell elszámolnia.

130A. A gazdálkodó egységnek a 2. bekezdésben szereplő módosítást a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRS 6 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M5

130B. A (2007-ben módosított) IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 85., 86. és 118(e)(iii) bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M22

130C. A (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 módosította a 12., 33–35., 68., 69., 94. és 130. bekezdést, törölte a 38. és 129. bekezdéseket és beiktatta a 115A. bekezdést. A 2009 áprilisában kibocsátott, *IFRS-ek javításai* módosították a 36. és a 37. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a jövőre nézve, a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ezért a korábbi üzleti kombinációkban immateriális javakként és goodwillként kimutatott összegeket nem kell módosítani. Ha a gazdálkodó egység a (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, a módosításokat alkalmaznia kell erre a korábbi időszakra és közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M8

130D. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 69., a 70. és a 98. bekezdést, és beiktatták a 69A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M33

_____

▼M32

130F. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 és IFRS 11 *Közös megállapodások* standard módosította a 3. bekezdés (e) pontját. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 11 standardot.

▼M33

130G. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a 8., a 33., a 47., az 50., a 75., a 78., a 82., a 84., a 100. és a 124. bekezdést, valamint törölte a 39–41. és a 130E. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M43

130H. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* módosította a 80. bekezdést. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást a 2014. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazniuk. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

130I. A gazdálkodó egységeknek *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* révén bevezetett módosítást valamennyi megjelenített átértékelés tekintetében a módosítás első alkalmazásának időpontjában vagy azt követően kezdődő éves időszakban, valamint az azt közvetlenül megelőző éves időszakban kell alkalmazniuk. A gazdálkodó egység bemutathat módosított összehasonlító információkat is bármely korábbi bemutatott időszak vonatkozásában, de nem köteles ezt megtenni. Amennyiben a gazdálkodó egység módosítatlan összehasonlító információkat mutat be bármely korábbi időszak vonatkozásában, egyértelműen azonosítania kell a módosítatlan információt, utalnia kell arra, hogy azt eltérő alapon mutatták be, és ismertetnie kell ezt az alapot.

▼M47

130J. A 2014 májusában közzétett *Az értékcsökkenés és az amortizáció elfogadható módszereinek egyértelművé tétele* (Az IAS 16 és az IAS 38 standard módosításai) módosította a 92. és a 98. bekezdést, és hozzáadta a 98A–98C. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a jövőre nézve, a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M52

130K. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 3., a 114. és a 116. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼B

Hasonló eszközök cseréje

131. A 129. és 130(b) bekezdés rendelkezéseinek azon előírása, hogy a jelen standardot a jövőre nézve kell alkalmazni, azt jelenti, hogy amennyiben valamely eszközök cseréjének értékelése a jelen standard hatálybalépésének időpontját megelőzően történt az átadott eszköz könyv szerinti értéke alapján, a gazdálkodó egység nem helyesbíti a megszerzett eszköz könyv szerinti értékét, hogy az az akvizíció időpontjában érvényes valós értéket tükrözze.

▼B

Korábbi alkalmazás

132. Azon egységek számára, amelyekre a 130. bekezdés vonatkozik, javasolt a jelen standard alkalmazásának megkezdése a 130. bekezdésben meghatározott időpontnál korábbi időponttól. Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység a megadott hatálybalépési időpontoktól korábban kezdi alkalmazni a jelen standardot, ugyanezen korábbi időponttól az IFRS 3-at, valamint a (2004-ben módosított) IAS 36 standardot is alkalmaznia kell.

AZ (1998-BAN KIBOCSÁTOTT) IAS 38 VISSZAVONÁSA

133. A jelen standard hatályon kívül helyezi (az 1998-ben kibocsátott) IAS 38 *Immateriális javak* standardot.

▼B

IAS 39 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés

▼M53 _____

▼B

HATÓKÖR

▼M53

2. **A jelen standardot kell alkalmaznia valamennyi gazdálkodó egységnek az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard hatókörébe tartozó valamennyi pénzügyi instrumentumra, ha és amennyiben:**

(a) az IFRS 9 standard megengedi a jelen standard fedezeti elszámolásra vonatkozó követelményeinek alkalmazását; és

(b) a pénzügyi instrumentum a jelen standarddal összhangban fedezeti elszámolásra alkalmasnak minősülő fedezeti kapcsolat részét képezi.

▼B

i. a lízingbe adónál kimutatott lízingkövetelésekre vonatkoznak a jelen standard kivezetésre és értékvesztésre vonatkozó előírásai (lásd a 15–37., 58., 59., 63–65. bekezdés, valamint az A. függelék AG36–AG52. bekezdése és AG84–AG93. bekezdése);

ii. a lízingbe vevőnél elszámolt pénzügyi lízingkötelezettségekre vonatkoznak a jelen standard kivezetésre vonatkozó előírásai (lásd a 39–42. bekezdés, valamint az A. függelék AG57–AG63. bekezdése); valamint

iii. a lízingügyletekbe beágyazott származékos termékekre vonatkoznak a jelen standard beágyazott származékos termékekre vonatkozó előírásai (lásd a 10–13. bekezdés, valamint az A. függelék AG27–AG33. bekezdése);

(c) a munkáltatóknak a munkavállalói juttatási programokból származó jogai és kötelmei, amelyekre az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard vonatkozik;

▼M6

(d) azokat a pénzügyi instrumentumokat, amelyeket a gazdálkodó egység bocsát ki, és megfelelnek a tőkeinstrumentum IAS 32 standardja szerinti meghatározásának (ideértve az opciókat és opciószelvényeket), vagy az IAS 32 standard 16A. és 16B, illetve 16C. és 16D. bekezdései szerint a tőkeinstrumentumok közé sorolandók. Az ilyen tőkeinstrumentumok tulajdonosának azonban a jelen standardot ezekre az instrumentumokra is alkalmaznia kell, kivéve, ha azok megfelelnek a fenti a) albekezdésben meghatározott kivételnek;

▼B

(e) olyan jogok és kötelmek, amelyek i. az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardban definiált biztosítási szerződés alapján keletkeznek, és amelyek nem a pénzügyi garanciaszerződés 9. bekezdésben található fogalmának megfelelő biztosítási szerződés alapján keletkező kibocsátói jogok és kötelmek; vagy amelyek ii. diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmazó szerződés alapján keletkeznek és így az IFRS 4 hatókörébe tartoznak. Ezt a standardot kell azonban alkalmazni az IFRS 4 hatókörébe tartozó szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, amennyiben a származékos termék maga nem az IFRS 4 hatókörébe tartozó szerződés (lásd a 10–13. bekezdést és az A függelék AG27–AG33. bekezdését). Ezenfelül, ha a pénzügyi garanciaszerződések kibocsátója korábban kifejezetten kijelentette, hogy ezeket a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti, és ha azokra a biztosítási szerződésekre vonatkozó elszámolást alkalmazta, a kibocsátó választhat, hogy vagy ezt a standardot, vagy az IFRS 4-et alkalmazza az ilyen pénzügyi garanciaszerződésekre (lásd az AG4. és AG4A. bekezdést). A kibocsátó szerződésenként választhat, de a választás az egyes szerződéseknél visszavonhatatlan;

▼M12

_____

▼M38

(g) bármely olyan, egy felvásárolt megvételére vagy eladására vonatkozó forward szerződést a felvásárló és az értékesítő részvényes között, amely egy jövőbeli akvizíciós időpontban az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard hatókörébe tartozó üzleti kombinációt eredményez. A forward szerződés időtartama nem haladhatja meg azt az ésszerű időszakot, amelyre általában szükség van az előírt jóváhagyások beszerzéséhez és az ügylet befejezéséhez;

▼B

(h) a 4. bekezdésben ismertetett hitelnyújtási elkötelezettségektől eltérő egyéb hitelnyújtási elkötelezettségek. A hitelnyújtási elkötelezettségek kibocsátójának az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardot kell alkalmaznia azokra a hitelnyújtási elkötelezettségekre, amelyek nem tartoznak a jelen standard hatókörébe. A jelen standard kivezetésre vonatkozó rendelkezéseit (lásd a 15–42. bekezdést és az A. függelék AG36–AG63. bekezdéseit) azonban valamennyi hitelnyújtási elkötelezettségre alkalmazni kell;

(i) pénzügyi instrumentumok, szerződések és kötelmek olyan részvény alapú kifizetési ügyletek keretében, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik, kivéve a jelen standard 5–7. bekezdésének hatókörébe eső szerződéseket, amelyekre a jelen standard vonatkozik;

(j) olyan kifizetésekre vonatkozó jogok, amelyek célja, hogy megtérítsék a gazdálkodó egység azon ráfordításait, amelyeket egy olyan kötelezettség kiegyenlítésére kell tennie, amelyet az IAS 37 standard alapján céltartalékként mutat ki, vagy amelyre egy korábbi időszakban céltartalékot mutatott ki az IAS 37-tel összhangban;

▼M52

(k) az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard hatókörébe tartozó, pénzügyi instrumentumnak minősülő jogok és kötelmek, azok kivételével, amelyeket az IFRS 15 standard értelmében az IFRS 9 standardnak megfelelően kell elszámolni.

▼M52

2A. **A jelen standard értékvesztésre vonatkozó előírásait alkalmazni kell azokra a jogokra, amelyeket az IFRS 15 standard értelmében a jelen standardnak megfelelően kell elszámolni az értékvesztésből származó veszteségek megjelenítése céljából.**

▼B

3. [Törölve]

▼M53

4–7. [Törölve]

▼B

FOGALMAK

▼M53

8. Az IFRS 13, IFRS 9 és IAS 32 standardban meghatározott fogalmak a jelen standardban az IFRS 13 standard A. függelékében, az IFRS 9 standard A. függelékében és az IAS 32 standard 11. bekezdésében meghatározott értelemben használatosak. Az IFRS 13, az IFRS 9 és az IAS 32 az alábbi fogalmakat határozza meg:

— egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéke

— kivezetés

— származékos termék

— effektívkamatláb-módszer

— effektív kamatláb

— tőkeinstrumentum

— valós érték

— pénzügyi eszköz

— pénzügyi instrumentum

— pénzügyi kötelezettség

továbbá útmutatást nyújt e fogalmak alkalmazására vonatkozóan.

▼M43

9. **A következő kifejezések ebben a standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:**

▼M53

———————

▼B

A fedezeti elszámolással kapcsolatos fogalmak

A *biztos elkötelezettség* meghatározott mennyiségű erőforrásoknak meghatározott jövőbeli időpontban vagy időpontokban, meghatározott áron történő cseréjéről szóló, kötelező érvényű megállapodás.

Az *előre jelzett ügylet* egy várható, de kötelezettségvállalással nem megerősített jövőbeni ügylet.

A *fedezeti instrumentum* egy származékos termék vagy (kizárólag a devizaárfolyam-változás kockázatának fedezete esetén) olyan nem származékos pénzügyi eszköz, vagy nem származékos pénzügyi kötelezettség, amelynek valós értéke vagy cash flow-i várhatóan ellentételezik egy fedezett tétel valós értékében vagy cash flow-iban bekövetkező változásokat (a 72–77. bekezdés, valamint az A. függelék AG94–AG97. bekezdései részletesen kifejtik a fedezeti instrumentumok fogalmát).

▼B

A *fedezett tétel* egy olyan eszköz, kötelezettség, biztos elkötelezettség, nagyon valószínű előre jelzett ügylet, vagy külföldi tevékenységbe történő nettó befektetés, amely (a) a gazdálkodó egységet valós értékben vagy a jövőbeni cash flow-kban bekövetkező változások kockázatának teszi ki; és (b) amelyet fedezettnek megjelöltek (a 78–84. bekezdés, valamint az A. függelék AG98–AG101. bekezdései részletesen kifejtik a fedezett tételek fogalmát).

A *fedezeti ügylet hatékonysága* az a mérték, amennyire egy fedezett tétel valós értékének vagy cash flow-inak egy fedezett kockázatnak tulajdonítható változásait a fedezeti instrumentum valós értékének vagy cash flow-inak változásai ellentételezik (lásd az A. függelék AG105–AG113. bekezdését).

▼M53

———————

▼B

FEDEZETI ÜGYLETEK

▼M53

71. **Ha a gazdálkodó egység alkalmazza az IFRS 9 standardot, és számviteli politikájának nem azt választotta, hogy továbbra is a jelen standardban foglalt fedezeti elszámolási követelményeket alkalmazza (lásd az IFRS 9 standard 7.2.19. bekezdését), akkor az IFRS 9 standard 6. fejezetében foglalt fedezeti elszámolási követelményeket kell alkalmaznia. Mindazonáltal, pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfóliója egy részének kamatlábkitettségére vonatkozó valósérték-fedezeti ügylet esetében a gazdálkodó egység az IFRS 9 standard 6.1.3. bekezdésével összhangban a jelen standard fedezeti elszámolásra vonatkozó követelményeit alkalmazhatja az IFRS 9 standard követelményei helyett. Ebben az esetben a gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a portfólió kamatlábkockázatának fedezetére vonatkozó valósérték-fedezeti elszámolás különös követelményeit is (lásd a 81A., 89A. és AG114–AG132. bekezdést).**

▼B

Fedezeti instrumentumok

Minősített instrumentumok

72. A jelen standard nem korlátozza azon körülményeket, amelyek fennállása esetén egy származékos terméket fedezeti instrumentumként lehet megjelölni, feltéve, hogy a 88. bekezdésben meghatározott feltételek fennállnak, kivéve bizonyos kiírt opciókat (lásd az A. függelék AG94. bekezdését). Ugyanakkor egy nem származékos pénzügyi eszközt vagy nem származékos pénzügyi kötelezettséget csak árfolyamkockázat fedezetére lehet fedezeti instrumentumként megjelölni.

▼M8

73. Fedezeti elszámolási célokra kizárólag azon instrumentumok jelölhetők meg fedezeti instrumentumként, amelyek a beszámolót készítő egységen kívüli (azaz a beszámoló által lefedett csoporton vagy különálló gazdálkodó egységen kívüli) felet is bevonnak. Bár egy konszolidált csoporton belüli különálló gazdálkodó egységek vagy egy gazdálkodó egységen belüli divíziók köthetnek fedezeti ügyleteket a csoporton belüli más gazdálkodó egységekkel vagy a gazdálkodó egységen belüli más divíziókkal, az ilyen csoporton belüli ügyleteket a konszolidáció során kiszűrik. Emiatt az ilyen fedezeti ügyletek a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban nem felelnek meg a fedezeti elszámolás feltételeinek. Ugyanakkor azok a csoporton belüli gazdálkodó egységek egyedi vagy különálló pénzügyi kimutatásaiban megfelelhetnek a fedezeti elszámolás feltételeinek, feltéve, hogy azok a beszámoló által lefedett gazdálkodó egységen kívüliek.

▼B

Fedezeti instrumentumok megjelölése

74. Rendszerint a valós értéknek egyetlen értéke van a fedezeti instrumentum egészére, és azok a tényezők, amelyek a valós érték változásait eredményezik, egymással kölcsönösen összefüggnek. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység a fedezeti kapcsolatot a fedezeti instrumentum egészére vonatkozóan jelöli meg. A megengedett kivételek a következők:

(a) egy opciós szerződés belső értékének és időértékének elkülönítése, és csak az opció belső értékében bekövetkező változásnak a megjelölése fedezeti instrumentumként, és az annak időértékében bekövetkezett változásnak a kizárása; valamint

(b) egy forward szerződés kamat összetevőjének és az azonnali (spot) árának az elkülönítése.

E kivételek azért megengedettek, mert az opció belső értéke, valamint a forward prémiuma általában elkülönülten értékelhető. A dinamikus fedezeti stratégia, amely egy opciós szerződésnek mind a belső, mind az időértékét felméri, megfelelhet a fedezeti elszámolás feltételeinek.

75. A teljes fedezeti instrumentum egy része, például a névleges érték 50 százaléka megjelölhető fedezeti instrumentumként egy fedezeti kapcsolatban. Azonban a fedezeti kapcsolat nem jelölhető meg egy részére annak az időszaknak, amelyben a fedezeti instrumentum érvényben van.

76. Egy egyedi fedezeti instrumentum megjelölhető fedezetként egynél több típusú kockázatra vonatkozóan is, feltéve, hogy (a) a fedezett kockázatok egyértelműen azonosíthatók; (b) a fedezet hatékonysága bizonyítható; valamint (c) biztosítható, hogy a fedezeti instrumentum és a különböző kockázati pozíciók specifikusan meg legyenek jelölve.

77. Két vagy több származékos termék, vagy azok részei (vagy árfolyamkockázat fedezeti ügylete esetében két vagy több nem származékos termék, vagy azok részei, vagy származékos és nem származékos termékeknek vagy azok részeinek a kombinációja) kombináltan is figyelembe vehetők, és közösen is megjelölhetők fedezeti instrumentumként, beleértve azokat az eseteket, amikor az egyes származékos termékekből keletkező kockázatok ellentételezik a más termékekből származókat. Ugyanakkor egy kamatlábgallér (collar) vagy más származékos instrumentum, amely egy kiírt opciót és egy megvásárolt opciót kombinál, nem felel meg fedezeti instrumentumként, ha az valójában egy nettó kiírt opció (amelyre nettó prémiumot kap a gazdálkodó egység). Hasonlóképpen, két vagy több instrumentum (vagy azok részei) csak akkor jelölhetők meg fedezeti instrumentumként, ha azok egyike sem kiírt opció, vagy nettó kiírt opció.

Fedezett tételek

Minősített tételek

78. A fedezett tétel lehet egy kimutatott eszköz vagy kötelezettség, egy ki nem mutatott biztos elkötelezettség, egy nagyon valószínű előre jelzett ügylet, vagy egy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés. A fedezett tétel lehet (a) egy egyedi eszköz, kötelezettség, biztos elkötelezettség, nagyon valószínű előre jelzett ügylet, vagy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés; (b) hasonló kockázati jellemzőkkel rendelkező eszközök, kötelezettségek, biztos elkötelezettségek, nagyon valószínű előre jelzett ügyletek, vagy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetések csoportja; vagy (c) kizárólag a kamatkockázat portfólió fedezete esetén, olyan pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfóliójának egy része, amelyek osztoznak a fedezett kockázatban.

▼M53

_____

▼B

►M22 80. Fedezeti elszámolási célokra kizárólag a gazdálkodó egységen kívüli felet is bevonó eszközök, kötelezettségek, biztos elkötelezettségek és nagyon valószínű előre jelzett ügyletek jelölhetők meg fedezett tételként. ◄ ►M38 Ebből következően a fedezeti elszámolás az azonos csoportba tartozó gazdálkodó egységek közötti ügyletek esetében kizárólag az ezen gazdálkodó egységek különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban alkalmazható, és a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban nem, kivéve az IFRS 10 standard meghatározása szerinti befektetési gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi kimutatásainak esetében, amikor a befektetési gazdálkodó egység és eredménnyel szemben valós értéken értékelt leányvállalatai közötti ügyleteket nem szűrik ki a konszolidált pénzügyi kimutatásokban. ◄ Amennyiben olyan devizaárfolyam-nyereségeknek vagy -veszteségeknek való kitettséget eredményez, amelyeket teljes mértékben nem szűrnek ki a konszolidáció során az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján. Az IAS 21 alapján a csoporton belüli monetáris tételeken keletkező devizaárfolyam-nyereségeket és -veszteségeket akkor nem szűrik ki teljes mértékben a konszolidáció során, ha a csoporton belüli monetáris tétel két olyan, a csoportba tartozó gazdálkodó egység között jön létre, amelyek funkcionális pénzneme eltérő. Emellett egy nagyon valószínű előre jelzett csoporton belüli tranzakció devizakockázata minősülhet fedezett tételnek a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, feltéve, hogy az ügyletet a tranzakcióba lépő gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben jelölték meg, és a devizakockázat befolyásolja majd a konszolidált eredményt.

Pénzügyi tételek fedezett tételekként való megjelölése

81. Amennyiben a fedezett tétel egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség, az megjelölhető fedezett tételként a cash flow-i vagy valós értéke egy részéhez (mint pl. egy vagy több kiválasztott szerződés szerinti cash flow-khoz vagy azok egy részeihez, vagy a valós érték meghatározott százalékához) kapcsolódó kockázatai tekintetében, feltéve, hogy a hatékonyság mérhető. Például, egy kamatozó eszköz vagy kamatozó kötelezettség kamatlábkockázatának elkülöníthető és külön mérhető része megjelölhető fedezett kockázatként (mint pl. egy fedezett pénzügyi instrumentum teljes kamatlábkockázatának a kockázatmentes kamatláb, vagy az összehasonlító kamatláb komponense).

81A. Pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy portfóliója kamatláb kitettségének valós érték fedezete esetében (és kizárólag ebben az esetben) a fedezett rész megjelölhető valamely devizaösszeg tekintetében (pl. dollár, font vagy rand összeg), nem pedig valamely egyedi eszközre (kötelezettségre) nézve. Bár a portfóliókockázat kezelési célokból tartalmazhat eszközöket és kötelezettségeket, a megjelölt összeg az eszközök egy összege vagy a kötelezettségek egy összege. Egy eszközöket és kötelezettségeket is tartalmazó nettó összeg megjelölése nem lehetséges. A gazdálkodó egység az ezen megjelölt összeghez kapcsolódó kamatlábkockázat egy részét is fedezheti. Például, egy előtörleszthető eszközöket tartalmazó portfólió fedezete esetén, a gazdálkodó egység fedezheti a fedezett kamatlábban bekövetkező változás miatti valós érték változást a várható, nem pedig a szerződéses, átárazási időpontok alapján. […].

▼B

Nem pénzügyi tételek fedezett tételekként való megjelölése

82. Ha a fedezett tétel nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség, fedezett tételként megjelölhető, (a) vagy devizakockázatokra; vagy (b) a maga teljességében minden kockázatra, mivel a cash flow-k vagy a valós érték változásainak a devizakockázattól eltérő specifikus kockázatoknak tulajdonítható megfelelő részét nehéz elkülöníteni és értékelni.

Tételek csoportjának fedezett tételekként való megjelölése

83. A hasonló eszközöket vagy hasonló kötelezettségeket kizárólag akkor lehet összevonni és csoportként fedezni, ha a csoportba tartozó egyedi eszközök és kötelezettségek osztoznak abban a kockázati kitettségben, amelyet fedezettként megjelöltek. Ezenfelül, a csoport egyes tételeiben a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező valósérték-változásoknak várhatóan arányosnak kell lenniük a tételek csoportjában a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező összesített valós érték változással.

84. Mivel a gazdálkodó egység a fedezet hatékonyságát a fedezeti instrumentum (vagy hasonló fedezeti instrumentumok csoportja) és a fedezett tétel (vagy hasonló fedezett tételek csoportja) valós értékében vagy cash flow-jában bekövetkező változásoknak az összehasonlításával méri fel, a fedezeti instrumentum valamely átfogó nettó pozícióval (pl. az összes hasonló lejáratú fix kamatozású eszköz és fix kamatozású kötelezettség nettó összegével), nem pedig egy konkrét tétellel való összehasonlítása nem felel meg a fedezeti elszámolás feltételeinek.

Fedezeti elszámolás

85. A fedezeti elszámolás a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel valós értéke változásainak az eredményre gyakorolt, egymást ellentételező hatásait jeleníti meg.

86. A fedezeti kapcsolat háromféle lehet:

(a) *valós érték fedezeti ügylet:* egy megjelenített eszköz vagy kötelezettség, vagy egy meg nem jelenített biztos elkötelezettség, vagy az ilyen eszköz, kötelezettség, vagy biztos elkötelezettség egy része valós értékében bekövetkező változásoknak való olyan kitettség fedezete, amely egy konkrét kockázatnak tulajdonítható, és amely hatással lehet az eredményre;

(b) *cash flow fedezeti ügylet*: az olyan cashflow-változásoknak való kitettség fedezete, amely i. egy megjelenített eszközhöz vagy kötelezettséghez (pl. egy változó kamatozású hitel jövőbeni kamatfizetéseinek összessége vagy egy része), vagy egy nagyon valószínű előre jelzett ügylethez kapcsolódó kockázatnak tulajdonítható; és ii. hatással lehet az eredményre;

(c) *külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezete*, ahogy azt az IAS 21 definiálja.

87. Egy biztos elkötelezettség árfolyamkockázatára vonatkozó fedezeti ügyletet valósérték- vagy cash flow fedezeti ügyletként is el lehet számolni.

▼M53

88. **Egy fedezeti kapcsolat akkor, és csak akkor felel meg a 89–102. bekezdésben foglalt fedezeti elszámolás feltételeinek, ha az alábbi kritériumok mindegyike teljesül.**

▼B

(a) a fedezet kezdetén formálisan megjelölik és dokumentálják a fedezeti kapcsolatot, valamint a fedezeti ügylet megkötéséhez kapcsolódóan a gazdálkodó egység kockázat kezelési célját és stratégiáját. Ezen dokumentációnak tartalmaznia kell a fedezeti instrumentumnak, a fedezett tételnek vagy ügyletnek, a fedezett kockázat jellegének, valamint annak azonosítását, hogy a gazdálkodó egység hogyan fogja felmérni a fedezeti instrumentum hatékonyságát a fedezett tétel valós értékében vagy cash flow-iban a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező változások ellentételezésében;

(b) a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz (lásd az A. függelék AG105–AG113. bekezdését) a fedezett kockázatnak tulajdonítható valósérték- vagy cashflow-változásokat ellentételező hatások elérésében, az adott fedezeti kapcsolatra vonatkozó, eredetileg dokumentált kockázatkezelési stratégiával összhangban;

(c) a cash flow fedezeti ügylet esetében a fedezeti ügylet tárgyát képező előre jelzett ügyletnek nagyon valószínűnek kell lennie, és a cash flow változásainak való olyan kitettséget kell mutatnia, amely végül hatással lehet az eredményre;

▼M53

(d) a fedezeti ügylet hatékonysága megbízhatóan mérhető, azaz a fedezett tétel fedezett kockázatnak tulajdonítható valós értéke vagy cash flow-i, valamint a fedezeti instrumentum valós értéke megbízhatóan meghatározható.

▼B

(e) a fedezeti ügyletet folyamatosan értékelik és ténylegesen megállapítják, hogy az folyamatosan nagyon hatékony volt azon pénzügyi beszámolási időszakok alatt, amelyekre vonatkozóan a fedezeti ügyletet megjelölték.

Valós érték fedezeti ügyletek

▼M53

89. **Ha a valósérték-fedezeti ügylet megfelel a 88. bekezdésben ismertetett feltételeknek az időszakban, akkor azt a következők szerint kell elszámolni:**

▼B

(a) a fedezeti instrumentum valós értékre történő átértékeléséből (egy származékos fedezeti instrumentum esetén), vagy annak könyv szerinti értéke külföldi pénznem komponensének az IAS 21 szerinti értékeléséből származó nyereséget vagy veszteséget (egy nem származékos fedezeti instrumentum esetén) az eredményben kell megjeleníteni; valamint

▼M53

(b) a fedezett tételen keletkező, a fedezett kockázatnak tulajdonítható nyereséggel vagy veszteséggel módosítani kell a fedezett tétel könyv szerinti értékét, és azt az eredményben kell megjeleníteni. Ez akkor is érvényes, ha a fedezett tételt egyébként bekerülési értéken értékelik. A fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező nyereségnek vagy veszteségnek az eredményben történő megjelenítése alkalmazandó akkor is, ha a fedezett tétel olyan pénzügyi eszköz, amelyet az IFRS 9 standard 4.1.2A. bekezdésének megfelelően az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelnek.

▼B

89A. A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfóliója egy részére vonatkozó kamatlábkockázat valós érték fedezeti ügylete esetében (és csak ebben az esetben) a 89(b) bekezdés rendelkezéseit úgy lehet teljesíteni, hogy a fedezett tételnek tulajdonítható nyereséget vagy veszteséget az alábbiak szerint mutatják be:

(a) elkülönült sorban az eszközök között, azon átárazási időszakokra vonatkozóan, amelyeknél a fedezett tétel eszköz; vagy

(b) elkülönült sorban a kötelezettségek között, azon átárazási időszakokra vonatkozóan, amelyeknél a fedezett tétel kötelezettség.

Az (a) és (b) pontokban hivatkozott elkülönült sort közvetlenül a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek mellett kell bemutatni. Az e sorokban bemutatott összegeket el kell távolítani a „pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás” amennyiben azon eszközöket vagy kötelezettségeket, amelyekre azok vonatkoznak, kivezetik.

▼M53

90. Amennyiben kizárólag a fedezett tételhez kapcsolódó egyes meghatározott kockázatokat fedeznek, a fedezett tétel valós értékében a fedezett kockázatoktól függetlenül megjelenített változásokat az IFRS 9. 5.7.1. bekezdésében leírtak alapján jelenítik meg.

▼M40

91. A gazdálkodó egységnek a 89. bekezdésben meghatározott fedezeti elszámolást a jövőre nézve meg kell szüntetnie, ha:

(a) a fedezeti instrumentum lejár vagy eladják, megszüntetik vagy lehívják. Ebből a szempontból egy fedezeti instrumentum lecserélése vagy másik instrumentumba történő átforgatása nem lejárat vagy megszüntetés akkor, ha ez a lecserélés vagy átforgatás része a gazdálkodó egység dokumentált fedezeti stratégiájának. Ezenkívül ebből a szempontból nem áll fenn a fedezeti instrumentum lejárata vagy megszüntetése, ha:

(i) törvények vagy szabályozások, illetve törvények vagy szabályozások bevezetése következtében a fedezeti instrumentum felei megállapodnak, hogy eredeti szerződő felüket egy vagy több klíring szerződő fél váltja fel, amely az egyes felek új szerződő felévé válik. Ebből a szempontból a klíring szerződő fél egy (időnként „elszámoló szervezetnek” vagy „elszámoló ügynökségnek” nevezett) központi szerződő fél, vagy gazdálkodó egység vagy egységek, például elszámoló szervezet klíringtagja vagy egy elszámoló szervezet klíringtagjának ügyfele, amely a központi szerződő fél általi klíring megvalósítása céljából szerződő félként jár el. Mindazonáltal ha a fedezeti instrumentum felei különböző szerződő felekkel váltják fel eredeti szerződő feleiket, ez a bekezdés csak akkor alkalmazandó, ha a felek mindegyike ugyanazzal a központi szerződő féllel valósítja meg a klíringet.

▼M40

(ii) a fedezeti instrumentummal kapcsolatos bármely egyéb változtatás arra korlátozódik, ami a szerződő fél szóban forgó felváltásának megvalósításához szükséges. Az ilyen változtatások az azokkal a feltételekkel összhangban lévő változtatásokra korlátozódnak, amelyek akkor lennének várhatóak, ha a fedezeti instrumentumot eredetileg a klíring szerződő féllel számolták volna el. Ezen változtatások közé tartoznak a biztosítéki követelményekhez, követelések és kötelezettségek egyenlegének beszámítási jogához és a felszámított díjakhoz kapcsolódó változtatások.

▼B

(b) a fedezeti ügylet már nem felel meg a fedezeti elszámolás 88. bekezdésben meghatározott feltételeinek; vagy

(c) a gazdálkodó egység visszavonja a megjelölést.

92. Az effektív kamatláb alkalmazásával nyilvántartott fedezett pénzügyi instrumentum könyv szerinti értékének 89(b) bekezdésből következő bármilyen módosítását (vagy a kamatlábkockázatra vonatkozó portfólió fedezeti ügylet esetén, a 89A. bekezdésben foglalt külön ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatássort ◄) az eredménybe kell amortizálni. Az amortizáció legkorábban akkor kezdődhet meg, amikor felmerül a módosítás, és azt legkésőbb addig meg kell kezdeni, amikortól a fedezett tételnek a fedezett kockázatnak tulajdonítható valós érték változások miatti módosítása megszűnik. A módosítás az amortizáció megkezdésének időpontjában érvényes újraszámított effektív kamatlábon alapul. Ugyanakkor amennyiben egy pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket tartalmazó portfólió kamatlábkockázatára vonatkozó valós érték fedezeti ügylet esetén (és csak ebben az esetben) az újraszámított effektív kamatlábbal való amortizáció nem lehetséges, a módosítás értékét lineáris módszerrel kell amortizálni. A módosítást a pénzügyi instrumentum lejáratáig, vagy egy kamatlábkockázat portfólió fedezeti ügylet esetén a vonatkozó átárazási időszak leteltéig, teljes mértékben amortizálni kell.

93. Ha egy meg nem jelenített biztos elkötelezettséget jelölnek meg fedezett tételként, a biztos elkötelezettség valós értékében a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan később bekövetkező halmozott változást eszközként vagy kötelezettségként jelenítik meg, a kapcsolódó nyereségnek vagy veszteségnek az eredményben történő elszámolásával (lásd a 89(b) bekezdést). A fedezeti instrumentum valós értékében bekövetkező változásokat szintén az eredményben jelenítik meg.

94. Ha a gazdálkodó egység olyan biztos elkötelezettséget vállal valamely eszköz megszerzésére, vagy kötelezettség felvállalására, amely fedezett tétel egy valós érték fedezeti ügyletben, az eszköznek vagy kötelezettségnek az abból származó kezdeti könyv szerinti értékét, hogy a gazdálkodó egység eleget tett a biztos elkötelezettségének, módosítják, hogy tartalmazza a biztos elkötelezettség valós értékében a fedezett kockázatnak tulajdonítható bekövetkezett, a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában ◄ megjelenített halmozott változásokat.

Cash flow fedezeti ügyletek

95. Ha a cash flow fedezeti ügylet megfelel a 88. bekezdésben ismertetett feltételeknek az időszakban, akkor azt a következők szerint kell elszámolni:

(a) a fedezeti instrumentumon képződött nyereségnek vagy veszteségnek azt a részét, amely hatékony fedezetként került meghatározásra (lásd a 88. bekezdést) közvetlenül a saját tőkében kell megjeleníteni, a sajáttőke-változások kimutatásán keresztül (lásd IAS 1); valamint

(b) a fedezeti instrumentumon elért nyereség vagy veszteség nem hatékony részét az eredményben kell elszámolni.

▼M53

96. Konkrétabban, a cash flow-fedezeti ügyletet a következők szerint számolják el:

▼B

(a) a saját tőkének a fedezett tételhez kapcsolódó elkülönült komponensét módosítják a következők közül a kevesebbre (abszolút összegekben):

i. a fedezeti instrumentumon elért nyereségnek vagy veszteségnek a fedezet kezdetétől halmozott értéke; valamint

ii. a fedezett tétel várható jövőbeli cash flow-inak a valós értékében (jelenértékében) a fedezeti ügylet kezdetétől bekövetkezett halmozott változások;

(b) a fedezeti instrumentumon vagy annak megjelölt komponensén (amely nem egy hatékony fedezeti ügylet) keletkező bármely fennmaradó nyereséget vagy veszteséget az eredményben számolnak el; valamint

▼M53

(c) amennyiben a gazdálkodó egység dokumentált kockázatkezelési stratégiája egy adott fedezeti kapcsolat esetében kizárja a fedezeti instrumentumon képződött nyereség vagy veszteség, vagy a kapcsolódó cash flow-k egy bizonyos komponensét a fedezeti hatékonyság értékeléséből (lásd a 74., 75. bekezdést és 88. bekezdés (a) pontját), akkor a nyereségnek vagy a veszteségnek ezt a kihagyott komponensét az IFRS 9 standard 5.7.1. bekezdése szerint számolják el.

▼M22

97. Amennyiben egy előre jelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet a későbbiekben valamely pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség megjelenítését eredményezi, a 95. bekezdés alapján az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt kapcsolódó nyereségeket vagy veszteségeket a saját tőkéből, átsorolás miatti módosításként (lásd a (2007-ben felülvizsgált) IAS 1 standardot), annak az időszaknak vagy időszakoknak az eredményébe kell átsorolni, amely vagy amelyek során a fedezett, előre jelzett cash flow-k hatással vannak az eredményre (mint pl. azon időszakokban, amikor kamatbevétel vagy kamatráfordítás kerül elszámolásra). Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység várakozásai szerint az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt veszteség vagy annak egy része egy vagy több jövőbeni időszak alatt nem fog megtérülni, a gazdálkodó egységnek azt a részt, amelyre nem várható megtérülés, át kell sorolnia az eredménybe, átsorolás miatti módosításként.

▼B

98. Amennyiben egy előre jelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet a későbbiekben valamely nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség megjelenítését eredményezi, vagy amennyiben egy nem pénzügyi eszközre vagy nem pénzügyi kötelezettségre vonatkozó előre jelzett ügylet biztos elkötelezettséggé válik, amelyre valós érték fedezeti elszámolást alkalmaznak, a gazdálkodó egységnek az alábbi (a) vagy (b) eljárást kell alkalmaznia:

►M5 (a) A 95. bekezdés alapján az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt kapcsolódó nyereséget és veszteséget abban az időszakban vagy időszakokban sorolja át az eredménybe átsorolás miatti módosításként (lásd a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot), amelyben a megszerzett eszköz vagy felvállalt kötelezettség hatással van az eredményre (pl. azon időszakok, amelyekben az értékcsökkenési leírás vagy értékesítési költség elszámolásra kerül). Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység várakozásai szerint az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt veszteség vagy annak egy része egy vagy több jövőbeni időszak alatt nem fog megtérülni, a gazdálkodó egységnek azt a részt, melyre nem várható megtérülés, a saját tőkéből az eredménybe kerül átvezetésre átsorolás miatti módosításként;

▼B

(b) a 95. bekezdés alapján az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt kapcsolódó nyereséget és veszteséget eltávolítja ◄, és azokat az eszköz vagy a kötelezettség eredeti bekerülési értékében vagy egyéb könyv szerinti értékében veszi figyelembe.

99. A gazdálkodó egységnek a 98(a) vagy (b) bekezdésben meghatározott módszerek valamelyikét kell alkalmaznia számviteli politikaként, és azt konzisztens módon kell alkalmaznia valamennyi olyan fedezeti ügyletre, amelyre a 98. bekezdés vonatkozik.

▼M22

100. Minden cash flow fedezeti ügylet esetében, kivéve azokat, amelyekre a 97. és 98. bekezdések vonatkoznak, az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt összegeket a saját tőkéből, átsorolás miatti módosításként (lásd a (2007-ben felülvizsgált) IAS 1 standardot) annak az időszaknak vagy azoknak az időszakoknak az eredményébe kell átvezetni, amely vagy amelyek során a fedezett, előre jelzett cash flow-k hatással vannak az eredményre (például akkor, amikor az előre jelzett eladás megtörténik).

▼M40

101. Amennyiben az alábbi körülmények közül bármelyik bekövetkezik, a gazdálkodó egységnek a 95–100. bekezdésben meghatározott fedezeti elszámolást a jövőre nézve meg kell szüntetnie:

(a) A fedezeti instrumentum lejár vagy eladják, megszüntetik vagy lehívják. Ebben az esetben azt a fedezeti instrumentumon felhalmozott nyereséget vagy veszteséget, amely megmarad közvetlenül a saját tőkében megjelenítve abból az időszakból, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), továbbra is a saját tőkében kell elkülönülten megjeleníteni mindaddig, amíg az előre jelzett ügylet be nem következik. Amikor az ügylet bekövetkezik, a 97., 98. és 100. bekezdés alkalmazandó. Ezen albekezdés szempontjából egy fedezeti instrumentum lecserélése vagy másik instrumentumba történő átforgatása nem lejárat vagy megszüntetés akkor, ha ez a lecserélés vagy átforgatás része a gazdálkodó egység dokumentált fedezeti stratégiájának. Ezenkívül ezen albekezdés szempontjából nem áll fenn a fedezeti instrumentum lejárata vagy megszüntetése, ha:

(i) törvények vagy szabályozások, illetve törvények vagy szabályozások bevezetése következtében a fedezeti instrumentum felei megállapodnak, hogy eredeti szerződő felüket egy vagy több klíring szerződő fél váltja fel, amely az egyes felek új szerződő felévé válik. Ebből a szempontból a klíring szerződő fél egy (időnként „elszámoló szervezetnek” vagy „elszámoló ügynökségnek” nevezett) központi szerződő fél, vagy gazdálkodó egység vagy egységek, például elszámoló szervezet klíringtagja vagy egy elszámoló szervezet klíringtagjának ügyfele, amely a központi szerződő fél általi klíring megvalósítása céljából szerződő félként jár el. Mindazonáltal ha a fedezeti instrumentum felei különböző szerződő felekkel váltják fel eredeti szerződő feleiket, ez a bekezdés csak akkor alkalmazandó, ha a felek mindegyike ugyanazzal a központi szerződő féllel valósítja meg a klíringet.

▼M40

(ii) a fedezeti instrumentummal kapcsolatos bármely egyéb változtatás arra korlátozódik, ami a szerződő fél szóban forgó felváltásának megvalósításához szükséges. Az ilyen változtatások az azokkal a feltételekkel összhangban lévő változtatásokra korlátozódnak, amelyek akkor lennének várhatóak, ha a fedezeti instrumentumot eredetileg a klíring szerződő féllel számolták volna el. Ezen változtatások közé tartoznak a biztosítéki követelményekhez, követelések és kötelezettségek egyenlegének beszámítási jogához és a felszámított díjakhoz kapcsolódó változtatások.

▼B

(b) a fedezeti ügylet már nem felel meg a fedezeti elszámolás 88. bekezdésben meghatározott feltételeinek. Ebben az esetben „annak a fedezeti instrumentumon felhalmozott nyereségnek vagy veszteségnek” amely megmarad közvetlenül a saját tőkében megjelenítve abból az időszakból, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), ►M5 továbbra is elkülönülten kell maradnia a saját tőkében ◄ mindaddig, amíg az előre jelzett ügylet be nem következik. Amikor az ügylet bekövetkezik, a 97., 98. és 100. bekezdés alkalmazandó;

▼M5

(c) az előre jelzett ügylet bekövetkezése már nem várható, amely esetben a fedezeti instrumentumra vonatkozó halmozott nyereség vagy veszteség azon összegét, amely megmarad közvetlenül a saját tőkében megjelenítve azon időszakból, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), az eredményben kell megjeleníteni. Az olyan előre jelzett ügylet, amely már nem nagyon valószínű (lásd a 88(c) bekezdést), még lehet várhatóan bekövetkező;

(d) a gazdálkodó egység visszavonja a megjelölést. Az előre jelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet esetében azt a fedezeti instrumentumon felhalmozott nyereséget vagy veszteséget, amely megmarad közvetlenül a saját tőkében megjelenítve abból az időszakból, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), továbbra is a saját tőkében kell elkülönülten megjeleníteni mindaddig, amíg az előre jelzett ügylet be nem következik vagy addig, amikortól annak bekövetkezése már nem várható. Amikor az ügylet bekövetkezik, a 97., 98. és 100. bekezdés alkalmazandó. Amennyiben az ügylet bekövetkezése már nem várható, a közvetlenül a saját tőkében megjelenített halmozott nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjeleníteni.

▼B

A nettó befektetés fedezeti ügyletei

102. A külföldi érdekeltségben lévő nettó befektetésre vonatkozó fedezeti ügyletek, beleértve az olyan pénzügyi tételre vonatkozó fedezeti ügyletet, amely a nettó befektetés részeként került elszámolásra (lásd IAS 21), a cash flow fedezeti ügyletekhez hasonlóan kell elszámolni:

▼M5

(a) a fedezeti instrumentumon képződött nyereségnek vagy veszteségnek azt a részét, amely hatékony fedezetként került meghatározásra (lásd a 88. bekezdést) az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni; valamint

(b) a nem hatékony részt az eredményben kell elszámolni.

▼M11

A fedezeti instrumentumon keletkező, a fedezeti ügylet hatékony részéhez kapcsolódó nyereséget vagy veszteséget, amelyet az egyéb átfogó jövedelemben számoltak el, a külföldi érdekeltség elidegenítésekor vagy részbeni elidegenítésekor a saját tőkéből az eredménybe kell átsorolni átsorolás miatti módosításként (lásd a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot), az IAS 21 standard 48–49. bekezdéseivel összhangban.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

103. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot (beleértve annak 2004 márciusában kibocsátott módosításait) a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. A gazdálkodó egység csak akkor alkalmazhatja a jelen standardot (beleértve annak 2004. márciusi módosításait is) 2005. január 1-jét megelőzően kezdődő éves időszakokra, ha egyidejűleg a (2003. decemberében kibocsátott) IAS 32-t is alkalmazza. Ha a gazdálkodó egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.

103A. A gazdálkodó egységnek a 2(j) bekezdésben szereplő módosítást a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRIC 5 *A leszerelési, helyreállítási és környezetrehabilitációs pénzalapokból származó érdekeltségekre való jog* értelmezést alkalmazza egy korábbi időszakra, ezt a módosítást kell alkalmazni arra a korábbi időszakra is.

▼M53

103B. [Törölve]

103C. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezenkívül módosította a 95. bekezdés (a) pontját, a 97., 98., 100., 102., 108. és az AG99B. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

103D. [Törölve]

▼M11

103E. A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IAS 27 standard módosította a 102. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IAS 27 standardot, akkor ezt a módosítást erre a korábbi időszakra alkalmazni kell.

▼M53

103F. [Törölve]

▼M14

_____

▼M15

103G. A gazdálkodó egységnek az AG99BA., AG99E., AG99F., AG110A. és AG110B. bekezdéseket visszamenőlegesen kell alkalmaznia, a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra, az IAS 8 Számviteli politika, számviteli becslések változásai és hibák standardnak megfelelően. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység a Megfelelő fedezett tételek (Módosítás az IAS 39 standardhoz) rendelkezéseit 2009. július 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼**M53**

103H–103J. [Törölve]

103K. A 2009 áprilisában kibocsátott *IFRS-ek javításai* módosította a 2. bekezdés (g) pontját, a 97. és a 100. bekezdést. A gazdálkodó egységnek e bekezdések módosításait a jövőre nézve minden, még nem lejárt szerződésre alkalmaznia kell, a 2010. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

103L–103P. [Törölve]

▼**M33**

103Q. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a 9., a 13., a 28., a 47., a 88., az AG46., az AG52., az AG64., az AG76., az AG76.A., az AG80., az AG81. és az AG96. bekezdést, valamint beiktatatta a 48–49., az AG69-AG75., az AG77-AG79. és az AG82. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼**M38**

103R. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította az 2. és a 80. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A *Befektetési gazdálkodó egységek* korábbi alkalmazása megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosításokat, egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást is alkalmaznia kell.

▼**M52**

103T. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította 2., a 9., a 43., a 47., az 55. az AG2., AG4. és az AG48. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 2A., a 44A., az 55A. és az AG8A–AG8C. bekezdéssel. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼**M53**

103U. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 2., 8., 9., 71., 88–90., 96., AG95., AG114., AG118. bekezdést és az AG133. bekezdés feletti címeket, valamint törölte az 1., 4–7., 10–70., 103B., 103D., 103F., 103H–103J., 103L–103P., 103S., 105–107A., 108E–108F., AG1–AG93. és AG96. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

104. A jelen standardot visszamenőleges hatállyal kell alkalmazni, kivéve a 108. bekezdésben meghatározott eseteket. A legkorábbi bemutatott időszakra vonatkozó felhalmozott eredmény nyitó egyenlegét, valamint minden egyéb összehasonlító adatot úgy kell módosítani, mintha a jelen standardot mindig is alkalmazták volna, kivéve, ha az információk újramegállapítása kivitelezhetetlen. Amennyiben az újramegállapítás kivitelezhetetlen, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt, és jeleznie kell, hogy milyen mértékig kerültek az információk újramegállapításra.

105-107A. [Törölve]

▼M5

108. Az egység nem módosíthatja a nem pénzügyi eszközök és nem pénzügyi kötelezettségek könyv szerinti értékét azért, hogy kivezesse abból a könyv szerinti értékben a cash flow fedezeti ügyletekhez kapcsolódóan annak a pénzügyi évnek a kezdetét megelőzően figyelembe vett nyereséget és veszteséget, amelyben a jelen standard először alkalmazásra kerül. Azon pénzügyi időszak elején, amelyben a jelen standardot először alkalmazzák, egy biztos elkötelezettségre vonatkozó olyan fedezeti ügylethez kapcsolódóan nem az eredményben (az egyéb átfogó jövedelemben vagy közvetlenül a saját tőkében) megjelenített összeget, amely a jelen standard alapján valós érték fedezeti ügyletként kerülne elszámolásra, át kell vezetni az eszközök vagy kötelezettségek közé, kivéve, ha az olyan árfolyamkockázatra vonatkozó fedezeti ügylet, amelyet továbbra is cash flow fedezeti ügyletként kezelnek.

▼B

108A. A gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a 80. bekezdés utolsó mondatát és az AG99A. és AG99B. bekezdést a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó egység egy olyan külső előre jelzett ügyletet jelölt meg fedezett tételként, amely

(a) az ügyletbe lépő gazdálkodó egység funkcionális pénznemében lett megjelölve;

(b) olyan kockázati kitettséget eredményez, amely hatással van a konszolidált eredményre (azaz a csoport prezentálási pénznemétől eltérő pénznemben jelölték meg); és

(c) megfelelt volna a fedezeti elszámolás kitételeinek, ha nem az ügyletbe lépő gazdálkodó egység funkcionális pénznemében jelölték volna meg,

alkalmazhatja a fedezeti elszámolást a konszolidált pénzügyi kimutatásokban abban (azokban) az időszak(ok)ban, amelyek megelőzték a 80. bekezdés utolsó bekezdésének és az AG99A. és AG99B. bekezdésnek az alkalmazását.

108B. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia az AG99B. bekezdést a 80. bekezdés utolsó mondatának és az AG99A. bekezdésnek az alkalmazása előtti időszakokhoz kapcsolódó összehasonlító információkra.

▼M53

108C. A 2008 májusában kibocsátott *IFRS-ek javításai* módosította a 73. és AG8. bekezdést. A 2009 áprilisában kibocsátott *IFRS-ek javításai* módosította a 80. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Valamennyi módosítás korábbi alkalmazása megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M40

108D. A 2013. júniusban kibocsátott A származékos termékek novációja és a fedezeti elszámolás folytatása (az IAS 39 standard módosítása) módosította a 91. és 101. bekezdést, és kiegészítette a standardot az AG113A. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a bekezdéseket a 2014. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat visszamenőlegesen kell alkalmaznia az IAS 8 Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák standardnak megfelelően. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M53

108E–108F. [Törölve]

▼B

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

109. A jelen standard hatályon kívül helyezi a 2000 októberében módosított IAS 39 *Pénzügyi Instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardot.

110. A jelen standard, valamint az ahhoz kapcsolódó Végrehajtási útmutató hatályon kívül helyezi a korábbi IASC által létrehozott IAS 39 Végrehajtási Útmutató Bizottság által kibocsátott Végrehajtási útmutatót.

A. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

▼M53

_____

▼B

FEDEZETI ÜGYLET (71–102. bekezdés)

Fedezeti instrumentumok (72–77. bekezdés)

Minősített instrumentumok (72. és 73. bekezdés)

AG94. A gazdálkodó egység által kiírt opción a potenciális veszteség sokkal nagyobb is lehet, mint a kapcsolódó fedezett tétel potenciális nyeresége. Más szóval, egy kiírt opció nem tudja hatékonyan csökkenteni egy fedezett tétel nyereségnek vagy veszteségnek való kitettségét. Ennélfogva egy kiírt opció nem minősíthető fedezeti instrumentumnak, hacsak nem egy megvásárolt opció ellentételeként jelölték meg, beleértve azt is, amely be van ágyazva egy pénzügyi instrumentumba (például egy kiírt vételi (call) opció, amelyet egy lehívható (callable) kötelezettség fedezésére használnak). Ezzel ellentétben a vásárolt opción realizálható potenciális nyereségek legalább akkorák vagy nagyobbak, mint a veszteségek, és így ez már rendelkezik azzal a képességgel, hogy csökkentse a valós érték vagy a cash flow-k változása miatti nyereségnek vagy veszteségnek való kitettséget. Ennélfogva ez megfelelhet a fedezeti instrumentum feltételeinek.

▼M53

AG95. Egy amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi eszközt fedezeti instrumentumként lehet megjelölni egy devizakockázatra vonatkozó fedezeti ügyletben.

_____

▼B

AG97. Egy gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai nem a gazdálkodó egység pénzügyi eszközei vagy pénzügyi kötelezettségei, és ennélfogva nem jelölhetők meg fedezeti instrumentumként.

Fedezett tételek (78–84. bekezdés)

Minősített tételek (78–80. bekezdés)

AG98. Egy üzleti tevékenység megszerzésére vonatkozó biztos elkötelezettség egy üzleti kombináció keretében nem lehet fedezett tétel, kivéve az árfolyamkockázat fedezése tekintetében, mivel a többi fedezendő kockázatot nem lehet konkrétan beazonosítani és értékelni. A többi ilyen kockázat általános üzleti kockázat.

▼B

AG99. Egy tőkemódszerrel elszámolt befektetés nem lehet fedezett tétel egy valósérték-fedezeti ügyletben, mivel a tőkemódszer az eredményben a befektetőnek a társult vállalkozás eredményéből való részesedését számolja el, nem pedig a befektetés valós értékének a változásait. Hasonló okból, egy konszolidált leányvállalatba való befektetés nem lehet fedezett tétel egy valósérték-fedezeti ügyletben, mivel a konszolidáció az eredményben a leányvállalat eredményét számolja el, nem pedig a befektetés valós értékének a változásait. Egy külföldi érdekeltségbe történt befektetés fedezeti ügylete már más eset, mivel ez a külföldi pénznemnek való kitettség fedezete, nem pedig a befektetés értékének a változásait fedező valós érték fedezeti ügylet.

AG99A. A 80. bekezdés kimondja, hogy egy nagyon valószínű előre jelzett csoporton belüli tranzakció devizakockázata megfelelhet egy fedezett tétel kitételeinek egy cashflow-fedezeti ügyletben a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, feltéve, hogy az ügyletet a tranzakcióba lépő gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben jelölték meg, és a devizakockázat befolyásolja majd a konszolidált eredményt. Ebből a szempontból a gazdálkodó egység lehet anyavállalat, leányvállalat, társult vállalkozás, közös vállalkozás vagy fióktelep. Ha egy előre jelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata nem befolyásolja a konszolidált eredményt, a csoporton belüli ügylet nem felelhet meg a fedezett tételre vonatkozó kitételeknek. Általában ez a helyzet a jogdíjkifizetéseknél, a kamatfizetéseknél vagy a csoporton belüli tagok közötti menedzsmentdíjaknál, kivéve, ha van egy kapcsolódó külső ügylet. Ugyanakkor, ha az előre jelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata befolyásolni fogja a konszolidált eredményt, a csoporton belüli ügylet megfelelhet a fedezett tételre vonatkozó kitételeknek. Ilyenek például a csoport tagjai közötti előre jelzett készletértékesítések vagy -vásárlások, ha a készletet eladják egy csoporton kívüli félnek. Hasonló módon a gépek és berendezések előre jelzett csoporton belüli értékesítése azon csoportba tartozó gazdálkodó egység által, amely gyártotta azt, a csoportba tartozó olyan másik gazdálkodó egység felé, amely tevékenysége során használni fogja a gépeket és berendezéseket, befolyásolhatja a konszolidált eredményt. Ez azért fordulhat elő, mert például a gépeket és berendezéseket a felvásárló gazdálkodó egység értékcsökkenti, és a gépekre és berendezésekre kezdetben megjelenített összeg változhat, ha az előre jelzett csoporton belüli ügyletet olyan pénznemben jelölték meg, amely eltér a felvásárló gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől.

▼M5

AG99B. Ha egy előre jelzett, csoporton belüli ügylet fedezeti ügylete megfelel a fedezeti elszámolás feltételeinek, az egyéb átfogó jövedelemben a 95(a) bekezdés szerint elszámolt bármely nyereséget vagy veszteséget ugyanazon időszakban vagy időszakokban a saját tőkéből az eredménybe kell átsorolni átsorolás miatti módosításként, amely(ek)ben a fedezett ügylet devizakockázata befolyásolja a konszolidált eredményt.

▼M15

AG99BA. Egy fedezeti kapcsolatban a gazdálkodó egység egy fedezett tétel cash flow-inak vagy valós értékének összes változását megjelölheti. A gazdálkodó egység megjelölheti egy fedezett tétel cash flow-inak vagy valós értékének csak egy meghatározott ár vagy más változó feletti vagy alatti változásait is (egy egyoldalú kockázatot). Egy vásárolt opció fedezeti instrumentum belső értéke (feltéve, hogy legfontosabb feltételei a megjelölt kockázattal azonosak) – és nem annak időértéke – tükrözi a fedezett tételben foglalt egyoldalú kockázatot. Például, a gazdálkodó

▼M15

egység megjelölheti egy tőzsdei áru előre jelzett vételének áremelkedéséből eredő jövőbeli cash flow változásait. Egy ilyen helyzetben csak azokat a cash flow veszteségeket jelölik meg, amelyek az árnak a meghatározott szint fölé történő emelkedéséből erednek. A fedezett kockázat a vásárolt opció időértékét nem tartalmazza, mivel az időérték az előre jelzett ügyletnek nem egy olyan összetevője, amely az eredményre hatással van (86.(b) bekezdés).

▼B

Pénzügyi tételek fedezett tételekként való megjelölése (81. és 81A. bekezdés)

AG99C. […] A gazdálkodó egység megteheti, hogy a teljes pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség összes cash flow-it jelöli meg fedezett tételként, de csak egy bizonyos kockázattal szemben fedezi azokat (például csak olyan változásokra, amelyek a LIBOR változásaiból erednek). Például egy olyan pénzügyi kötelezettség esetében, amelynek az effektív kamatlába 100 bázisponttal a LIBOR alatt van, a gazdálkodó egység a teljes kötelezettséget megjelölheti fedezett tételként (vagyis a tőkét plusz a kamatokat LIBOR mínusz 100 bázispont értéken), és fedezheti azokat a valósérték- vagy cashflow-változásokat a teljes kötelezettségen belül, amelyek a LIBOR változásának tulajdoníthatók. A gazdálkodó egység egy, az „egy az egyhez” fedezeti aránytól eltérő arányt is választhat annak érdekében, hogy javítsa a fedezeti ügylet hatékonyságát az AG100. bekezdésben leírtak szerint.

AG99D. Ezen túlmenően, ha egy fix kamatozású pénzügyi instrumentumot fedezeti ügylettel fedeznek annak keletkeztetése után bizonyos idővel, közben pedig megváltoznak a kamatlábak, a gazdálkodó egység megjelölhet egy irányadó kamatlábbal egyenlő hányadot […] Például tételezzük fel, hogy egy gazdálkodó egység 100 CU értékű, fix kamatozású pénzügyi eszközt keletkeztet, amelynek az effektív kamatlába 6 százalék akkor, amikor a LIBOR értéke 4 százalék. Valamivel később megkezdi ennek az eszköznek a fedezését, amikor a LIBOR értéke 8 százalékra nőtt, az eszköz valós értéke pedig 90 CU-ra csökkent. A gazdálkodó egység kiszámolja, hogy ha az eszközt abban az időpontban vette volna, amikor először megjelölte az eszközt mint fedezett tételt, az eszköz akkori valós értékén, vagyis 90 CU-n, az effektív hozam 9,5 százalék lett volna. […] A gazdálkodó egység megjelölheti a 8 százalékos LIBOR-hányadot, amely részben a szerződéses kamat cash flow-kból, részben pedig a jelenlegi valós érték (vagyis 90 CU) és a lejáratkor visszafizetendő összeg (vagyis 100 CU) különbségéből tevődik össze.

▼M15

AG99E. A 81. bekezdés lehetővé teszi, hogy a gazdálkodó egység a pénzügyi instrumentum teljes valós értékének változásától vagy cash flow-jának változásától eltérő dolgot jelöljön meg. Például:

a) a pénzügyi instrumentum összes cash flow-ja megjelölhető a cash flow vagy a valós érték néhány (de nem az összes) kockázatnak tulajdonítható változásaira; vagy

b) a pénzügyi instrumentum néhány (de nem az összes) cash flow-ja megjelölhető a cash flow vagy a valós érték összes vagy csak néhány kockázatnak tulajdonítható változásaira (vagyis megjelölhető a pénzügyi instrumentum cash flow-inak egy „része” az összes vagy csak néhány kockázatnak tulajdonítható változásokra).

▼**M15**

AG99F. Ahhoz, hogy a fedezeti elszámolásnak megfeleljenek, a megjelölt kockázatoknak és részeknek a pénzügyi instrumentum elkülönítetten azonosítható összetevőinek kell lenniük, és a teljes pénzügyi instrumentum cash flow-iban vagy valós értékében a megjelölt kockázatok és részek változásaiból eredően bekövetkezett változásoknak megbízhatóan értékelhetőknek kell lenniük. Például:

a) egy olyan fix kamatozású pénzügyi instrumentumnál, amelyet a valós értékben bekövetkező, a kockázatmentes kamatláb vagy az irányadó (benchmark) kamatláb változásainak tulajdonítható változásokra fedeztek, a kockázatmentes kamatlábat vagy az irányadó (benchmark) kamatlábat rendszerint mind a pénzügyi instrumentum elkülönítetten azonosítható összetevőjének, mind megbízhatóan meghatározhatónak tekintik;

b) az infláció elkülönítetten nem azonosítható és megbízhatóan nem határozható meg, és nem jelölhető meg kockázatként vagy egy pénzügyi instrumentum részeként, kivéve, ha a (c) pontban foglalt követelmények teljesülnek;

c) egy elismerten inflációkövető kötvény cash flow-inak szerződésben meghatározott inflációs része (feltételezve, hogy nincs olyan követelmény, hogy egy beágyazott származékos termékként kell elkülönítetten elszámolni) mindaddig elkülönítetten azonosítható és megbízhatóan meghatározható, amíg az inflációs rész nincs hatással az instrumentum egyéb cash flow-ira.

▼**B**

Nem pénzügyi tételek megjelölése fedezett tételekként (82. bekezdés)

AG100. Egy nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség valamelyik alkotórészének vagy komponensének az árváltozása általában nem jár olyan kiszámítható, külön is mérhető hatással az adott tétel árára, mint ami összehasonlítható lenne az olyan hatásokkal, mint például a piaci kamatlábak változása egy kötvény árára. Így egy nem pénzügyi eszköz vagy kötelezettség csak a maga teljességében, vagy pedig árfolyamkockázatok tekintetében lehet fedezett tétel. Amennyiben különbség van a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel feltételei között (mint például akkor, ha brazil kávé tervezett vásárlását olyan forward-szerződéssel fedezik, amely egyébként hasonló feltételek mellett kolumbiai kávé megvételét irányozza elő), a fedezeti kapcsolat még megfelelhet a fedezeti kapcsolat feltételeinek, feltéve, hogy a 88. bekezdésben foglalt valamennyi feltétel teljesül, beleértve azt a feltételt is, hogy a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz. Ebből a szempontból a fedezeti instrumentum összege nagyobb és kisebb is lehet mint a fedezett eszközé, amennyiben az javítja a fedezeti kapcsolat hatékonyságát. Például regressziós analízist lehet végezni a fedezett tétel (például egy brazil kávéval lefolytatott tranzakció) és a fedezeti instrumentum (például egy kolumbiai kávéval lefolytatott tranzakció) közötti kapcsolat megállapítása végett). Amennyiben valós statisztikai kapcsolat áll fenn a két változó között (vagyis a brazil kávé és a kolumbiai kávé egységára között), a regressziós görbe meredekségét lehet felhasználni annak a fedezeti aránynak a megállapítására, amely maximálni fogja a várható hatékonyságot. Például ha a regressziós görbe meredeksége 1,02, akkor a 0,98 egységnyi fedezett tétel és 1,00 egységnyi fedezeti instrumentum arány maximalizálja a várható hatékonyságot. Ugyanakkor a fedezeti kapcsolat hatékonytalanságot is eredményezhet, amelyet az eredményben számolnak el a fedezeti kapcsolat fennállása alatt.

▼B

Tételek csoportjának fedezett tételekként való megjelölése (83. és 84. bekezdés)

AG101. Egy átfogó nettó pozíció (pl. az összes hasonló futamidejű fix kamatozású eszköz és fix kamatozású kötelezettség nettó értéke), nem pedig egy konkrét fedezett tétel fedezete nem felel meg a fedezeti elszámolás feltételeinek. Ugyanakkor az ilyenfajta fedezeti kapcsolat esetében a fedezeti elszámolásnak az eredményre gyakorolt hatása tekintetében körülbelül ugyanaz az eredmény érhető el, ha a mögöttes tételek egy részét jelölik meg fedezett tételként. Például, ha egy banknak 100 CU összegű eszköze és 90 CU összegű kötelezettsége van, amelyek hasonló kockázatúak és hasonló feltételekkel bírnak, és a bank a nettó 10 CU összegű kitettségét fedezi, akkor megjelölhet fedezett tételként ezen eszközeiből 10 CU összegűt. Ez a fajta megjelölés alkalmazható, ha ezek az eszközök és kötelezettségek fix kamatozású instrumentumok, mely esetben valós érték fedezeti ügylet keletkezik, vagy ha azok változó kamatozású instrumentumok, mely esetben cash flow fedezeti ügylet keletkezik. Hasonlóképpen, ha egy gazdálkodó egység biztos elkötelezettséget vállalt arra, hogy 100 CU összegben megvásárol valamit külföldi pénznemért, és arra is biztos elkötelezettsége van, hogy 90 CU összegű külföldi pénznemben elad valamit, a 10 CU nettó összeget úgy fedezheti le, hogy vásárol egy származékos terméket, és azt fedezeti instrumentumként jelöli meg a 100 CU összegű biztos vételi elkötelezettségből 10 CU-hoz.

Fedezeti elszámolás (85–102. bekezdés)

AG102. Valósérték-fedezeti ügylet például egy fix kamatozású adósságinstrumentum – kamatlábak változásából fakadó – valósérték-változásának való kitettség fedezése. Ilyen fedezeti ügyletet a kibocsátó és a tulajdonos egyaránt köthet.

AG103. Cashflow-fedezeti ügylet például az, ha swapot használnak egy változó kamatozású adósság fix kamatozású adóssággal való kiváltására (vagyis valamilyen jövőbeni tranzakció fedezete, ahol a fedezett jövőbeni cash flow-k a jövőbeni kamatfizetések).

AG104. Egy biztos elkötelezettség fedezete (például egy olyan fűtőanyag árváltozás fedezete, amelynek az az oka, hogy egy elektromos közműszolgáltató meg nem jelenített szerződéses elkötelezettséget vállalt arra, hogy fix áron vásárol fűtőanyagot) valójában egy valós értékváltozásnak való kitettség lefedezését jelenti. Ennek megfelelően az ilyenfajta fedezeti ügylet valósérték-fedezeti ügylet. Ugyanakkor a 87. bekezdés alapján egy biztos elkötelezettségből fakadó árfolyamkockázat fedezetét alternatív módon cashflow-fedezeti ügyletnek is el lehet számolni.

A fedezeti hatékonyság értékelése

AG105. Egy fedezeti ügylet csak akkor tekinthető nagyon hatékonynak, ha mindkét következő feltételnek eleget tesz:

(a) a fedezeti ügylet kezdetén és az azt követő időszakok során a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz azokat a valósérték- vagy cashflow-változásokat ellentételező hatások elérésében, amelyek a fedezett kockázatnak tulajdoníthatók abban az időszakban, amelyre a fedezetet megjelölték. Ezt a várakozást többféleképpen lehet bizonyítani, köztük a fedezett tétel valós értékében vagy cash flow-iban a fedezetkockázatnak tulajdonítható múltbeli változásoknak és a fedezeti instrumentum valós értékének vagy cash flow-inak múltbeli

▼B

változásainak összehasonlításával, vagy a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum cash flow-inak valós értékei közötti nagyfokú statisztikai korreláció kimutatásával. A gazdálkodó egység egy, az „egy az egyhez” fedezeti aránytól eltérő arányt is választhat annak érdekében, hogy javítsa a fedezeti ügylet hatékonyságát az AG100. bekezdésben leírtak szerint;

(b) a fedezeti ügylet tényleges eredményei a 80–125 százalékos tartományon belülre esnek. Például, ha a tényleges eredmények olyanok, hogy a fedezeti instrumentumon keletkezett veszteség 120 CU összegű, a pénzeszköz-instrumentumon keletkezett nyereség pedig 100 CU összegű, akkor az ellentételezés megadható 120/100-nak, ami 120 százalék, vagy pedig 100/120-nak, ami 83 százalék. Ebben a példában, feltételezve, hogy a fedezeti ügylet megfelel az (a) pontban foglalt feltételnek, a gazdálkodó egység arra a következtetésre jutna, hogy a fedezeti ügylet nagyon hatékony volt.

AG106. A hatékonyságot legalább a gazdálkodó egység éves vagy évközi pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor értékelik.

AG107. A jelen standard nem határoz meg kizárólagos módszert a fedezeti hatékonyság mérésére. Az, hogy a gazdálkodó egység milyen módszert fogad el a fedezeti ügylet hatékonyságának mérésére, a kockázatkezelési stratégiájától függ. Ha például a gazdálkodó egység kockázatkezelési stratégiája azt írja elő, hogy a fedezeti instrumentum összegét időről időre módosítani kell a fedezett pozícióban bekövetkezett változásokat tükrözendő, a gazdálkodó egységnek csak azt kell bizonyítania, hogy a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz a fedezeti instrumentum összegének a következő módosításáig tartó időszakban. Bizonyos esetekben a gazdálkodó egység a különböző típusú fedezeti ügyletek esetében különböző módszereket alkalmaz. A gazdálkodó egység fedezeti ügyleti stratégiájáról vezetett dokumentációjának tartalmaznia kell azt, hogy milyen eljárással értékeli a hatékonyságot. Ezek az eljárások rögzítik, hogy az értékelés minden, az adott fedezeti instrumentumon keletkezett nyereséget vagy veszteséget tartalmaz-e, vagy hogy kizárják-e az instrumentum időértékét.

AG107A. […].

AG108. Ha a fedezeti instrumentum és a fedezett eszköz, kötelezettség, biztos elkötelezettség vagy a nagyon valószínű előre jelzett ügylet legfontosabb feltételei azonosak, a valós értéknek és a cash flow-knak a fedezett kockázatnak tulajdonítható változásai valószínűleg teljes mértékben ellentételezik egymást a fedezeti ügylet megkötésekor és később is. Például egy kamatláb-csereügylet (swap) valószínűleg hatékony fedezeti ügylet, ha a névleges érték, a tőkeösszeg, a futamidő, az átárazási időpontok, a kamatfizetési és tőketörlesztési időpontok és a kamatok mérésének alapja megegyezik a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel esetében. Ezen túlmenően tőzsdei áruk nagyon valószínű előre jelzett megvásárlásának a fedezése egy forwardszerződéssel valószínűleg nagyon hatékony, ha:

(a) a forwardszerződés ugyanannak az árutőzsdei terméknek ugyanakkora mennyiségben történő megvásárlására szól, ugyanabban az időben és ugyanazon a helyen, mint a előre jelzett vétel;

▼B

(b) a forwardszerződés valós értéke kezdetben nulla; valamint

(c) a forwardszerződésben szereplő diszkont vagy prémium változását kizárják a hatékonyság méréséből, és közvetlenül az eredményben veszik figyelembe, vagy pedig a nagyon valószínű előre jelzett ügyletből várható cash flow-k változása az árutőzsdei termék forwardárán alapul.

AG109. Előfordul, hogy a fedezeti instrumentum csak a fedezett kockázat egy részét ellentételezi. Például, a fedezeti ügylet nem lenne teljesen hatékony, ha a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel eltérő pénznemben lenne megadva, és a két pénznem árfolyama nem mozog együtt. A kamatlábkockázatnak származékos termék felhasználásával való fedezése pedig nem lehet teljesen hatékony, ha a származékos termék valós értékének változása részben a másik fél hitelkockázatának tulajdonítható.

AG110. Ahhoz, hogy a fedezeti elszámolás feltételeinek megfeleljen, a fedezeti ügyletnek egy konkrétan beazonosított és megjelölt kockázatra kell vonatkoznia, nem csupán a gazdálkodó egység általános üzleti kockázataira, és végső soron hatással kell lennie a gazdálkodó egység eredményére. Egy fizikailag létező eszköz avulásából fakadó kockázatnak vagy az ingatlanok állami kisajátításából fakadó kockázatnak a fedezete nem felel meg a fedezeti elszámolás feltételeinek; a hatékonyság nem mérhető, mivel ezeket a kockázatokat nem lehet megbízhatóan mérni.

▼M15

AG110A. A 74.(a) bekezdés lehetővé teszi a gazdálkodó egység számára, hogy egy opciós szerződés belső értékét és időértékét elkülönítse, és fedezeti instrumentumként csak az opciós szerződés belső értékében bekövetkezett változást jelölje meg. Egy ilyen megjelölés olyan fedezeti kapcsolatot eredményezhet, amely tökéletesen hatékony az előre jelzett ügylet fedezett egyoldalú kockázatának tulajdonítható cash flow változásokat ellentételező hatások elérésében, ha az előre jelzett ügylet és a fedezeti instrumentum legfontosabb feltételei azonosak.

AG110B. Ha egy gazdálkodó egység egy vásárolt opciót teljes egészében egy előre jelzett ügyletből eredő egyoldalú kockázat fedezeti instrumentumaként jelöl meg, a fedezeti kapcsolat nem lesz tökéletesen hatékony. Ez azért van így, mert az opcióért fizetett díj időértéket tartalmaz, és – amint azt az AG99BA. bekezdés megállapítja – egy megjelölt egyoldalú kockázat az opció időértékét nem tartalmazza. Ezért ebben a helyzetben a fizetett opciós díj időértékével összefüggő cash flow-k és a megjelölt fedezett kockázat között nem lesz ellentételezés.

▼B

AG111. Kamatlábkockázat esetében a fedezeti ügylet hatékonysága felmérhető egy olyan pénzügyi eszköz és kötelezettség lejárati táblának az elkészítésével, amely bemutatja a nettó kamatláb kitettséget minden egyes időszakra vonatkozóan, feltéve, hogy ezt a nettó kitettséget össze lehet kapcsolni azzal a konkrét eszközzel vagy kötelezettséggel (vagy eszközök vagy kötelezettségek konkrét csoportjával, vagy azok egy konkrét hányadával), amelyikből ez a nettó kitettség ered, és a fedezeti ügylet hatékonyságát ezzel az eszközzel vagy kötelezettséggel szemben mérik.

▼B

AG112. Egy fedezeti ügylet hatékonyságának mérésekor a gazdálkodó egységnek általában számításba kell vennie a pénz időértékét. Nem szükséges, hogy a fedezett tétel fix kamatlába pontosan megegyezzen a valósérték-fedezeti ügyletként megjelölt swapügylet fix kamatlábával. Hasonlóképpen egy kamatozó eszköz vagy kötelezettség változó kamatlábának sem kell megegyeznie a cashflow-fedezeti ügyletként megjelölt swapügylet változó kamatlábával. A swapügylet valós értéke annak nettó teljesítéséből adódik. A swapügylet fix és változó kamatlábai megváltozhatnak a nettó teljesítésre gyakorolt hatás nélkül, amennyiben mindkettő ugyanazzal az összeggel változik meg.

AG113. Ha egy gazdálkodó egység nem felel meg a fedezeti ügylet hatékonysági kritériumainak, a gazdálkodó egység a fedezeti elszámolást attól időponttól kezdve fejezi be, amikor utoljára bizonyította a fedezeti hatékonyságnak való megfelelést. Ha azonban a gazdálkodó egység megjelöli azt az eseményt vagy körülményekben bekövetkezett változást, amely a fedezeti kapcsolat hatékonysági kritériumoknak való meg nem felelését okozta, és kimutatja, hogy a fedezeti ügylet hatékony volt az eseményt vagy körülményekben bekövetkezett változást megelőzően, a gazdálkodó egység a fedezeti elszámolást az esemény vagy a körülményekben bekövetkezett változás időpontjával fejezi be.

▼M40

AG113A. A kétségek elkerülése érdekében a fedezeti instrumentum értékelésében és ezáltal a fedezeti hatékonyság értékelésében és a fedezeti hatékonyság mérésében tükröződnie kell az eredeti szerződő fél klíring szerződő féllel való felváltása hatásainak és a 91. bekezdés (a) pontjának (ii) alpontjában és a 101. bekezdés (a) pontjának (ii) alpontjában leírtak szerint a kapcsolódó változtatások megtételének.

▼B

Valósérték-fedezeti elszámolás kamatlábkockázatok portfóliófedezeti ügylete során

▼M53

AG114. A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy portfóliójához kapcsolódó kamatlábkockázatok valósérték-fedezeti ügylete esetében a gazdálkodó egység akkor tesz eleget a jelen standard követelményeinek, ha megfelel az alábbi (a)–(i) pontokban és az AG115–AG132. bekezdésben foglaltaknak.

(a) a kockázatkezelési folyamata keretében a gazdálkodó egység azonosítja azoknak a tételeknek a portfólióját, amelyeknek a kamatlábkockázatait kívánja fedezni. A portfólió állhat csak eszközökből, csak kötelezettségekből, vagy eszközökből és kötelezettségekből egyaránt. A gazdálkodó egység azonosíthat két vagy több portfóliót is, amely esetben az alábbi útmutatást külön alkalmazza minden egyes portfólióra;

▼B

(b) a gazdálkodó egység a portfóliót elemzés alapján átárazási időszakokra osztja fel a várható, nem pedig a szerződés szerinti átárazási időpontok szerint. Az átárazási időszakokra való felbontás többféleképpen végezhető el, például úgy is, hogy a cash flow-kat azokra az időszakokra ütemezik be, amelyekben várhatóan bekövetkeznek, vagy pedig a névleges tőkeösszegeket ütemezik be minden időszakra, amíg az átárazás várhatóan be nem következik;

▼B

(c) ennek az elemzésnek az alapján a gazdálkodó egység eldönti, hogy mekkora összeget kíván lefedezni. A gazdálkodó egység fedezett tételként megjelöli a meghatározott portfólióból azt az eszköz- vagy kötelezettségösszeget (de nem egy nettó összeget), amely egyenlő azzal az összeggel, amelyet fedezettként kíván megjelölni. […];

(d) a gazdálkodó egység megjelöli a fedezni kívánt kamatlábkockázatot. Ez a kockázat lehet a fedezeti pozícióban lévő tételek kamatlábkockázatának egy része is, mint például az irányadó kamatláb (például a LIBOR);

(e) a gazdálkodó egység minden egyes átárazási időszakra vonatkozóan megjelöl egy vagy több fedezeti instrumentumot;

(f) a fenti (c)–(e) pontok szerint elvégzett megjelölések használatával, kezdetben és a következő időszakok során a gazdálkodó egység felbecsüli, hogy a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz-e az alatt az időszak alatt, amelyikre a fedezeti ügyletet megjelölték;

(g) a gazdálkodó egység időről időre meghatározza a ((c) pontban megjelölt) fedezett tétel valós értékének a ((d) pontban megjelölt) fedezett kockázatnak tulajdonítható változását […]. Feltéve, hogy a fedezeti ügyletet ténylegesen nagyon hatékonynak ítélték akkor, amikor a gazdálkodó egység dokumentált hatékonyság mérési módszere szerint felmérték, a gazdálkodó egység a fedezett tétel valós értékének a változását az eredményben számolja el nyereségként vagy veszteségként, és kimutatja a két ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatástétel ◄ közül az egyikben, a 89A. bekezdésben leírtak szerint. A valós érték változását nem szükséges egyedi eszközökhöz vagy kötelezettségekhez rendelni;

(h) a gazdálkodó egység meghatározza az ((e) pontban megjelölt) fedezeti instrumentum(ok) valósérték-változását, és azt nyereségként vagy veszteségként az eredményben számolja el. A fedezeti instrumentum valós értékét a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában ◄ eszközként vagy kötelezettségként mutatják ki;

(i) bármely hatékonytalanságot ([1]) az eredményben fognak megjeleníteni, mint a (g) pontban hivatkozott és a (h) pontban hivatkozott valós érték közötti különbséget.

AG115. Ezt a megközelítést az alábbiakban részletesebben is bemutatjuk. Ezt a megközelítést csak olyan kamatlábkockázatok valós érték fedezeti ügyleteire lehet alkalmazni, amelyek pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfóliójához kapcsolódnak.

AG116. Az AG114(a) bekezdésben megjelölt portfólió eszközöket és kötelezettségeket egyaránt tartalmazhat. De az is lehetséges, hogy ez a portfólió csak eszközöket vagy csak kötelezettségeket tartalmazzon. A portfóliót használják annak az eszköz- vagy kötelezettségösszegnek a meghatározására, amelyet a gazdálkodó egység le kíván fedezni. Ugyanakkor nem maga a portfólió kerül fedezett tételként megjelölésre.

([1]) Ebben az összefüggésben ugyanazokat a lényegességi megfontolásokat kell alkalmazni, mint amelyek az IFRS-ek során alkalmazandók.

▼B

AG117. Az AG114(b) bekezdésben foglaltak alkalmazásakor a gazdálkodó egység úgy határozza meg egy adott tétel várható átárazási időpontját, mint a tétel várható lejárati időpontja és a piaci rátákra való átárazás időpontja közül a korábbi időpontot. A várható átárazási időpontokat a fedezeti ügylet kezdetén és annak teljes időtartamára vonatkozóan felbecsülik, a múltbeli tapasztalatok és a többi rendelkezésre álló információ alapján, beleértve az előtörlesztési kamatokra, a kamatlábakra és a kettő közötti kölcsönhatásokra vonatkozó információkat és várakozásokat is. Azok a gazdálkodó egységek, amelyek nem rendelkeznek egységre jellemző veszteség tapasztalatokkal vagy ilyen irányú tapasztalataik nem elégségesek, a pénzügyi instrumentumok hasonló csoportjaival kapcsolatos, mások által megszerzett tapasztalatokat használnak. Ezeket a becsléseket időről időre felülvizsgálják és aktualizálják a tapasztalatok fényében. Egy olyan fix kamatozású tétel esetében, amelynél lehetőség van az előtörlesztésre, a várható átárazási időpont az az időpont, amikor az adott tételt várhatóan előtörlesztik, kivéve, ha a piaci rátákra való átárazás már korábban megtörténik. Hasonló tételekből álló csoport esetében a várható átárazási időpontokon alapuló időszakokra történő felosztás olyan formában is megtörténhet, hogy a csoport valamilyen százalékát, nem pedig az egyes tételeket rendelik hozzá az egyes időszakokhoz. A gazdálkodó egység más módszereket is alkalmazhat ehhez az allokációhoz. Például előtörlesztési kamat multiplikátort is használhat arra, hogy az amortizálódó kölcsönöket időszakokhoz rendelje a várható átárazási időpontok alapján. Ugyanakkor az ilyen hozzárendelés során alkalmazott módszernek összhangban kell lennie a gazdálkodó egység által alkalmazott kockázatkezelési eljárásokkal és célokkal.

▼M53

AG118. Az AG114. bekezdés (c) pontjában alkalmazott megjelölés példájaképpen, ha egy adott átárazási időszakban az egység úgy becsüli, hogy 100 CU összegben rendelkezik fix kamatozású eszközökkel és 80 CU összegben fix kamatozású kötelezettségekkel, és úgy dönt, hogy a 20 CU összegű nettó pozícióját teljes mértékben lefedezi, akkor fedezett tételként 20 CU összegű eszközállományt jelöl meg (eszközei egy részét). A megjelölést „egy pénznem egy összegeként” fejezik ki (például dollár, euro, font vagy rand összegként), nem pedig egyedi eszközökként. Ebből az következik, hogy minden olyan eszköz (vagy kötelezettség), amelyből a fedezett összeget származtatják – vagyis a fenti példában a teljes 100 CU összegű eszközállomány – olyan elem kell legyen, amely: a valós értéke a fedezett kamatláb változása következtében maga is megváltozik […].

▼B

AG119 A gazdálkodó egység azoknak a megjelölési és dokumentációs követelményeknek is meg kell, hogy feleljen, amelyeket a 88(a) bekezdés ismertet. Kamatlábkockázatok portfóliófedezete esetén ez a megjelölés és dokumentáció meghatározza a gazdálkodó egység politikáját minden olyan változóra vonatkozóan, amelyek segítségével meghatározza a fedezett összeget, és a gazdálkodó egység politikáját arra, hogy miként méri a hatékonyságot, beleértve a következőket:

(a) mely eszközöket és kötelezettséget kell szerepeltetni a portfóliófedezeti ügyletben, és milyen alapon döntenek arról, hogy kiveszik azokat a portfólióból;

▼B

(b) hogyan becsüli meg az egység az átárazási időpontokat, beleértve azt is, hogy milyen kamatláb-feltételezések támasztják alá az előtörlesztési kamatlábakra vonatkozó becsléseket, és hogy milyen alapon változtathatók meg ezek a becslések. Ugyanazt a módszert használják azokra a kezdeti becslésekre, amelyeket akkor végeznek el, amikor egy eszközt vagy kötelezettséget a portfólióba tesznek, és ezeknek a becsléseknek a később felülvizsgálatakor;

(c) az átárazási időszakok száma és hossza;

(d) az egység milyen gyakorisággal teszteli a hatékonyságot […];

(e) a gazdálkodó egység által használt módszer az eszközök vagy kötelezettségek azon összegének a meghatározására, amelyet fedezett tételként jelölnek meg […];

(f) […] akár az egyes átárazási időszakokra elkülönülten történik a tesztelés, akár összességében valamennyi időszakra vonatkozóan, vagy pedig a kettő valamilyen kombinációjának alkalmazásával.

A fedezeti kapcsolat megjelölésére és dokumentálására meghatározott politikáknak összhangban kell lenniük a gazdálkodó egység kockázatkezelési eljárásaival és céljaival. A politikákat nem lehet önkényesen megváltoztatni. Ezeket a piaci körülmények változásaival és egyéb tényezőkkel kell igazolni, és azoknak a gazdálkodó egység által alkalmazott kockázatkezelési eljárásokon és célokon kell alapulniuk és azzal összhangban kell lenniük.

AG120. Az AG114(e) bekezdésben hivatkozott fedezeti instrumentum lehet egy egyedi származékos termék vagy pedig származékos termékek egy portfóliója, amelyen belül minden egyes származékos tétel az AG114(d) bekezdésben megjelölt fedezett kamatlábkockázatnak való kitettséget tartalmaz (például olyan kamatlábswapügyletek portfóliója, amelyek mindegyike tartalmaz LIBOR-nak való kitettséget). Egy ilyen származékos termékportfólió egymást kiegyenlítő kockázati pozíciókat is tartalmazhat. Ugyanakkor nem tartalmazhat kiírt opciókat vagy nettó kiírt opciókat, mivel a standard ([1]) nem teszi lehetővé azt, hogy ilyen opciókat fedezeti instrumentumként jelöljenek ki (kivéve azt az esetet, amikor egy kiírt opciót egy megvásárolt opció ellentételeként jelölnek meg). Ha a fedezeti instrumentum egynél több átárazási időszakra kiterjedően fedezi le az AG114(c) bekezdésben megjelölt összeget, minden általa lefedezett időszakhoz hozzá kell rendelni. Ugyanakkor a teljes fedezeti instrumentumot fel kell osztani ezekre az átárazási időszakokra, mivel a standard ([2]) nem engedélyezi azt, hogy egy fedezeti kapcsolatot csak annak az időszaknak egy részére jelöljenek meg, amelyben az adott fedezeti instrumentum érvényben van.

AG121. Amikor egy gazdálkodó egység meghatározza egy előtörleszthető tétel valós értékváltozását az AG114(g) bekezdésnek megfelelően, a kamatláb változása kétféleképpen gyakorol hatást az előtörleszthető tétel valós értékére: hatással van a szerződéses cash flow-k valós értékére és annak az előtörlesztési opciónak a valós értékére is, amelyet az előtörleszthető tétel tartalmaz. A standard 81. bekezdése megengedi azt, hogy a gazdálkodó egység fedezett tételként egy kockázati kitettségben osztozó pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valamilyen hányadát jelölje meg, feltéve, hogy a hatékonyság mérhető […].

([1]) Lásd a 77. és AG94. bekezdést.
([2]) Lásd a 75. bekezdést.

▼B

AG122. A standard nem határozza meg azt, hogy milyen technikák segítségével kell megállapítani az AG114(g) bekezdésben hivatkozott összeget, vagyis a fedezett tétel azon valós értékváltozását, amely a fedezett kockázatnak tulajdonítható. […]. Nem helyénvaló azt feltételezni, hogy a fedezett tétel valós értékváltozásai egyenlőek a fedezeti instrumentum értékváltozásaival.

AG123. A 89A. bekezdés előírja, hogy amennyiben a fedezett tétel egy adott átárazási időszakra vonatkozóan eszköz, akkor az annak értékében bekövetkezett változást az eszközökön belül egy külön tételsorban kell szerepeltetni. Ezzel szemben, ha a fedezett tétel egy adott átárazási időszakra vonatkozóan kötelezettség, akkor az annak értékében bekövetkezett változást a kötelezettségeken belül egy külön tételsorban kell szerepeltetni. Ezek az AG114 (g) bekezdésben hivatkozott külön sorok. Az egyedi eszközhöz (vagy kötelezettségekhez) való konkrét hozzárendelés nem követelmény.

AG124. Az AG114(i) bekezdés megjegyzi, hogy hatékonytalanság keletkezik abban a mértékben, amennyiben a fedezett tétel azon valós értékváltozása, amely a fedezett kockázatnak tulajdonítható, különbözik a fedezeti származékos termék valós értékváltozásától. Ez a különbség számos okból előállhat, beleértve a következőket:

(a) […];

(b) a fedezett portfólió egyes tételei értékvesztetté válnak, vagy kivezetik azokat;

(c) a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel fizetési időpontjai eltérnek; valamint

(d) egyéb okok […].

Ezt a hatékonytalanságot ([1]) azonosítani kell és ►**M5** az eredménybe átsorolás miatti módosításként kell elszámolni. ◄

AG125. Általánosságban a fedezeti ügylet hatékonysága javul:

(a) ha a gazdálkodó egység a különféle előtörlesztési jellemzőkkel bíró tételeket időben olyan módon sorolja be, amely figyelembe veszi az előtörlesztési magatartás különbözőségeit;

(b) amikor nagyobb számú tétel van a portfólióban. Amikor a portfólió csak néhány tételt tartalmaz, viszonylag magas hatékonytalanság valószínűsíthető abban az esetben, ha az egyik tételt a vártnál korábban vagy később előtörlesztik. Ezzel szemben amikor a portfólió sok tételt tartalmaz, az előtörlesztési magatartást pontosabban előre lehet jelezni;

(c) amikor a használt átárazási időszakok szűkebbek (például egy hónap, szemben a három hónapos átárazási időszakokkal). A szűkebb átárazási időszakok csökkentik a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum (átárazási időszakon belüli) átárazási és fizetési időpontjai közötti bármely elcsúszás hatását;

(d) amikor nagyobb gyakorisággal korrigálják a fedezeti instrumentum összegét a fedezett tétel változásainak tükrözése érdekében (például azért, mert változnak az előtörlesztési várakozások).

AG126. A gazdálkodó egység időről időre teszteli a hatékonyságot […].

([1]) Ebben az összefüggésben ugyanazokat a lényegességi megfontolásokat kell alkalmazni, mint amelyek az IFRS-ek során alkalmazandók.

▼B

AG127. A hatékonyság mérésekor a gazdálkodó egység megkülönbözteti a meglévő eszközök (kötelezettségek) becsült átárazási időpontjainak a módosítását az új eszközök (vagy kötelezettségek) keletkeztetésétől, amelyekből csak az előbbi keletkeztet hatékonytalanságot. […] Ha már elszámolták a hatékonytalanságot a fentiek szerint, a gazdálkodó egység új becslést készít az összes eszközre (vagy kötelezettségre) vonatkozóan minden egyes átárazási időszakban, bevonva azokat az új eszközöket (vagy kötelezettségeket) is, amelyeket a legutóbbi hatékonysági tesztelés óta keletkeztettek, és egy új összeget jelöl meg fedezett tételként, valamint egy új százalékos értéket fedezett százalékos értékként. […].

AG128. Olyan tételeket, amelyeket eredetileg beütemeztek egy átárazási időszakba, a vártnál korábbi előtörlesztés vagy értékvesztés miatti leírás, vagy értékesítés következtében kivezethetnek. Amikor erre sor kerül, az AG114(g) bekezdésben hivatkozott külön sorban szereplő valós érték változásból azt az összeget, amely a kivezetett tétellel kapcsolatos, el kell távolítani a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, ◄ és a tétel kivezetésekor felmerült nyereségben vagy veszteségben kell szerepeltetni. Ebből a célból ismerni kell az(oka)t az átárazási időszako(ka)t, amely(ek)be a kivezetett tételt beütemezték, mivel ez határozza meg azt az átárazási időszakot (azokat az átárazási időszakokat), amely(ek)ből a tételt el kell távolítani, így azt az összeget is, amelyet az AG114(g) bekezdésben hivatkozott külön tételsorból el kell távolítani. Ha egy tétel kivezetésekor meg lehet állapítani, hogy melyik időszakban szerepelt, akkor abból az időszakból kell eltávolítani. Ha ez nem lehetséges, akkor a legkorábbi időszakból távolítják el abban az esetben, ha a kivezetésre a vártnál korábbi előtörlesztés miatt került sor; vagy pedig minden olyan időszakhoz hozzárendelik szisztematikus és racionális alapon, amely a kivezetett tételt tartalmazta abban az esetben, ha a tételt eladták vagy az értékvesztetté vált.

AG129. Ezen túlmenően bármely olyan, egy adott időszakhoz kapcsolódó összeget, amelyet még nem vezettek ki, amikor az időszak lejárt, ebben az időpontban az eredményben számolnak el (lásd a 89A. bekezdést) […].

AG130. […].

AG131. Amennyiben az adott átárazási időszakhoz tartozó fedezett összeg úgy csökken le, hogy a hozzá tartozó eszközöket (vagy kötelezettségeket) nem vezetik ki, az AG114(g) bekezdésben hivatkozott külön tételsorhoz kapcsolódó, a csökkenéshez tartozó összeget a 92. bekezdésben foglaltak szerint kell amortizálni.

AG132. A gazdálkodó egység megteheti, hogy az AG114–AG131. bekezdésben foglalt megközelítést olyan portfóliófedezeti ügyletre alkalmazza, amelyet korábban cashflow-fedezeti ügyletként számolt el az IAS 39 szerint. Az ilyen gazdálkodó egységnek vissza kell vonnia a cashflow-fedezeti ügylet korábbi, a 101(d) bekezdés szerinti megjelölését, és az abban a bekezdésben foglalt követelményeket kell alkalmaznia. Ezzel együtt a fedezeti ügyletet újra meg kell jelölnie, mint valósérték-fedezeti ügyletet, és az AG114–AG131. bekezdésben foglalt megközelítést a jövőre nézve kell alkalmaznia, az elkövetkező elszámolási időszakokra.

▼**M53**

ÁTTÉRÉS (103–108C. bekezdés)

▼**B**

AG133. A gazdálkodó egység lehet, hogy egy előre jelzett csoporton belüli ügyletet jelölt meg fedezett tételként a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszak elején (vagy az összehasonlító információk újbóli megállapítása céljából, egy korábbi összehasonlító időszak elején) egy olyan fedezeti ügyletben, amely megfelelne a fedezeti elszámolásnak a jelen standard szerint (ahogy azt a 80. bekezdés utolsó mondata módosította). Egy ilyen gazdálkodó egység felhasználhatja ezt a megjelölést fedezeti elszámolás alkalmazására a konszolidált pénzügyi kimutatásokban a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakok elejétől (vagy a korábbi összehasonlító időszak elejétől). Egy ilyen gazdálkodó egységnek az AG99A. és az AG99B. bekezdést kell alkalmaznia a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszak elejétől. Ugyanakkor a 108B. bekezdésnek megfelelően nem kell alkalmaznia az AG99B. bekezdést a korábbi időszakokra vonatkozó összehasonlító információkra.

▼B

IAS 40 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Befektetési célú ingatlan

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 ingatlan megjelenítése, értékelése és közzététele során kell alkalmazni.

3. Egyebek mellett ez a standard tárgyalja a pénzügyi lízingként elszámolt lízing keretében tartott befektetési célú ingatlanérdekeltségeknek a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelését, és az operatív lízing keretében lízingbe adott befektetési célú ingatlanoknak a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelését. Ez a standard nem foglalkozik az IAS 17 *Lízingek* standardban tárgyalt kérdésekkel, ideértve:

(a) a lízingek pénzügyi lízingként vagy operatív lízingként való besorolását;

(b) a befektetési célú ingatlan révén szerzett lízingbevétel megjelenítését (lásd még az IAS 18 *Bevételek* standardot);

(c) az operatív lízingként elszámolt lízing keretében birtokolt ingatlanérdekeltségeknek a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelését;

(d) a lízingbeadó pénzügyi lízingbe történő nettó befektetésének a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelését;

(e) a visszlízingügyletek számvitelét; és

(f) a pénzügyi lízinggel és operatív lízinggel kapcsolatos közzétételt.

▼M45

4. A jelen standard nem vonatkozik:

(a) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközökre (lásd IAS 41 *Mezőgazdaság* és IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések*); és

▼B

(b) az ásványokhoz kapcsolódó jogokra és az ásványi tartalékokra, mint pl. az 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 ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában ◄ megjelenítenek.

A *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, vagy ahol alkalmazható, az eszközhöz a kezdeti megjelenítéskor más IFRS-ek, például az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard konkrét előírásainak megfelelően hozzárendelt összeg.

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

▼B

A *befektetési célú ingatlan* olyan ingatlan (földterület vagy épület – vagy épületrész – vagy mindkettő), amelyet bérbeadási vagy tőkefelértékelődési, vagy mindkét céllal tartanak (a tulajdonos vagy pénzügyi lízing esetén a lízingbevevő), nem pedig:

(a) áruk vagy szolgáltatások előállításával vagy nyújtásával kapcsolatos felhasználásra vagy igazgatási célokra; vagy

(b) a szokásos üzletmenet keretében történő értékesítésre.

A *saját használatú ingatlan* olyan ingatlan, amelyet (a tulajdonos vagy – pénzügyi lízing esetén – a lízingbevevő) áruk vagy szolgáltatások előállításával vagy nyújtásával kapcsolatos felhasználásra vagy igazgatási célokra tartanak.

▼M42

Ingatlanok besorolása befektetési célú ingatlanként vagy saját használatú ingatlanként

▼B

6. Egy operatív lízing alapján a lízingbevevő birtokában lévő ingatlanérdekeltség akkor és csak akkor minősíthető befektetési célú ingatlannak, ha az ingatlan egyébként megfelelne a befektetési célú ingatlan fogalmának, és a lízingbevevő a 33–55. bekezdésben meghatározott valósérték-modellt alkalmazza az megjelenített eszközre. Ez a minősítési alternatíva egyedi ingatlanonként alkalmazható. Ugyanakkor, amint ezt a besorolási alternatívát kiválasztják egy operatív lízing alapján birtokolt valamely ingatlanérdekeltségre vonatkozóan, a befektetési célú ingatlanként besorolt valamennyi ingatlant a valósérték-modell alkalmazásával kell elszámolni. Amikor ezt a besorolási alternatívát választják, az ily módon besorolt érdekeltségeket bele kell venni a 74–78. bekezdésben meghatározott közzétételi előírásokba.

▼M45

7. A befektetési célú ingatlant bérbeadási vagy tőkefelértékelődési vagy mindkét céllal tartják. Egy befektetési célú ingatlan ezért jórészt a gazdálkodó 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. A saját használatú ingatlanokra az IAS 16 standardot kell alkalmazni.

▼B

8. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanra:

(a) az olyan földterület, amelyet a tőke hosszú távú felértékelődése céljából, nem pedig a szokásos üzletmenet keretében, rövid távon megvalósuló eladásra tartanak;

(b) a pillanatnyilag még nem meghatározott jövőbeni hasznosításra tartott földterület (ha a gazdálkodó 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 tőke felértékelődése céljából tartottnak kell tekinteni);

(c) a gazdálkodó egység tulajdonában lévő (vagy a gazdálkodó egység által pénzügyi lízing keretében tartott) és egy vagy több operatív lízing keretében lízingbe adott épület;

(d) az olyan épület, amely pillanatnyilag üresen áll, de amelyet egy vagy több operatív lízing keretében történő lízingbe adásra tartanak;

▼M8

(e) a befektetési célú ingatlanként való jövőbeni hasznosítás céljából építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlan.

▼M52

9. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanok körébe nem tartozó és ezért a jelen standard hatókörén kívül eső tételekre:

▼B

(a) a szokásos üzletmenet keretében eladásra szánt, vagy ilyen eladás érdekében az építés vagy fejlesztés folyamatában lévő ingatlan (lásd az IAS 2 *Készletek* standardot), például az olyan ingatlan, amit kizárólag a közeljövőben történő későbbi elidegenítés, vagy fejlesztés és továbbértékesítés céljából szereztek meg;

▼M52

(b) [törölve]

▼B

(c) saját használatú ingatlan (lásd 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;

▼M8

_____

▼B

(e) egy pénzügyi lízing alapján egy másik egységnek lízingbe adott ingatlan.

10. Egyes ingatlanok tartalmaznak egy olyan részt, amelyet bérbeadási vagy tőkefelértékelődési céllal, valamint egy másik részt, amelyet áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében tartanak. Ha ezeket a részeket elkülönülten lehetne értékesíteni (vagy pénzügyi lízing keretében egymástól elkülönítetten lízingbe adni), akkor a gazdálkodó egység a részeket egymástól elkülönítetten számolja el. Ha a részek egymástól elkülönítetten nem adhatók el, 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 a gazdálkodó egység kiegészítő szolgáltatásokat nyújt az általa birtokolt ingatlan bérlői számára. A gazdálkodó 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 jelentősek. Ha például a gazdálkodó 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. A gazdálkodó egység a kritériumokat úgy alakítja ki, hogy ezt a megítélést következetesen tudja alkalmazni, összhangban a befektetési célú ingatlan fogalmával, valamint a 7–13. bekezdésben rögzített iránymutatásokkal. A 75(c) bekezdés megköveteli, hogy a gazdálkodó egység tegye közzé ezeket a kritériumokat, ha az ingatlanok besorolása bonyolult.

▼M42

14A. Annak meghatározásához, hogy a befektetési célú ingatlan akvizíciója eszköz vagy eszközcsoport akvizíciójának, illetve az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard hatókörébe tartozó üzleti kombinációnak minősül-e, szintén megítélésre van szükség. Az IFRS 3 standardra kell hivatkozni annak meghatározásakor, hogy üzleti kombinációról van-e szó. Az e standard 7–14. bekezdésében ismertetett megfontolások azzal kapcsolatosak, hogy az ingatlan befektetési célú vagy saját használatú, és nem azt határozzák meg, hogy az ingatlan akvizíciója az IFRS 3 standard meghatározása értelmében üzleti kombinációnak minősül-e. Annak meghatározása érdekében, hogy egy konkrét ügylet megfelel-e az IFRS 3 standardban meghatározott üzleti kombináció ismérveinek, továbbá hogy az ügylet e standard értelmében befektetési célú ingatlanra irányul-e, a két standardot külön kell alkalmazni.

▼B

15. Egyes esetekben a gazdálkodó 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 gazdálkodó 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 eszközként akkor és csak akkor kell megjeleníteni, ha:

(a) valószínű, hogy a befektetési célú ingatlanhoz kapcsolódó jövőbeli gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodó egységhez; és

(b) a befektetési célú ingatlan bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

17. A fenti megjelenítési alapelv alapján a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanokhoz kapcsolódó valamennyi költséget azok felmerülése időpontjában értékel. Ezen költségek tartalmazzák a befektetési célú ingatlan megszerzéséhez kapcsolódó kezdeti költségeket, valamint a későbbiekben felmerült, annak kibővítéséhez, valamely része cseréjéhez vagy szervizeléséhez kapcsolódó költségeket.

18. A 16. bekezdésben meghatározott kezdeti megjelenítési kritérium alapján a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értéke részeként nem számolja el a napi szervizelés költségeit. Ezen költségeket felmerülésük időpontjában az eredményben számolják el. A napi szervizelés költségei elsődlegesen a munkaerő és a fogyóeszközök költségeiből tevődnek össze, valamint tartalmazhatják a kisebb alkatrészek költségeit is. Ezen ráfordítások céljaként gyakran az adott befektetési célú ingatlan „javítását és karbantartását” jelölik meg.

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 a gazdálkodó 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 annak tulajdonítható ráfordítást. A közvetlenül annak tulajdonítható ráfordítások közé tartoznak például a jogi szolgáltatásokra fizetett szakértői díjak, az ingatlan átruházási adók és az egyéb ügyleti költségek.

▼M8

———————

▼B

23. A befektetési célú ingatlan bekerülési értékét nem növelik:

(a) a beindítási költségekkel (kivéve, ha azok szükségesek voltak ahhoz, hogy az ingatlan a vezetés szándékainak megfelelő 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 kamatráfordításként számolják el.

25. Egy lízing alapján birtokolt, befektetési célú ingatlanként besorolt ingatlanérdekeltség kezdeti bekerülési értékét az IAS 17 standard 20. bekezdésének megfelelően kell megállapítani, vagyis az eszközt az ingatlan valós értéke vagy a minimális lízingfizetések jelenértéke közül az alacsonyabb összegen kell megjeleníteni. Ugyanezen bekezdés alapján egy ezzel azonos összeget kell megjeleníteni kötelezettségként is.

26. A lízingre vonatkozóan fizetett bármely előleg e szempontból a minimális lízingfizetések részének tekintendő, és így az eszköz bekerülési értékének része, ugyanakkor nem része a kötelezettségnek. Amennyiben a lízing alapján birtokolt ingatlanérdekeltséget befektetési célú ingatlannak minősítik, a valós értéken elszámolt tétel ez az érdekeltség, és nem a mögöttes ingatlan. ►**M33** Az ingatlanérdekeltség valós értékének meghatározásához a 33–52. bekezdésben leírt valósértékmodell és az IFRS 13 szolgáltat útmutatót. Az útmutató azon helyzetekre is vonatkozik, amikor a valós értéket alkalmazzák 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 hivatkozik, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen befektetési célú ingatlan bekerülési értékét valós értéken határozzák meg, kivéve, ha (a) a csereügyletnek nincs kereskedelmi tartalma; vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átengedett eszköz valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon határozzák meg, ha a gazdálkodó egység az átengedett eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke az átengedett eszköz könyv szerinti értéke.

28. A gazdálkodó egység annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt mérlegeli, 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) a gazdálkodó egység tevékenységeiből az ügylettel érintett résznek a gazdálkodó egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik; és

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

▼B

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

▼M33

29. Az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszközre vonatkozó ésszerű valós értéken történő értékelések 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 értékelésekor. Amennyiben a gazdálkodó egység képes mind a kapott mind az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan értékelni, az átadott eszköz valós értékét használják fel bekerülési értékként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke nyilvánvalóbb.

▼B

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

Számviteli politika

30. A 32A. és 34. bekezdésben megjelölt kivételekkel, a gazdálkodó egységnek számviteli politikájaként választania kell a 33–55. bekezdésben bemutatott valósérték-modell vagy az 56. bekezdésben meghatározott bekerülésiérték-modell alkalmazása között, és ezt a politikát kell alkalmaznia valamennyi befektetési célú ingatlanára.

▼M8

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 olyan pénzügyi kimutatásokat eredményez, amely megbízható és relevánsabb információkat nyújt az ügyleteknek, egyéb eseményeknek és feltételeknek a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére vagy cash flow-ira való hatásairól. Nagyon valószínűtlen, hogy a valós érték modellről a bekerülési érték modellre való áttérés relevánsabb bemutatást eredményezne.

▼M33

32. A jelen standard valamennyi gazdálkodó egység számára előírja a befektetési célú ingatlanok valós értékének értékelését az értékelés (ha a gazdálkodó egység a valósérték-modellt alkalmazza) vagy a közzététel (ha a bekerülésiérték-modellt alkalmazza) céljára. A gazdálkodó egység számára javasolt, de nem követelmény, hogy a befektetési célú ingatlan valós értékét egy olyan független értékbecslő által készített értékelés alapján határozza meg, aki elismert és megfelelő szakmai minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlan körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak.

▼B

32A. A gazdálkodó egység:

(a) választhat valamennyi olyan kötelezettség mögött álló befektetési célú ingatlanra vonatkozóan a valósérték-modell és a bekerülésiérték-modell között, amely közvetlenül egyes meghatározott eszközök (beleértve az adott befektetési célú ingatlant is) valós értékéhez, vagy megtérüléséhez kapcsolódóan teljesít kifizetést; továbbá

(b) minden egyéb befektetési célú ingatlanra vonatkozóan választhat a valósérték-modell vagy a bekerülésiérték-modell között, függetlenül az (a) pontban hozott döntésétől.

32B. Egyes biztosítók és egyéb gazdálkodó egységek saját ingatlanalapot működtetnek, amely névleges egységeket bocsát ki, amelyek egy részét befektetők tartják birtokukban kapcsolódó szerződések alapján, más részét pedig a gazdálkodó egység birtokolja. A 32A. bekezdés nem engedi meg a gazdálkodó egység számára, hogy az alap által birtokolt ingatlanokat részben bekerülési értéken, részben pedig valós értéken értékelje.

▼B

32C. Amennyiben a gazdálkodó egység eltérő modellt alkalmaz a 32A. bekezdésben bemutatott két kategóriára, az eltérő modellben értékelt befektetési célú ingatlan állományok közötti értékesítést valós értéken kell megjeleníteni, és a valós értékben bekövetkezett változás halmozott értékét az eredményben kell elszámolni. Ennek megfelelően amennyiben egy befektetési célú ingatlant értékesítettek egy olyan állományból, amelyre a valósérték-modellt alkalmazzák, egy olyan állományba, amelyre a bekerülésiérték-modellt alkalmazzák, az ingatlan valós értéke az értékesítés időpontjában annak vélelmezett bekerülési értékévé válik.

Valósérték-modell

33. A kezdeti megjelenítést követően a valósérték-modellt választó gazdálkodó egységnek valamennyi befektetési célú ingatlanát azok valós értékén kell értékelnie, az 53. bekezdésben leírt esetek kivételével.

34. Amikor egy operatív lízing alapján a lízingbevevő által birtokolt ingatlanérdekeltséget befektetési célú ingatlannak minősítenek a 6. bekezdés alapján, akkor a 30. bekezdés a gazdálkodó egység számára nem választható; a valósérték-modellt kell alkalmazni.

35. A befektetési célú ingatlan valós értékében bekövetkező változásból eredő bármely nyereséget vagy veszteséget azon időszak eredményében kell elszámolni, amelyben az keletkezett.

▼M33

_____

40. A befektetési célú ingatlanok valós értékének az IFRS 13 standarddal összhangban történő meghatározásakor a gazdálkodó egység köteles gondoskodni arról, hogy a valós érték egyebek mellett tükrözi a meglévő lízingekből származó bérleti bevételeket és azokat az egyéb feltételezéseket, amelyeket a piaci szereplők a befektetési célú ingatlan árazásakor alkalmaznának a fennálló piaci feltételek mellett.

▼B

41. A 25. bekezdés határozza meg a lízingelt ingatlanban meglévő érdekeltség 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 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 szempontból egy lízingelt eszközt és kötelezettséget valós értéken, vagy a minimális lízingfizetések jelenértékén jelenítenek-e meg az IAS 17 standard 20. bekezdése szerint. Ily módon a lízingelt eszköznek a 25. bekezdésben meghatározott bekerülési értékről a 33. bekezdésben meghatározott valós értékre való újraértékelése nem keletkeztet semmilyen kezdeti nyereséget vagy veszteséget, kivéve, ha a valós érték eltérő időpontban kerül újrameghatározásra. Ez következhet be pl. amikor a valósérték-modellre történő áttérésre vonatkozó döntést a kezdeti megjelenítést követően hozzák meg.

▼M33

_____

48. Kivételes esetekben egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor a gazdálkodó egység megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy akkor, amikor a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy az ésszerű valós értéken történő értékelések értéktartománya olyan széles lesz, és a különféle kimenetelek valószínűségét olyan nehéz lesz megbecsülni, hogy az kizárja a valós értékre vonatkozó egyetlen értékelés használhatóságát. Ez azt jelezheti, hogy az ingatlan valós értékét nem lehet folyamatosan megbízhatóan értékelni (lásd az 53. bekezdést).

▼M33

_____

▼M8

50. A befektetési célú ingatlan valós érték modell szerinti könyv szerinti értékének meghatározásakor a gazdálkodó egység nem számolja el kétszer az olyan eszközök és kötelezettségeket, amelyek elkülönült eszközökként vagy kötelezettségekként vannak megjelenítve. Például:

▼B

(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 elkülönítetten ingatlanként, gépként vagy egyéb berendezésként kerülnek megjelenítésre;

(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, a gazdálkodó egység ezeket a bútorokat nem jeleníti meg elkülönült eszközként;

(c) a befektetési célú ingatlan valós értéke nem tartalmazza az előre kifizetett vagy a járó operatív lízing bevételeket, mivel ezeket a gazdálkodó egység elkülönült kötelezettségként vagy eszközként jeleníti meg;

▼M8

(d) a lízing alapján birtokolt 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 bármely megjelenített lízing kötelezettséget, hogy a befektetési célú ingatlan valós érték modell szerinti könyv szerinti értékét megkapják.

▼M33

_____

▼B

52. Egyes esetekben a gazdálkodó egység arra számíthat, hogy a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos (a megjelenített kötelezettségekkel összefüggő kifizetésektől eltérő) kifizetések jelenértéke meg fogja haladni a kapcsolódó készpénzbevételek jelenértékét. A gazdálkodó egységnek az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardot kell alkalmaznia annak eldöntéséhez, hogy megjelenítsen-e egy kötelezettséget, és ha igen, hogy hogyan értékelje azt.

▼M33

Képtelenség a valós érték megbízható értékelésére

53. **Van egy olyan megcáfolható feltételezés, hogy egy gazdálkodó egység képes lesz folyamatosan megbízhatóan meghatározni egy befektetési célú ingatlan valós értékét. Kivételes esetekben ugyanakkor egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor a gazdálkodó egység megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy a gazdálkodó egység nem lesz képes folyamatosan megbízhatóan értékelni a befektetési célú ingatlan valós értékét. Ez akkor, és csak akkor következik be, ha az összehasonlítható ingatlanok piaca inaktív (például kevés a közelmúltbeli ügylet, a jegyzett árak nem aktuálisak, vagy a megfigyelt ügyleti árak azt jelzik, hogy az eladó az eladásra kényszerült), és a valós értékre nézve nem állnak rendelkezésre alternatív (például a diszkontált cash flow-előrejelzésekre alapozott) megbízható értékelések. Ha egy gazdálkodó egység megállapítja, hogy egy építés**

▼M33

alatt álló befektetési célú ingatlan valós értéke nem értékelhető megbízhatóan, de az ingatlan elkészültekori valós értékét megbízhatóan értékelhetőnek véli, köteles az építés alatt álló befektetési célú ingatlant bekerülési értéken értékelni mindaddig, amíg vagy a valós érték megbízhatóan értékelhetővé válik, vagy az építés be nem fejeződik (a kettő közül a korábbi időpontig). Ha egy gazdálkodó egység megállapítja, hogy egy (nem építés alatt álló) befektetési célú ingatlan valós értéke nem értékelhető folyamatosan megbízhatóan, akkor a gazdálkodó egységnek az IAS 16 standardban meghatározott bekerülési érték modell alkalmazásával kell értékelnie az ilyen befektetési célú ingatlant. A befektetési célú ingatlan maradványértékét nullának kell feltételezni. A gazdálkodó egységnek a befektetési célú ingatlan elidegenítéséig kell alkalmaznia az IAS 16 standardot.

▼M8

53A. Amint egy gazdálkodó egység megbízhatóan meg tudja állapítani egy korábban bekerülési értéken értékelt, építés alatt álló befektetési célú ingatlan valós értékét, onnantól ezt az ingatlant valós értéken kell értékelnie. Amint ezen ingatlan építése befejeződik, feltételezni kell, hogy a valós értéke megbízhatóan megállapítható. Ha nem ez a helyzet, akkor az 53. bekezdéssel összhangban az ingatlant az IAS 16 standardban meghatározott bekerülési érték modell alkalmazásával kell elszámolni.

53B. Azt a feltevést, hogy egy építés alatt álló befektetési célú ingatlan valós értéke megbízhatóan megállapítható, csak a kezdeti megjelenítéskor lehet cáfolni. ►M33 Az a gazdálkodó egység, amely egy építés alatt álló befektetési célú ingatlan valamely tételét valós értéken értékelte, nem juthat arra a következtetésre, hogy a felépített befektetési célú ingatlan valós értéke nem értékelhető megbízhatóan. ◄

54. Azon kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egység – az 53. bekezdésben említett ok miatt – arra kényszerül, hogy egy befektetési célú ingatlant az IAS 16 standardban ismertetett bekerülési érték modell alkalmazásával értékeljen, az összes többi befektetési célú ingatlanját – ideértve az építés alatt álló befektetési célú ingatlanokat – valós értéken értékeli. Ilyen esetekben, annak ellenére, hogy a gazdálkodó egység egy meghatározott befektetési célú ingatlanra alkalmazhatja a bekerülési érték modellt, a gazdálkodó egységnek valamennyi fennmaradó ingatlan elszámolására továbbra is a valós érték modellt kell alkalmaznia.

▼B

55. Ha a gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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.

Bekerülésiérték-modell

56. A kezdeti megjelenítést követően a bekerülésiérték-modell alkalmazását választó gazdálkodó egységnek az összes befektetési célú ingatlanját az IAS 16 standard ezen modellre vonatkozó előírásai alapján kell értékelnie, kivéve azokat, amelyek megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak (vagy beletartoznak egy olyan elidegenítési csoportba, amelyet értékesítésre tartottá minősítettek) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint. Az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak megfelelő (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) befektetési célú ingatlanokat az IFRS 5 szerint kell értékelni.

▼B

ÁTSOROLÁSOK

▼M60

57. **A gazdálkodó egység valamely ingatlant akkor, és csak akkor sorol át a befektetési célú ingatlanok kategóriájába vagy kategóriájából, ha annak használati célja megváltozik. A használati cél megváltozása akkor következik be, ha az ingatlan újonnan felel meg, vagy már nem felel meg a befektetési célú ingatlan fogalmának, és a használati cél megváltozása bizonyítható. A vezetésnek az ingatlan használati célja megváltoztatására irányuló szándéka önmagában nem szolgáltat bizonyítékot a használati cél megváltozására. A használati cél megváltozását bizonyítja például:**

a) a befektetési célú ingatlanok közül a saját használatú ingatlanokhoz történő átsorolás tekintetében a saját használat – vagy a saját használat céljából történő fejlesztés – megkezdése;

b) a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez történő átsorolás tekintetében a későbbi eladás céljából történő fejlesztés megkezdése;

c) a saját használatú ingatlanok közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsorolás tekintetében a saját használat befejezése; valamint

d) a készletek közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsorolás tekintetében a másik fél részére történő operatív lízingbe adás megkezdése.

e) [Törölve]

58. Ha a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy fejlesztés nélkül idegeníti el a befektetési célú ingatlant, akkor a gazdálkodó egység az ingatlant továbbra is befektetési célú ingatlanként kezeli annak kivezetéséig (pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból történő eltávolításáig), és azt nem sorolja át a készletek közé. Hasonlóképpen, ha a gazdálkodó egység egy meglévő befektetési célú ingatlan átalakítását abból a célból kezdi meg, hogy azt a jövőben továbbra is befektetési célú ingatlanként hasznosítsa, az ingatlan befektetési célú ingatlan marad, és az átalakítás idejére nem kell átsorolni a saját használatú ingatlanok közé.

▼B

59. A 60–65. bekezdés foglalkozik a megjelenítési és értékelési kérdésekkel, amelyek akkor alkalmazandók, ha a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanokra a valósérték-modellt használja. Ha egy gazdálkodó egység a bekerülésiérték-modellt alkalmazza, 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 elszámolások 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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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, a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység az IAS 16 standardban foglalt átértékeléssel azonos módon kezel. Más szavakkal:

▼M5

(a) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely csökkenést az eredményben számolják el. Azonban az adott ingatlanhoz tartozó átértékelési többlet értékéig a csökkenést az egyéb átfogó jövedelemben számolják el, és az csökkenti a saját tőkén belüli átértékelési többletet;

▼B

(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 növekedést az eredményben számolják el. Az eredményben elszámolt összeg nem haladhatja meg azt az összeget, amelyre ahhoz van szükség, hogy a könyv szerinti értéket annak a könyv szerinti értéknek megfelelően lehessen helyreállítani, amelyet akkor állapítottak volna meg (értékcsökkenéssel csökkentetten), ha korábban nem számoltak volna el értékvesztés miatti veszteséget;

►M5 ii. a növekedés bármely fennmaradó részét az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni, és az növeli a saját tőkén belüli átértékelési többletet. ◄ A befektetési célú ingatlan későbbi elidegenítésekor a saját tőkében szereplő átértékelési többlet átvezethető a felhalmozott eredménybe. Az átértékelési többletből a felhalmozott eredménybe történő átvezetés nem az eredményen keresztül történik.

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 az eredményben kell elszámolni.

64. A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanokhoz történő átsorolás kezelése összhangban van a készletek eladásának kezelésével.

65. Amikor a gazdálkodó 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 az eredményben kell elszámolni.

ELIDEGENÍTÉSEK

66. A befektetési célú ingatlant ki kell vezetni (a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból ◄ el kell távolítani) az elidegenítéskor, vagy akkor, amikor a befektetési célú ingatlant véglegesen kivonják a használatból és az elidegenítéséből jövőbeni gazdasági hasznok nem várhatók.

▼M52

67. A befektetési célú ingatlan elidegenítése történhet eladás vagy pénzügyi lízingbe adás révén. A befektetési célú ingatlan elidegenítési időpontja az az időpont, amikor az átvevő ellenőrzést szerez a befektetési célú ingatlan felett, teljesítve azon követelményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy a teljesítési kötelmet az IFRS 15 standard szerint kielégítették. A pénzügyi lízingbe adással és a visszlízinggel megvalósított elidegenítésre az IAS 17 standard vonatkozik.

▼B

68. Amennyiben a 16. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumok alapján a gazdálkodó egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta a befektetési célú ingatlan valamely része cseréjének költségét, a gazdálkodó egységnek a kicserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. A bekerülésiérték-modell alapján elszámolt befektetési célú ingatlan esetében a kicserélt rész lehet olyan, amely nem elkülönülten került értékcsökkentésre. Ha a gazdálkodó 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 kivonásából származó nettó bevételnek és az eszköz könyv szerinti értékének különbségeként kell megállapítani és az ►M5 eredménybe átsorolás miatti módosításként ◄ kell elszámolni (hacsak az IAS 17 standard másként nem rendelkezik visszlízing esetén).

▼M52

70. A befektetési célú ingatlan kivezetéséből származó nyereségbe vagy veszteségbe foglalandó ellenértékösszeget az IFRS 15 standard 47–72. bekezdésében szereplő, az ügyleti ár meghatározására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell meghatározni. A nyereségben vagy veszteségben foglalt becsült ellenértékösszeg későbbi változásait az IFRS 15 standard szerinti, az ügyleti ár változására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

▼B

71. A befektetési célú ingatlan kivonását követően megtartott bármely kötelezettségre a gazdálkodó egységnek az IAS 37 standardot, vagy más standardot kell alkalmaznia, ahogy megfelelő.

72. A korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan harmadik személytől származó kompenzációt akkor kell az eredményben elszámolni, amikor az esedékessé válik.

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 jelenítik meg;

(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 kompenzációt akkor számolják el az eredményben, amikor az esedékessé válik; és

(d) a helyettesítőként helyreállított, megvásárolt vagy előállított befektetési célú ingatlanok bekerülési értékét a jelen standard 20–29. bekezdése alapján határozzák meg.

▼B

KÖZZÉTÉTEL

Valósérték-modell és bekerülésiérték-modell

74. Az alábbiakban meghatározott közzétételek az IAS 17 standardban meghatározottakon felül alkalmazandók. Az IAS 17 standarddal összhangban a befektetési célú ingatlan tulajdonosának a lízingbeadókra vonatkozó közzétételi kötelezettségeknek eleget kell tennie a megkötött lízingekre vonatkozóan. A pénzügyi vagy operatív lízing alapján valamely befektetési célú ingatlant a birtokában tartó gazdálkodó egység pénzügyi lízing esetén a lízingbevevőkre vonatkozó, operatív lízing esetén a lízingbeadókra vonatkozó közzétételeket biztosítja.

75. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) hogy a valósérték-modellt vagy a bekerülésiérték-modellt alkalmazza-e;

(b) ha a valósérték-modellt alkalmazza, azt, hogy az operatív lízing alapján birtokolt ingatlanérdekeltségek befektetési célú ingatlanként kerültek-e besorolásra és megjelenítésre, és ha igen, milyen körülmények esetén;

(c) amikor a besorolás bonyolult (lásd a 14. bekezdést), a gazdálkodó 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;

▼M33

_____

▼B

(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 szakmai minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlan körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak. Ha ilyen értékelés nem történt, ezt a tényt kell közzétenni;

(f) az eredményben 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);

iv. egy befektetési célú ingatlan valós értékének az eredményben elszámolt olyan halmozott változása, amely egy olyan állományból történő értékesítés során keletkezett, amelynél a bekerülésiérték-modellt alkalmazzák, egy olyan állományba, ahol a valósérték-modellt alkalmazzák (lásd a 32C bekezdést);

(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.

▼B

Valósérték-modell

76. A 75. bekezdésben előírt közzétételeken túl a 33–55. bekezdésben ismertetett valósérték-modellt alkalmazó gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a befektetési célú ingatlanok időszak eleji és végi könyv szerinti értékének levezetését, 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 IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá minősített vagy egy értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba sorolt eszközöket és az egyéb 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 kimutatások céljára jelentősen módosítani szükséges, pl. az 50. bekezdés alapján külön eszközként vagy kötelezettségként kimutatott eszközök vagy kötelezettségek duplán történő megjelenítésének elkerülésére, a gazdálkodó egységnek a beszerzett értékelés, valamint a pénzügyi kimutatásokban kimutatott korrigált értékelés egyeztetését közzé kell tennie, külön feltüntetve bármely visszaadott, kimutatott lízingkötelem teljes összegét, valamint bármilyen egyéb jelentős módosítást.

▼M33

78. **Az 53. bekezdésben hivatkozott kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan értékét az IAS 16 standardban meghatározott bekerülésiérték-modell alapján határozza meg, a 76. bekezdésben előírt egyeztetésben az ezen befektetési célú ingatlanra vonatkozó összegeket az egyéb befektetési célú ingatlanra vonatkozótól elkülönítetten kell közzétenni. Ezenkívül a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:**

▼B

(a) a befektetési célú ingatlan leírását;

▼M33

(b) **annak magyarázatot, miért nem értékelhető a valós érték megbízhatóan;**

▼B

(c) ha lehetséges, azt a becslési tartományt, amelyen belül a valós érték nagy valószínűséggel található; és

(d) a nem valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlan elidegenítésekor:

i. azt a tényt, hogy a gazdálkodó egység egy nem valós értéken 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.

▼B

Bekerülésiérték-modell

▼M33

79. **A 75. bekezdésben előírt közzétételen túl az 56. bekezdésben ismertetett bekerülésiérték-modellt alkalmazó gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:**

▼B

(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 IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá minősített vagy egy értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba sorolt eszközöket és az egyéb 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

▼M33

(e) **a befektetési célú ingatlan valós értékét. Az 53. bekezdésben leírt kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egység nem képes megbízhatóan értékelni a befektetési célú ingatlan valós értékét, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:**

▼B

i. a befektetési célú ingatlan leírását;

▼M33

ii. **annak magyarázatát, hogy a valós érték miért nem értékelhető megbízhatóan; és**

▼B

iii. lehetőség szerint a becsült értékek azon tartományát, amelyen belülre a valós érték nagy valószínűséggel esik.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

Valósérték-modell

▼M33

80. **Annak a korábban a (2000. évi) IAS 40 standardot alkalmazó gazdálkodó egységnek, amely úgy dönt, hogy az operatív lízing alapján birtokolt, a befektetési célú ingatlan definíciójának megfelelő bizonyos vagy valamennyi ingatlan érdekeltségét befektetési célú ingatlannak minősíti, e döntés hatását a felhalmozott eredmény nyitó egyenlegének módosításaként megjeleníteni abban az időszakban, amikor ezt a lehetőséget először alkalmazzák. Ezen túl:**

▼M33

(a) **ha a gazdálkodó egység már korábbi időszakokban is nyilvánosan közzétette (pénzügyi kimutatásaiban, vagy más módon) befektetési célú ingatlanai valós értékét (amelyet az IFRS 13-ban szereplő valós érték fogalomnak megfelelően értékeltek), akkor a gazdálkodó egység számára javasolt, de nem követelmény, hogy:**

▼B

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 a gazdálkodó egység korábban nem tette közzé nyilvánosan az (a) pontban leírt információkat, akkor a gazdálkodó 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 gazdálkodó egység először alkalmazza ezt a standardot, a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének helyesbítése tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

Bekerülésiérték-modell

83. Az IAS 8 standard vonatkozik a számviteli politika bármely olyan változására, amely akkor következik be, amikor a gazdálkodó egység először alkalmazza ezt a standardot és a bekerülésiérték-modell használatát választja. A számviteli politika változásának hatása tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

84. Az eszközcsereügylet útján megszerzett befektetési célú ingatlan kezdeti értékelésére vonatkozó 27–29. bekezdésben foglalt előírásokat a jövőre nézve, csak a jövőbeli ügyletekre kell alkalmazni.

▼M42

Üzleti kombinációk

84A. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2011–2013. évi ciklus* a standardot a 14A. bekezdéssel, valamint a 6. bekezdés előtt egy címmel egészítette ki. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást befektetési célú ingatlan akvizíciójára a jövőre nézve azon időszak kezdetétől kell alkalmazniuk, amelyre vonatkozóan a módosítást elfogadják. Következésképpen a befektetési célú ingatlanok korábbi időszakban lebonyolított akvizícióira vonatkozó elszámolásokat nem szabad kiigazítani. Ugyanakkor a gazdálkodó egység a módosítást befektetési célú ingatlannak a hatálybalépés napján, vagy azt követően kezdődő első éves időszak kezdete előtt bonyolított egyedi akvizícióira mégis alkalmazhatja akkor – és csak akkor –, ha a módosítás alkalmazásához szükséges információk a gazdálkodó egység rendelkezésére állnak.

▼M60

Befektetési célú ingatlanok átsorolása

84C. A 2016 decemberében kibocsátott *Befektetési célú ingatlanok átsorolása* (Az IAS 40 standard módosításai) módosította az 57–58. bekezdést. A gazdálkodó egység a módosításokat a használati célnak az azon éves beszámolási időszak kezdetén vagy azt követően bekövetkező megváltozására alkalmazza, amelyben először alkalmazza a módosításokat (az első alkalmazás időpontja). A gazdálkodó egység az első alkalmazás időpontjában újraértékeli az abban az időpontban tartott ingatlanok besorolását, és az adott időpontbeli feltételek tükrözése céljából szükség esetén a 7–14. bekezdés alkalmazásával ingatlanátsorolást végez.

▼M60

84D. A 84C. bekezdés követelményei ellenére a gazdálkodó egység az 57–58. bekezdés módosítását az IAS 8 standardnak megfelelően visszamenőlegesen is alkalmazhatja akkor, és csak akkor, ha ez az utólag ismertté vált tények felhasználása nélkül lehetséges.

84E. Ha a gazdálkodó egység a 84C. bekezdésnek megfelelően az első alkalmazás időpontjában ingatlanátsorolást végez, akkor

a) az átsorolást az 59–64. bekezdés alkalmazásával kell elszámolnia. Az 59–64. bekezdés alkalmazásakor a gazdálkodó egység

i. az első alkalmazás időpontjaként a használati cél megváltozásának időpontját veszi figyelembe; valamint

ii. az első alkalmazás napján a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének kiigazításaként jeleníti meg azt az összeget, amelyet az 59–64. bekezdésnek megfelelően az eredményben jelenített volna meg;

b) közzéteszi a 84C. bekezdésnek megfelelően a befektetési célú ingatlanok kategóriájába vagy kategóriájából átsorolt összegeket. A gazdálkodó egység az említett átsorolt összegeket közzéteszi, a 76. és a 79. bekezdés előírásának megfelelően a befektetési célú ingatlanok nyitó és záró könyv szerinti értéke levezetésében.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

▼M5

85A. A (2007-ben módosított) IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 62. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M8

85B. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 8., a 9., a 48., az 53., az 54. és az 57. bekezdést, törölték a 22. bekezdést, és beiktatták az 53A. és az 53B. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat előretekintően, a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. ►M33 A gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy 2009. január 1. előtti időponttól kezdve is alkalmazhatja az építés alatt álló befektetési célú ingatlanokra, feltéve, ha az építés alatt álló befektetési célú ingatlanok valós értékeit azokban az időpontokban értékelték. ◄ A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie, és egyidejűleg alkalmaznia kell az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard 5. és 81E. bekezdésének módosításait.

▼M33

85C. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a valós érték meghatározását az 5. bekezdésben, valamint módosította a 26., a 29., a 32., a 40., a 48., az 53., az 53B., a 78–80. és a 85B. bekezdést, és törölte a 36–39., a 42–27., a 49., az 51. és a 75. bekezdés (d) pontját. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M42

85D. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2011–2013. évi ciklus* a standardot a 6. bekezdés előtt és a 84. bekezdés után címekkel, valamint a14A. és a 84A. bekezdéssel egészítette ki. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M52

85E. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 3. bekezdés (b) pontját, a 9., a 67. és a 70. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M60

85G. A 2016 decemberében kibocsátott *Befektetési célú ingatlanok átsorolása* (Az IAS 40 standard módosításai) módosította az 57–58. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 84C–84E. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2018. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼B

A (2000. ÉVI) IAS 40 VISSZAVONÁSA

86. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben kibocsátott) IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardot.

▼B

IAS 41 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Mezőgazdaság

CÉL

Ennek a standardnak a célja a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó számviteli eljárások és közzétételek előírása.

HATÓKÖR

▼M45

1. A jelen standard az alábbiak elszámolására alkalmazandó, ha azok mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódnak:

a) biológiai eszközök, a termő növények kivételével;

b) mezőgazdasági termékek a betakarítás időpontjában; valamint

c) a 34. és 35. bekezdés által lefedett állami támogatások.

2. A jelen standard nem vonatkozik:

a) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó földre (lásd az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardot);

b) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó termő növényekre (lásd IAS 16). A jelen standardot ugyanakkor alkalmazni kell e termő növények termékére;

c) a termő növényekhez kapcsolódó állami támogatásokra (lásd az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standardot);

d) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó immateriális javakra (lásd az IAS 38 *Immateriális javak* standardot).

3. A jelen standardot a betakarítás időpontjában alkalmazzák a mezőgazdasági termékekre, amelyek a gazdálkodó egység biológiai eszközeinek betakarított termékei. Ezt követően az IAS 2 *Készletek* standardot alkalmazzák, vagy más vonatkozó standardot alkalmaznak. Ennek megfelelően a jelen standard nem foglalkozik a mezőgazdasági termékek betakarítás után történő feldolgozásával, például a szőlőnek a szőlőt termelő borkereskedő által borrá történő feldolgozásával. Bár ez a feldolgozás logikus és természetes kibővítése lehet a mezőgazdasági tevékenységnek, és a bekövetkező események hasonlóak lehetnek a biológiai átalakításhoz, a jelen standardban a mezőgazdasági tevékenység fogalmába az ilyen feldolgozás nem tartozik bele.

4. Az alábbi táblázat a biológiai eszközökre, a mezőgazdasági termékekre és a betakarítás utáni feldolgozás eredményeképpen létrejövő termékekre sorol fel példákat:

Biológiai eszközök	Mezőgazdasági termékek	A betakarítás utáni feldolgozás eredményeképpen létrejövő termékek
Juh	Gyapjú	Fonal, szőnyeg
Telepített erdőben lévő fák	Kivágott fák	Rönkfa, épületfa
Tejelő szarvasmarha	Tej	Sajt
Sertés	Tőkehús	Kolbász, füstölt szalonna
Gyapotnövény	Learatott gyapot	Cérna, ruházat

▼M45

Biológiai eszközök	Mezőgazdasági termékek	A betakarítás utáni feldolgozás eredményeképpen létrejövő termékek
Cukornád	Learatott cukornád	Cukor
Dohánynövény	Leszedett levél	Érlelt dohány
Teacserje	Leszedett levél	Tea
Szőlőtőke	Leszedett szőlő	Bor
Gyümölcsfa	Leszedett gyümölcs	Feldolgozott gyümölcs
Olajpálma	Leszedett gyümölcs	Pálmaolaj
Kaucsukfa	Kinyert latex	Gumitermékek

Egyes növények, például a teacserje, a szőlőtőke, az olajpálma és a kaucsukfa általában megfelelnek a termő növény fogalmának, és az IAS 16 hatókörébe tartoznak. Ugyanakkor a termő növények terméke, például a tealevél, a szőlő, az olajpálma gyümölcse és a latex az IAS 41 hatálya alá tartozik.

▼B

FOGALMAK

Mezőgazdasággal kapcsolatos fogalmak

▼M45

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

▼M8

A *mezőgazdasági tevékenység* biológiai eszközök értékesíthető biológiai eszközzé történő átalakulásának és betakarításának, vagy mezőgazdasági termékké vagy további biológiai eszközzé történő átalakításának menedzselése egy gazdálkodó egység által.

▼M45

A *mezőgazdasági termék* a gazdálkodó egység biológiai eszközeinek betakarított terméke.

A *termő növény* olyan élő növény:

a) amelyet mezőgazdasági termékek előállításához vagy nyújtásához használnak;

b) amely várhatóan egynél több időszak során hoz létre terméket; valamint

c) amelyet csekély valószínűséggel értékesítenek mezőgazdasági termékként, kivéve a járulékos hulladékértékesítést.

***Biológiai eszköz* az élő állat vagy növény.**

▼B

A *biológiai átalakulás* a nevelés, az elfajzás, a termés és a szaporodás olyan folyamatai, amelyek a biológiai eszközben minőségi vagy mennyiségi változásokat okoznak.

Biológiai eszközök csoportja a hasonló élő állatok és növények összessége.

A *betakarítás* a terméknek a biológiai eszköztől való leválasztása vagy egy biológiai eszköz életfolyamatainak megszüntetése.

▼M8

Az *eladási költségek* egy eszköz elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltségek, a pénzügyi költségek és a nyereségadók kivételével.

▼M45

5A. Az alábbiak nem termő növények:

a) mezőgazdasági termékként történő betakarítás céljából művelt növények (például épületfaként történő értékesítés céljából nevelt fák);

b) mezőgazdasági termék létrehozása céljából művelt növények, amennyiben nem csekély a valószínűsége annak, hogy a gazdálkodó egység magát a növényt is mezőgazdasági termékként betakarítja, és nem járulékos hulladékértékesítésként értékesíti (például gyümölcseikért és épületfaként történő értékesítés céljából nevelt fák); valamint

c) egynyári növények (például kukorica, búza).

5B. A termelésből kivont termő növények kivághatók, és hulladékként, például tűzifaként történő felhasználásra értékesíthetők. Az ilyen járulékos hulladékértékesítés nem érinti a növény termő növényként történő besorolását.

5C. A termő növény által létrehozott termék biológiai eszköz.

▼B

6. A mezőgazdasági tevékenység alá a tevékenységek széles skálája tartozik; például az állattenyésztés, az erdészet, az egynyári vagy évelő növények termesztése, gyümölcsösök és ültetvények művelése, virágkertészet és vízi kultúrák (ideértve a haltenyésztést). A fenti sokrétű tevékenységeknek vannak bizonyos közös jellemzői:

(a) *a változás képessége*. Az élő állatok és növények képesek arra, hogy biológiai átalakuláson menjenek keresztül;

(b) *a változás menedzselése*. A menedzselés elősegíti a biológiai átalakulást a folyamat megtörténtéhez szükséges feltételek (például táplálékszintek, nedvesség, hőmérséklet, trágyázás és fény) erősítésével vagy legalábbis stabilizálásával. Az ilyen menedzselés különbözteti meg a mezőgazdasági tevékenységet a többi tevékenységtől. Például a nem menedzselt forrásokból származó betakarítás (mint az óceáni halászat és az erdőirtás) nem mezőgazdasági tevékenység; és

▼M8

(c) *A változás értékelése*. A biológiai átalakulás vagy betakarítás által létrehozott minőségi (például a genetikai érték, a sűrűség, az érettség, a zsírréteg, a fehérjetartalom és a rosterősség) vagy mennyiségi (például az utódok, a súly, a köbméter, a rosthosszúság vagy -átmérő, és a csíraszám) változás mérése és figyelemmel kísérése egy rutinmenedzselési feladat.

▼B

7. A biológiai átalakulás a következő jellegű kimeneteleket eredményezi:

(a) eszköz változása i. növekedés (az állat vagy növény mennyiségének növekedése vagy minőségének javulása); ii. elfajzás (az állat vagy növény mennyiségének csökkenése vagy minőségének romlása); vagy iii. szaporítás (további élő állatok vagy növények létrehozása) révén; vagy

(b) mezőgazdasági termék, mint például a kaucsuktej, a tealevél, a gyapjú és a tej, előállítása.

▼B

Általános fogalmak

▼M45

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

▼M33

[törölve]

(a) [törölve]

(b) [törölve]

(c) [törölve]

▼B

A *könyv szerinti érték* az az összeg, amelyen egy eszközt a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ megjelenítenek.

▼M33

A *valós érték* az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

▼M45

Az *állami támogatások* az IAS 20 standard által meghatározottak.

▼M33

_____

▼B

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

10. A gazdálkodó egységnek egy biológiai eszközt vagy mezőgazdasági terméket akkor, és csak akkor kell megjelenítenie, ha:

(a) a gazdálkodó egység múltbeli események következtében ellenőrzi az eszközt;

(b) valószínű, hogy az eszközzel összefüggésben jövőbeni gazdasági hasznok fognak befolyni a gazdálkodó egységhez; és

(c) az eszköz valós értéke vagy bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

11. A mezőgazdasági tevékenység során az ellenőrzés bizonyítható például a szarvasmarha jogszerű tulajdonjogával és a szarvasmarhának a vásárlás, a születés vagy az elválasztás időpontjában történő megbillogozásával vagy egyéb jelölésével. A jövőbeni gazdasági hasznok rendszerint a lényeges fizikai jellemzők értékelésével becsülhetők fel.

12. A biológiai eszközt a kezdeti megjelenítéskor, és minden ►M5 beszámolási időszak végén ◄ annak az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értékén kell értékelni, kivéve a 30. bekezdésben leírt esetet, amikor a valós érték nem mérhető megbízhatóan.

13. A gazdálkodó egység biológiai eszközeiből begyűjtött mezőgazdasági terméket a betakarítás időpontjában annak az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értékén kell értékelni. Ez az érték a bekerülési érték ebben az időpontban az IAS 2 *Készletek* standard vagy egy másik vonatkozó standard alkalmazásában.

▼M8

_____

▼B

►M33 15. Egy biológiai eszköz vagy mezőgazdasági termék valós értéken történő értékelését elősegítheti a biológiai eszközöknek vagy a mezőgazdasági termékeknek lényeges jellemzők, például kor vagy minőség szerint történő csoportosítása. ◄ A gazdálkodó egység az adott piacon az árképzés alapjául használt jellemzőkkel összhangban választja ki a jellemzőket.

▼B

►M33 16. A gazdálkodó egységek gyakran kötnek szerződést biológiai eszközeik vagy mezőgazdasági termékeik egy jövőbeni időpontban történő eladására. A szerződéses árak nem szükségszerűen irányadók a valós érték értékelésénél, mivel a valós érték azokat az aktuális piaci feltételeket tükrözi, amelyek mellett a piaci szereplő vevők és eladók megkötnék az ügyletet. ◄ Ennek eredményeképpen egy biológiai eszköz vagy mezőgazdasági termék valós értékét nem helyesbítik azért, mert létezik egy szerződés. Néhány esetben egy biológiai eszköz vagy mezőgazdasági termék eladására vonatkozó szerződés hátrányos szerződés lehet az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard meghatározása szerint. A hátrányos szerződésekre az IAS 37 alkalmazandó.

▼M33

_____

▼B

22. A gazdálkodó egység nem veszi figyelembe az eszközök finanszírozásával, az adózással vagy a biológiai eszközök betakarítás utáni újralétrehozásával kapcsolatos cash flow-kat (például az ültetett erdőben lévő fák kitermelés utáni újra telepítésének költségét).

▼M33

_____

▼M45

24. A bekerülési érték néha megközelítheti a valós értéket, különösen ha:

a) csekély biológiai átalakulás történt a költségek első felmerülése óta (például a közvetlenül a beszámolási időszak vége előtt ültetett facsemeték vagy újonnan beszerzett állatállomány esetében); vagy

b) a biológiai átalakulásnak az árra gyakorolt hatása várhatóan nem jelentős (például egy fenyőültetvény esetében a 30 éves termesztési ciklusban a kezdeti növekedésnél).

▼B

25. A biológiai eszközök gyakran fizikailag kapcsolódnak a földhöz (például az ültetett erdő fái). Előfordulhat, hogy nincs külön piac a földhöz kapcsolódó biológiai eszközökre, viszont van aktív piac a kombinált eszközökre, azaz a biológiai eszközökre, a műveletlen földre és a talajjavításra együttesen. ►M33 A gazdálkodó egység felhasználhatja a kombinált eszközökre vonatkozó információkat a biológiai eszközök valós értékének értékelésekor. ◄ A műveletlen föld és a talajjavítás valós értéke például levonható a kombinált eszközök valós értékéből a biológiai eszközök valós értékének kiszámítása érdekében.

Nyereségek és veszteségek

26. A biológiai eszköznek az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értéken történő kezdeti megjelenítésekor keletkező, és a biológiai eszköz ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értékének változásából származó nyereséget vagy veszteséget annak az időszaknak az eredménye kell, hogy tartalmazza, amelyben az felmerül.

27. Veszteség keletkezhet a biológiai eszköz kezdeti megjelenítésekor, mivel az ►M8 értékesítési költségeket ◄ levonják a biológiai eszköz ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értékének meghatározásakor. Nyereség keletkezhet a biológiai eszköz kezdeti megjelenítésekor, például akkor, amikor egy borjú megszületik.

▼B

28. A mezőgazdasági terméknek az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értéken történő kezdeti megjelenítésekor keletkező nyereséget vagy veszteséget annak az időszaknak az eredménye kell, tartalmazza, amelyben az felmerül.

29. Egy mezőgazdasági termék kezdeti megjelenítésekor a betakarítás eredményeképpen keletkezhet nyereség vagy veszteség.

Képtelenség a valós érték megbízható mérésére

►M33 30. **Van egy feltételezés, hogy egy biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető. Ez a feltételezés azonban csak a kezdeti megjelenítéskor cáfolható meg egy olyan biológiai eszköz esetében, amelyre vonatkozóan nem állnak rendelkezésre jegyzett piaci árak, és amely esetében az alternatív valós értéken történő értékelésekről megállapítható, hogy azok egyértelműen megbízhatatlanok.** ◄ Ilyen esetben ezt a biológiai eszközt annak halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értékén kell értékelni. Amint az ilyen biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhetővé válik, a gazdálkodó egységnek azt az eszköznek az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értékén kell értékelnie. Amint a befektetett biológiai eszköz megfelel az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak (vagy benne van egy olyan elidegenítési csoportban, amelyet értékesítésre tartottnak minősítettek) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján, feltételezhető, hogy a valós érték megbízhatóan mérhető.

31. A 30. bekezdésben említett feltételezés csak a kezdeti megjelenítéskor cáfolható meg. Az a gazdálkodó egység, amely korábban a biológiai eszközt az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értéken értékelte, továbbra is az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értéken értékeli a biológiai eszközt az elidegenítésig.

32. A gazdálkodó egység a mezőgazdasági terméket a betakarításkor minden esetben annak az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értékén értékeli. A jelen standard azt a nézetet tükrözi, hogy egy mezőgazdasági termék valós értéke a betakarítás időpontjában mindig megbízhatóan mérhető.

33. A bekerülési érték, a halmozott értékcsökkenés és a halmozott értékvesztés miatti veszteségek meghatározásakor a gazdálkodó egység az IAS 2 *Készletek*, az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* és az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardokat veszi figyelembe.

ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK

▼M8

34. Az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközhöz kapcsolódó, feltételhez nem kötött állami támogatást akkor, és csak akkor kell elszámolni az eredményben, amikor az állami támogatás lehívhatóvá válik.

35. Ha az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközhöz kapcsolódó állami támogatás feltételhez kötött, ideértve azt az esetet is, ha egy állami támogatás megszerzéséhez arra van szükség, hogy a gazdálkodó egység ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet, a gazdálkodó egységnek az állami támogatást az eredményben akkor, és csak akkor kell elszámolnia, amikor az állami támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesülnek.

▼M8

36. Az állami támogatások feltételei és körülményei változóak. Egy támogatás megszerzéséhez szükség lehet például arra, hogy a gazdálkodó egység egy bizonyos helyen öt éven keresztül gazdálkodjon, és ha öt évnél rövidebb ideig gazdálkodik, a gazdálkodó egységnek az összes állami támogatást vissza kell térítenie. Ebben az esetben az állami támogatást nem számolják el az eredményben, amíg az öt év le nem telik. Ha azonban a támogatás feltételei lehetővé teszik, hogy annak egy részét az eltelt idő alapján megtartsák, a gazdálkodó egység az adott részt időarányosan számolja el az eredményben.

▼B

37. Ha az állami támogatás olyan biológiai eszközre vonatkozik, amelyet a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelnek (lásd a 30. bekezdést), az IAS 20 *Az állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standard alkalmazandó.

38. A jelen standard az IAS 20-tól eltérő eljárást ír elő, ha az állami támogatás egy olyan biológiai eszközre vonatkozik, amelyet az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értéken értékelnek, vagy ha az állami támogatás azt írja elő, hogy a gazdálkodó egység ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet. Az IAS 20 kizárólag olyan állami támogatásra alkalmazandó, amely halmozott értékcsökkenéssel és halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelt biológiai eszközre vonatkozik.

KÖZZÉTÉTEL

39. [Törölve]

Általános

40. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a biológiai eszközök és mezőgazdasági termékek kezdeti megjelenítésekor, valamint a biológiai eszközök ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értékében bekövetkezett változásból a tárgyidőszak alatt keletkezett összes nyereséget vagy veszteséget.

41. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell biológiai eszközeinek minden egyes csoportját.

42. A 41. bekezdésben előírt közzététel történhet leíró magyarázatként vagy számszerűsített formában.

43. A gazdálkodó egység számára javasolt, hogy számszerűsített formában mutassa be biológiai eszközeinek minden egyes csoportját, megkülönböztetve a fogyasztható és termő biológiai eszközöket, vagy adott esetben az érett és éretlen biológiai eszközöket. A gazdálkodó egység közzéteheti például csoportonként a fogyasztható biológiai eszközök és a termő biológiai eszközök könyv szerinti értékét. A gazdálkodó egység tovább bonthatja ezeket a könyv szerinti értékeket az érett és éretlen eszközökre. Ezek a megkülönböztetések olyan információkat nyújthatnak, amelyek segíthetnek a jövőbeni cash flow-k ütemezésének felmérésében. A gazdálkodó egység közzéteszi az ilyen megkülönböztetések elkészítésének alapját.

▼M45

44. A fogyasztható biológiai eszközök olyan eszközök, amelyeket mezőgazdasági termékként takarítanak be, vagy biológiai eszközként adnak el. A fogyasztható biológiai eszközre példa a hústermelésre szánt élő állat, az eladásra tartott állatállomány, a halgazdaságban lévő hal, az olyan termények, mint a kukorica és a búza, a termő növények terméke, valamint az épületfa céljából termesztett fa. A termő biológiai eszközök a fogyasztható biológiai eszközöktől eltérő eszközök; például a tejelő állatállomány, vagy a gyümölcsfa, amelyről gyümölcsöt takarítanak be. A termő biológiai eszközök nem mezőgazdasági termékek, hanem ilyen termékek létrehozása céljából tartott eszközök.

▼B

45. A biológiai eszközök az érett biológiai eszközök vagy az éretlen biológiai eszközök közé sorolhatók. Az érett biológiai eszközök azok az eszközök, amelyek elérték a begyűjthetőség állapotát (a fogyasztható biológiai eszközök esetében), vagy amelyek képesek a rendszeres betakarítást elviselni (a termő biológiai eszközöknél).

46. Ha a pénzügyi kimutatásokkal együtt közzétett információkban máshol nem tették közzé, a gazdálkodó egységnek ismertetnie kell:

(a) a biológiai eszközök minden egyes csoportjára vonatkozóan tevékenységeinek jellegét; és

(b) az alábbiak fizikai mennyiségének nem pénzügyi értékeléseit vagy becsléseit:

i. a gazdálkodó egység biológiai eszközeinek minden egyes csoportját az adott időszak végén; és

ii. a mezőgazdasági termékek hozamát az adott időszak alatt.

▼M33

_____

▼B

49. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) azoknak a biológiai eszközöknek a létezését és könyv szerinti értékét, amelyek tulajdonjoga korlátozott, valamint a kötelezettségek biztosítékaként elzálogosított biológiai eszközök könyv szerinti értékét;

(b) a biológiai eszközök fejlesztésével vagy megszerzésével kapcsolatosan vállalt elkötelezettségek értékét; és

(c) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó pénzügyi kockázatkezelési stratégiákat.

50. A gazdálkodó egységnek be kell mutatnia a biológiai eszközök könyv szerinti értékében a tárgyidőszak kezdete és vége között felmerült változások levezetését. A levezetésnek tartalmaznia kell:

(a) az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értékben bekövetkezett változásokból származó nyereséget vagy veszteséget;

(b) a vásárlások miatt bekövetkező növekményeket;

(c) az értékesítéseknek és az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősített (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportban szereplő) biológiai eszközöknek tulajdonítható csökkenéseket;

(d) a betakarítás miatt történő csökkenéseket;

(e) az üzleti kombinációból származó növekményeket;

(f) a pénzügyi kimutatásoknak egy eltérő prezentálási pénznemre történő átszámításából, és egy külföldi tevékenységnek a beszámolót készítő gazdálkodó egység prezentálási pénznemére történő átszámításából származó nettó átszámítási különbözetet; és

(g) az egyéb változásokat.

▼B

51. Egy biológiai eszköznek az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értéke a fizikai változások és a piacon bekövetkező árváltozások miatt egyaránt változhat. A fizikai változások és az árváltozások elkülönített közzététele hasznos a tárgyidőszak teljesítményének és a jövőbeni kilátásoknak a felmérésekor, különösen abban az esetben, ha a termelési ciklus meghaladja az egy évet. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység számára javasolt, hogy csoportonként vagy más módon tegye közzé a fizikai változások és az árváltozások miatt az eredménybe beszámított, az ►M8 értékesítési költségekkel ◄ csökkentett valós értékben bekövetkezett változás mértékét. Ez az információ általában kevésbé hasznos, ha a termelési ciklus nem éri el az egy évet (például grillcsirkenevelés vagy gabonatermesztés esetén).

52. A biológiai átalakulás többféle típusú fizikai változást eredményez – úgymint növekedést, elfajzást, termést és szaporodást, amelyek mindegyike megfigyelhető és mérhető. A fenti fizikai változások mindegyikének közvetlen kapcsolata van a jövőbeni gazdasági hasznokkal. A biológiai eszköz valós értékében a betakarítás következtében történt változás szintén fizikai változás.

53. A mezőgazdasági tevékenység gyakran ki van téve az időjárásból, betegségekből és az egyéb természeti jelenségekből származó kockázatoknak. Ha egy olyan esemény következik be, amely miatt lényeges bevételi és ráfordítási tétel keletkezik, a tétel jellegét és összegét az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard szerint teszik közzé. Példaként felsorolható a vírusos betegség kitörése, az árvíz, a súlyos aszály vagy fagy, valamint a rovarkár.

A biológiai eszközökkel kapcsolatos további közzétételek, ha a valós érték nem mérhető megbízhatóan

54. Ha egy gazdálkodó egység biológiai eszközeit a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken (lásd a 30. bekezdést) értékeli az adott időszak végén, a gazdálkodó egységnek az ilyen biológiai eszközökre vonatkozóan közzé kell tennie:

(a) a biológiai eszközök leírását;

(b) magyarázatot arról, miért nem mérhető a valós érték megbízhatóan;

(c) ha lehetséges, azt a becslési tartományt, amelyen belül a valós érték nagy valószínűséggel található;

(d) az alkalmazott értékcsökkentési módszert;

(e) az alkalmazott hasznos élettartamokat vagy értékcsökkenési rátákat; és

(f) a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott értékcsökkenési leírást (a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevonva) az adott időszak elején és végén.

55. Ha a tárgyidőszak alatt a gazdálkodó egység a biológiai eszközöket a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékeli (lásd a 30. bekezdést), a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az ilyen biológiai eszközök értékesítésekor elszámolt nyereséget vagy veszteséget, és az 50. bekezdésben előírt levezetésben elkülönítve kell közzétennie az ilyen biológiai eszközökhöz kapcsolódó összegeket. Ezenkívül a levezetésnek tartalmaznia kell az alábbi, az adott biológiai eszközökhöz kapcsolódó, az eredménybe beszámított összegeket:

(a) értékvesztés miatti veszteségek;

(b) az értékvesztés miatti veszteségek visszaírása; és

(c) az értékcsökkenést.

▼B

56. Ha a korábban a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelt biológiai eszközök valós értéke a tárgyidőszak alatt megbízhatóan mérhetővé válik, a gazdálkodó egységnek ezekre a biológiai eszközökre vonatkozóan közzé kell tennie:

(a) a biológiai eszközök leírását;

(b) annak magyarázatát, miért vált a valós érték megbízhatóan mérhetővé; és

(c) a változás hatását.

Állami támogatások

57. A gazdálkodó egységnek a jelen standard hatálya alá tartozó mezőgazdasági tevékenységre vonatkozóan az alábbiakat kell közzétennie:

(a) a pénzügyi kimutatásokban elszámolt állami támogatások jellegét és mértékét;

(b) az állami támogatásokhoz kapcsolódó nem teljesített feltételeket és egyéb függő tételeket; és

(c) az állami támogatások szintjében várható jelentős csökkenéseket.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

58. A jelen standard a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó egység a jelen standardot egy 2003. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

59. A jelen standard nem vezet be különleges átmeneti rendelkezéseket. A jelen standard bevezetését az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standarddal összhangban számolják el.

▼M8

60. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították az 5., 6., 17., 20. és 21. bekezdést és törölték a 14. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat előretekintően, a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M33

61. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a 8., a 15., a 16., a 25. és a 30. bekezdést, és törölte a 9., a 17–21., a 23., a 47. és a 48. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M45

62. A 2014 júniusában kibocsátott *Mezőgazdaság: Termő növények* (Az IAS 16 és az IAS 41 módosításai) módosította az 1–5., a 8., a 24. és a 44. bekezdést, és kiegészítette a standardot az 5A–5C. és a 63. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat visszamenőlegesen kell alkalmaznia az IAS 8 standardnak megfelelően.

63. Abban a beszámolási időszakban, amelyikben a *Mezőgazdaság: Termő növények* (Az IAS 16 és az IAS 41 módosításai) először kerül alkalmazásra, a gazdálkodó egységnek a tárgyidőszakra vonatkozóan nem kell közzétennie az IAS 8 standard 28. bekezdésének (f) pontjában előírt mennyiségi információkat. A gazdálkodó egységnek mindamellett közzé kell tennie az IAS 8 standard 28. bekezdésének (f) pontjában előírt mennyiségi információkat minden bemutatott korábbi időszakra vonatkozóan.

▼M16

IFRS 1 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása

CÉL

1. A jelen IFRS célja annak biztosítása, hogy egy gazdálkodó egység *első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásai* és az e pénzügyi kimutatások által lefedett időszak egy részéről készített évközi pénzügyi beszámolók magas színvonalú információkat tartalmazzanak, amelyek:

(a) a felhasználók számára áttekinthetők és valamennyi bemutatott időszakra összehasonlíthatók;

(b) megfelelő kiinduló pontot szolgáltatnak a *Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal (IFRS-ekkel)* összhangban lévő elszámolásokhoz; és

(c) olyan költség mellett valósíthatók meg, amely nem haladja meg a hasznokat.

HATÓKÖR

2. A gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell ezt a standardot:

(a) az első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaira; és

(b) minden olyan évközi pénzügyi beszámolójára, ha van ilyen, amelyet az első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásai által lefedett időszak egy részéről az IAS 34 *Évközi pénzügyi beszámolás* standarddal összhangban készít.

3. A gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásai azok az első, éves pénzügyi kimutatások, amelyekben a gazdálkodó egység átveszi az IFRS-eket azzal, hogy kifejezetten és korlátozások nélkül kijelenti e pénzügyi kimutatások IFRS-eknek való megfelelését. Az IFRS-ekkel összhangban lévő pénzügyi kimutatások a gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásainak minősülnek, ha például a gazdálkodó egység:

(a) a közvetlenül megelőző legfrissebb pénzügyi kimutatásait:

(i) az IFRS-ekkel nem minden tekintetben konzisztens nemzeti előírásokkal összhangban prezentálta;

(ii) minden tekintetben az IFRS-ek szerint prezentálta, azt kivéve, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaztak kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést arról, hogy azok az IFRS-eknek megfeleltek;

(iii) úgy prezentálta, hogy azok kifejezett kijelentést tartalmaztak néhány, de nem valamennyi IFRS-nek való megfelelésről;

(iv) az IFRS-ekkel nem konzisztens nemzeti előírásokkal összhangban prezentálta, és emellett azoknak a tételeknek az elszámolásaihoz, amelyekre nemzeti előírások nem léteztek, egyes IFRS-eket alkalmazott; vagy

(v) a nemzeti előírásokkal összhangban készítette úgy, hogy bizonyos összegeket megfeleltettek az IFRS-ekkel összhangban meghatározott összegeknek;

(b) az IFRS-ekkel összhangban lévő pénzügyi kimutatásokat csak belső használatra készítette anélkül, hogy hozzáférhetővé tette volna azt a gazdálkodó egység tulajdonosai vagy más külső felhasználók számára;

▼M16

(c) konszolidálási célokra, az IFRS-ekkel összhangban, anélkül készített egy beszámolócsomagot, hogy az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardban meghatározott teljes pénzügyi kimutatásokat elkészítették volna; vagy

(d) a korábbi időszakokra nem készített pénzügyi kimutatásokat.

4. A jelen IFRS akkor alkalmazandó, amikor egy gazdálkodó egység először alkalmazza az IFRS-eket. Nem vonatkozik arra, ha például a gazdálkodó egység:

(a) beszünteti a pénzügyi kimutatások nemzeti előírásokkal összhangban lévő összeállítását, ha korábban azokat egy másik olyan pénzügyi kimutatásokkal együtt prezentálta, amely kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést tartalmazott az IFRS-eknek való megfelelésről;

(b) a megelőző évben a nemzeti előírásokkal összhangban lévő pénzügyi kimutatásokat prezentált, és ezek a pénzügyi kimutatások kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést tartalmaztak az IFRS-eknek való megfelelésről; vagy

(c) a megelőző évben az IFRS-eknek való megfelelésre vonatkozó kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést tartalmazó pénzügyi kimutatásokat prezentált; még akkor is, ha a könyvvizsgálók az e pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésüket korlátozták.

▼M36

4A. A 2. és a 3. bekezdés előírásai ellenére annak a gazdálkodó egységnek, amely egy korábbi beszámolási időszakban alkalmazta ugyan az IFRS-eket, de az ennél újabb korábbi pénzügyi kimutatásai nem tartalmaztak kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést az IFRS-eknek való megfelelésről, vagy ezt az IFRS-t kell alkalmaznia, vagy pedig az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia az IFRS-eket, úgy, mint ha a gazdálkodó egység sosem hagyta volna abba az IFRS-ek alkalmazását.

4B. Ha a gazdálkodó egység a 4A. bekezdésnek megfelelően úgy dönt, hogy nem alkalmazza ezt az IFRS-t, akkor az IAS 8 standard közzétételi követelményei mellett alkalmaznia kell az IFRS 1 standard 23A–23B. bekezdésében foglalt közzétételi követelményeket is.

▼M16

5. A jelen IFRS nem vonatkozik a számviteli politika azon változtatásaira, amelyeket olyan gazdálkodó egység hajt végre, amely már alkalmazza az IFRS-eket. Ezekre a változásokra a következők vonatkoznak:

(a) a számviteli politika változásaira vonatkozó, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardban megfogalmazott előírások; és

(b) a más IFRS-ekben meghatározott átmeneti intézkedések.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

A pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatás

6. Az *IFRS-ekre való áttérés időpontjára* a gazdálkodó egységnek egy *pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatást* kell készítenie és prezentálnia. Ez a kiindulópont az IFRS-ekkel összhangban álló elszámolásaihoz.

Számviteli politika

7. A gazdálkodó egységnek ugyanazt a számviteli politikát kell alkalmaznia a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában és valamennyi, az első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban bemutatott időszakra. Ennek a számviteli politikának, a 13-19. bekezdésekben és a B–E Függelékekben meghatározottak kivételével, meg kell felelnie minden egyes, az első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszak végén hatályban lévő IFRS-nek.

8. A gazdálkodó egység nem alkalmazhatja az IFRS-ek korábbi időpontokban hatályban volt, különböző változatait. A gazdálkodó egység akkor alkalmazhat egy új IFRS-t, ami még nem kötelező, ha az megengedi a korábbi alkalmazást.

▼M16

Példa: az IFRS-ek legutolsó változatának konzisztens alkalmazása

Háttér

Az „A” gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszakának vége 20X5. december 31. Az „A” gazdálkodó egység úgy dönt, hogy e pénzügyi kimutatásaiban csak egy előző évről közöl összehasonlító információkat (lásd a 21. bekezdést). Ennélfogva az IFRS-ekre való áttérés időpontja az üzleti év kezdete 20X4. január 1-jén (vagy ami ezzel egyenértékű: az üzleti év vége 20X3. december 31-én). Az „A” gazdálkodó egység minden év december 31-ével, ideértve 20X4. december 31-ét is, a rá vonatkozó korábbi számviteli szabályozással összhangban prezentált pénzügyi kimutatásokat.

Az előírások alkalmazása

Az „A” gazdálkodó egységnek azokat az IFRS-eket kell alkalmaznia, amelyek 20X5. december 31-én hatályosak, amikor:

(a) összeállítja és prezentálja a 20X4. január 1-jei pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatását; és

(b) összeállítja és prezentálja a 20X5. december 31-i pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatását (ideértve a 20X4-re vonatkozó összehasonlító adatokat is), a 20X5. december 31-ig terjedő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatását, saját tőke változásainak kimutatását és cash flow kimutatását (ideértve a 20X4-re vonatkozó összehasonlító adatokat is), valamint a közzétételeket (ideértve a 20X4-re vonatkozó összehasonlító információkat is).

Ha egy új IFRS még nem kötelező, de a korábbi alkalmazást megengedi, az „A” gazdálkodó egységnek lehetősége, de nem kötelezettsége, hogy ezt az IFRS-t alkalmazza az első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban.

9. A más IFRS-ekben lévő átmeneti rendelkezések a számviteli politika azon változtatásaira vonatkoznak, amelyeket olyan gazdálkodó egység hajt végre, amely már használja az IFRS-eket; azok nem vonatkoznak az *első alkalmazó* IFRS-ekre való áttérésére, kivéve a B–E Függelékekben leírtakat.

10. Kivéve a 13-19. bekezdésekben és a B–E Függelékekben írtakat, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában:

(a) meg kell jelenítenie minden olyan eszközt és kötelezettséget, amelyek megjelenítését az IFRS-ek előírják;

(b) nem szabad megjelenítenie eszközként vagy kötelezettségként az olyan tételeket, amelyek megjelenítését az IFRS-ek nem engedélyezik;

(c) át kell sorolnia azokat a tételeket, amelyeket a korábbi számviteli szabályozással összhangban az eszközök, a kötelezettségek egy csoportjába vagy a saját tőke bizonyos elemébe soroltak, de az IFRS standardokkal összhangban más típusú eszközök, kötelezettségek vagy saját tőke elemek; és

(d) alkalmaznia kell az IFRS-eket valamennyi megjelenített eszköz és kötelezettség értékelésekor.

11. Az a számviteli politika, amelyet a gazdálkodó egység a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában alkalmaz, eltérhet attól, amelyet ugyanarra az időpontra, a korábbi számviteli szabályozás alkalmazásával használt. A keletkező kiigazítások az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőző eseményekből és ügyletekből származnak. Ezért a gazdálkodó egységnek az ilyen kiigazításokat közvetlenül a felhalmozott eredménnyel (vagy esetleg más saját tőke elemmel) szemben kell elszámolnia az IFRS-ekre való áttérés időpontjára vonatkozóan.

▼M16

12. Ez az IFRS azon elvvel szemben, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásának meg kell felelnie minden egyes IFRS-nek, két kivétel-csoportot állít fel:

(a) a B Függelék tiltja más IFRS-ek bizonyos szempontjainak visszamenőleges alkalmazását.

(b) a C-E Függelékek mentességeket adnak más IFRS-ek egyes előírásai alól.

Kivételek más IFRS-ek visszamenőleges alkalmazása alól

13. A jelen IFRS tiltja más IFRS-ek bizonyos szempontjainak visszamenőleges alkalmazását. Ezeket a kivételeket a 14–17. bekezdések és a B Függelék tartalmazza.

Becslések

14. A gazdálkodó egység IFRS-ekkel összhangban lévő, az IFRS-ekre való áttérés időpontjában érvényes becsléseinek (az olyan módosítások után, amelyek tükröznek bármely eltérést a számviteli politikákban) konzisztensnek kell lenniük azokkal a becslésekkel, amelyeket ugyanarra az időpontra a korábbi számviteli szabályozással összhangban készített, kivéve, ha nyilvánvaló bizonyíték van arra, hogy azok a becslései hibásak voltak.

15. A gazdálkodó egység információt kaphat az IFRS-ekre való áttérés időpontja után azokról a becslésekről, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás szerint készített. A 14. bekezdéssel összhangban, a gazdálkodó egységnek az ilyen információ megszerzését ugyanúgy kell kezelnie, mint az IAS 10 *A beszámolási időszak utáni események* standarddal összhangban a beszámolási időszakot követő nem-módosító eseményeket. Tegyük fel például, hogy egy gazdálkodó egység IFRS-ekre való áttérési időpontja 20X4. január 1-je, és egy 20X4. július 15-i új információ megköveteli egy, a korábbi számviteli szabályozással összhangban, 20X3. december 31-én végzett becslés felülvizsgálatát. A gazdálkodó egységnek nem szabad tükröznie ezt az új információt a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában (kivéve, ha a becslések a számviteli politikákban bekövetkezett bármely eltérés miatt igényelnek módosítást, vagy nyilvánvaló bizonyíték van arra, hogy a becslések hibásak voltak). Ehelyett a gazdálkodó egységnek ezt az új információt a 20X4. december 31-ével záruló év eredményében (vagy esetleg az egyéb átfogó jövedelemben) kell tükröznie.

16. A gazdálkodó egységnek az IFRS-ekre való áttérés időpontjában szükséges lehet olyan, IFRS-ekkel összhangban lévő becsléseket készítenie, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás szerint az adott időpontra nem írtak elő. Az IAS 10 standarddal való konzisztencia érdekében ezeknek az IFRS-ekkel összhangban lévő becsléseknek azokat a feltételeket kell tükrözniük, amelyek az IFRS-ekre való áttérés időpontjában léteztek. Kiemelten, az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a piaci árakra, a kamatokra vagy az átváltási árfolyamokra vonatkozó becsléseknek az adott időpontban meglévő piaci feltételeket kell tükrözniük.

17. A 14-16. bekezdések a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásra vonatkoznak. Ezek vonatkoznak a gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban prezentált összehasonlító időszakra is, amely esetben az IFRS-ekre való áttérés időpontjára való hivatkozás alatt az adott összehasonlító időszak végét kell érteni.

▼M16

Mentességek más IFRS-ek alól

18. A gazdálkodó egység a C–E Függelékekben szereplő mentességek közül egyet vagy többet is választhat. A gazdálkodó egység ezeket a mentességeket nem alkalmazhatja analóg módon más tételekre.

▼M33

_____

▼M16

BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

20. A jelen IFRS nem ad mentességeket más IFRS-ek bemutatási és közzétételi előírásai alól.

Összehasonlító információk

▼M36

21. A gazdálkodó egység első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásainak tartalmazniuk kell legalább három pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást, két eredményre és egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást, két egyedi eredménykimutatást (ha prezentálnak ilyet), két cash flow-kimutatást és két kimutatást a saját tőke változásairól, valamint a kapcsolódó megjegyzéseket, beleértve az összehasonlító információkat valamennyi prezentált kimutatás esetében.

▼M16

Nem IFRS-ek szerinti összehasonlító információk és múltbeli összegzések

22. Egyes gazdálkodó egységek kiválasztott adatok múltbeli összegzéseit mutatják be azon első időszakot megelőző időszakokra vonatkozóan, amelyre az IFRS-ekkel összhangban, teljes körűen összehasonlító információt mutatnak be. A jelen IFRS nem írja elő az ilyen összegzések esetében, hogy azok megfeleljenek az IFRS-ek megjelenítési és értékelési előírásainak. Sőt, egyes gazdálkodó egységek ugyanúgy bemutatják a korábbi számviteli szabályozással összhangban lévő összehasonlító információkat, mint az IAS 1 által előírt összehasonlító információkat. Bármely olyan pénzügyi kimutatásban, amely a korábbi számviteli szabályozással összhangban lévő múltbeli összegzéseket vagy összehasonlító információkat tartalmaz, a gazdálkodó egységnek:

(a) úgy kell feltűnően megjelölnie a korábbi számviteli szabályozás szerinti információkat, mint amelyeket nem az IFRS-ekkel összhangban készítettek; és

(b) közzé kell tennie azon főbb módosítások jellegét, amelyek azt az IFRS-eknek megfelelővé tennék. Ezeket a módosításokat a gazdálkodó egységnek nem szükséges számszerűsítenie.

Az IFRS-ekre való áttérés ismertetése

23. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell, hogy a korábbi számviteli szabályozásról az IFRS-ekre való áttérés miként hatott a bemutatott pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-ira.

▼M36

23A. Annak a gazdálkodó egységnek, amely a 4A. bekezdésben ismertetettek szerint egy korábbi időszakban alkalmazta már az IFRS-eket, közzé kell tennie:

(a) annak okát, hogy miért hagyta abba az IFRS-ek alkalmazását; és

(b) annak okát, hogy miért tér vissza az IFRS-ek alkalmazásához.

23B. Ha a gazdálkodó egység a 4A. bekezdésnek megfelelően úgy dönt, hogy nem alkalmazza az IFRS 1 standardot, ki kell fejtenie annak okát, hogy miért döntött az IFRS-ek oly módon történő alkalmazása mellett, mintha sosem hagyta volna abba azok alkalmazását.

▼M16

Egyeztetések

24. A 23. bekezdésnek való megfelelés érdekében a gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásainak tartalmazniuk kell:

(a) a korábbi számviteli szabályozással összhangban közölt saját tőke és az IFRS-ekkel összhangban lévő saját tőke egyeztetését, mindkét következő időpontra:

(i) az IFRS-ekre való áttérés időpontjára; és

(ii) annak a legutóbbi időszaknak a végére, amelyet a gazdálkodó egység legfrissebb, a korábbi számviteli szabályozással összhangban lévő, éves pénzügyi kimutatásaiban szerepeltettek.

(b) a gazdálkodó egység legfrissebb, éves pénzügyi kimutatásainak legutóbbi időszakára vonatkozóan, az IFRS-ekkel összhangban lévő teljes átfogó jövedelméhez való egyeztetést. Ennek az egyeztetésnek a kiindulópontja az ugyanezen időszakra vonatkozó korábbi számviteli szabályozással összhangban lévő teljes átfogó jövedelem, vagy – ha a gazdálkodó egység ilyen összeget nem közölt – a korábbi számviteli szabályozás szerinti eredmény.

(c) ha a gazdálkodó egység bármely értékvesztés miatti veszteséget először a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatás készítésekor mutatott ki vagy írt vissza, akkor azokat a közzétételeket, amelyeket az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard akkor írna elő, ha a gazdálkodó egység ezeket az értékvesztés miatti veszteségeket vagy visszaírásokat az IFRS-ekre való áttérés időpontjával kezdődő időszakban mutatná ki.

25. A 24. bekezdés (a) és (b) pontjában előírt egyeztetéseket kielégítő részletességgel kell megadni, hogy képessé tegyék a felhasználókat a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatáshoz és az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatáshoz kapcsolódó lényeges módosítások megértésére. Ha a gazdálkodó egység készített cash flow kimutatást a korábbi számviteli szabályozása szerint, a cash flow kimutatáshoz kapcsolódó lényeges módosításokat is ismertetnie kell.

26. Ha a gazdálkodó egység tudomást szerez arról, hogy a korábbi számviteli szabályozás szerint hibákat vétett, a 24. bekezdés (a) és (b) pontjaiban előírt egyeztetéseknek el kell különíteniük e hibák javításait a számviteli politikabeli változásoktól.

▼M29

27. Az IAS 8 standard nem vonatkozik a gazdálkodó egység által a számviteli politikában az IFRS-ek elfogadásakor tett változtatásokra, sem az említett politikában az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatások prezentálása utáni időpontig tett változtatásokra. Ezért a gazdálkodó egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban nem kell alkalmazni az IAS 8 standardnak a számviteli politika változásaira vonatkozó előírásait.

27A. Amennyiben a gazdálkodó egység az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai által lefedett időszakban módosítja számviteli politikáját vagy a jelen IFRS-ben foglalt mentességek alkalmazását, akkor – a 23. bekezdéssel összhangban – meg kell magyaráznia az első, IFRS szerinti évközi pénzügyi beszámolója és az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai közötti változásokat, és aktualizálnia kell a 24. bekezdés (a) és (b) pontjában előírt egyeztetéseket.

▼M16

28. Ha a gazdálkodó egység nem készített a korábbi időszakokban pénzügyi kimutatásokat, az első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M16

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelölése

▼M53

29. A gazdálkodó egység számára megengedett, hogy a D19A. bekezdéssel összhangban egy korábban megjelenített pénzügyi eszközt az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközként jelöljön meg. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az így megjelölt pénzügyi eszközök valós értékét a megjelölésük időpontjában, valamint a korábbi pénzügyi kimutatásokban szereplő besorolásukat és könyv szerinti értéküket.

29A. A gazdálkodó egység számára megengedett, hogy a D19. bekezdéssel összhangban egy korábban megjelenített pénzügyi kötelezettséget az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségként jelöljön meg. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az így megjelölt pénzügyi kötelezettségek valós értékét a megjelölésük időpontjában, valamint a korábbi pénzügyi kimutatásokban szereplő besorolásukat és könyv szerinti értéküket.

▼M16

A valós érték alkalmazása vélelmezett bekerülési értékként

30. Ha a gazdálkodó egység a valós értéket alkalmazza a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában *vélelmezett bekerülési értékként* valamely ingatlan, gép és berendezés tételére, egy befektetési célú ingatlanra vagy egy immateriális eszközre (lásd a D5. és D7. bekezdéseket), a gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásainak a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatás valamennyi tételsoráról közzé kell tenniük:

(a) e valós értékek összesített összegét; és

(b) a korábbi számviteli szabályozás szerint közölt könyv szerinti értékekhez kapcsolódó módosítások összesített összegét.

A vélelmezett bekerülési érték használata a leányvállalatokban, ►M32 közös vállalkozásokban ◄ és társult vállalkozásokban lévő befektetésekre

31. Hasonlóképpen, ha egy gazdálkodó egység az egyedi pénzügyi kimutatásaiban a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában vélelmezett bekerülési értéket használ egy leányvállalatban, ►M32 közös vállalkozásban ◄ vagy társult vállalkozásban lévő befektetésére (lásd a D15. bekezdést), akkor a gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti egyedi pénzügyi kimutatásaiban közzé kell tenni:

(a) azoknak a befektetéseknek az összesített vélelmezett bekerülési értékét, amelyeknél a vélelmezett bekerülési érték a korábbi számviteli szabályozás szerinti könyv szerinti érték;

(b) azoknak a befektetéseknek az összesített vélelmezett bekerülési értékét, amelyeknél a vélelmezett bekerülési érték a valós érték; és

(c) a korábbi számviteli szabályozás szerint közölt könyv szerinti értékekhez kapcsolódó módosítások összesített összegét.

▼M24

A vélelmezett bekerülési érték alkalmazása olaj- és gázeszközökre

31A. Ha a gazdálkodó egység él a D8A. bekezdés b) pontjában biztosított, olaj- és gázeszközökre vonatkozó mentességgel, ezt a tényt közzé kell tennie, és azt is, hogy mi alapján osztották fel a korábbi számviteli szabályozás szerint meghatározott könyv szerinti értékeket.

▼M29

A vélelmezett bekerülési érték alkalmazása díjszabályozás hatálya alá tartozó tevékenységekre

31B. Ha a gazdálkodó egység él a D8B. bekezdésben biztosított, díjszabályozás hatálya alá tartozó tevékenységekre vonatkozó mentességgel, akkor közzé kell tennie ezt a tényt, valamint azt, hogy mi alapján határozták meg a korábbi számviteli szabályozás szerint meghatározott könyv szerinti értékeket.

▼M33

A vélelmezett bekerülési érték alkalmazása komoly hiperinfláció után

31C. Ha a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy eszközeit és kötelezettségeit valós értéken értékeli és komoly hiperinfláció miatt a valós értéket használja vélelmezett bekerülési értékként a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában (lásd a D26–D30. bekezdést), a gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban közzé kell tenni annak magyarázatát, hogy a gazdálkodó egység korábban miért alkalmazott, majd szüntetett meg egy olyan funkcionális pénznemet, amely az alábbi két jellemzővel bír:

(a) nem minden, a pénznemben ügyleteket kötő és egyenlegekkel rendelkező gazdálkodó egység fér hozzá egy megbízható általános árindexhez;

(b) nincs átválthatóság a pénznem és egy viszonylag stabil külföldi pénznem között.

▼M16

Évközi pénzügyi beszámolók

▼M29

32. Annak érdekében, hogy megfeleljenek a 23. bekezdésnek, ha a gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolót prezentál az IAS 34 standarddal összhangban annak az időszaknak egy részéről, amelyet az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai lefednek, a gazdálkodó egységnek az IAS 34 előírásain kívül a következő előírásoknak is eleget kell tennie:

(a) minden egyes ilyen évközi pénzügyi beszámolónak tartalmaznia kell, ha a gazdálkodó egység a közvetlenül megelőző üzleti év összehasonlítható évközi időszakára is bemutatott évközi pénzügyi beszámolót:

(i) az adott összehasonlítható évközi időszak végi, a korábbi számviteli szabályozással összhangban lévő saját tőke és az ugyanezen időpontra vonatkozó, IFRS-ek szerinti saját tőke egyeztetését; és

(ii) az adott összehasonlítható évközi időszakra (jelenlegi és adott időpontig terjedő időszakra) vonatkozóan, az IFRS-ekkel összhangban lévő teljes átfogó jövedelméhez való egyeztetést. Ennek az egyeztetésnek a kiindulópontja az adott időszakra vonatkozó, a korábbi számviteli szabályozással összhangban lévő teljes átfogó jövedelem, vagy – ha a gazdálkodó egység ilyen összeget nem közölt – a korábbi számviteli szabályozás szerinti eredmény.

(b) az (a) pontban előírt egyeztetéseken kívül a gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásai által lefedett időszak egy részére vonatkozó, első, az IAS 34 standard szerinti évközi pénzügyi beszámolójának tartalmaznia kell a 24. bekezdés (a) és (b) pontjaiban előírt egyeztetéseket (kiegészítve a 25. és a 26. bekezdésben előírt részletekkel), vagy kereszthivatkozást egy másik, nyilvánosságra hozott olyan dokumentumra, amely ezeket az egyeztetéseket tartalmazza.

(c) amennyiben a gazdálkodó egység módosítja számviteli politikáját vagy a jelen IFRS-ben foglalt mentességek alkalmazását, akkor – a 23. bekezdéssel összhangban – meg kell magyaráznia az egyes évközi pénzügyi beszámolókban a változásokat, és aktualizálnia kell az (a) és (b) pontban előírt egyeztetéseket.

▼M16

33. Az IAS 34 minimum közzétételeket ír elő arra a feltételezésre alapozva, hogy az évközi pénzügyi beszámoló felhasználóinak van hozzáférésük a legfrissebb, éves pénzügyi kimutatásokhoz is. Azonban az IAS 34 azt is előírja a gazdálkodó egységnek, hogy tegyen közzé „minden olyan eseményt vagy ügyletet is, amely lényeges a jelenlegi évközi időszak megértése szempontjából”. Ezért, ha az első alkalmazó a korábbi számviteli szabályozással összhangban lévő, legfrissebb, éves pénzügyi kimutatásaiban nem tett közzé egy olyan információt, amely lényeges a jelenlegi évközi időszak megértéséhez, akkor az évközi pénzügyi beszámolójának közzé kell tennie az adott információt, vagy kereszthivatkozást kell tartalmaznia egy másik nyilvánosságra hozott, azt tartalmazó dokumentumra.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

34. Egy gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a jelen IFRS-t, ha az első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásai a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakra vonatkoznak. A korábbi alkalmazás megengedett.

35. A gazdálkodó egységnek a D1. bekezdés (n) pontja és a D23. bekezdés módosításait a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység a (2007-ben módosított) IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

36. A (2008-ban módosított) IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard módosította a 19., a C1. bekezdéseket és a C4. bekezdés (f) és (g) pontját. Ha egy gazdálkodó egység a (2008-ban módosított) IFRS 3 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

37. A (2008-ban módosított) IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard módosította a 13. és a B7. bekezdést. Ha egy gazdálkodó egység a (2008-ban módosított) IAS 27 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

38. A 2008 májusában közzétett *A leányvállalatokban, közös vezetésű gazdálkodó egységekben és társult vállalkozásokban lévő befektetés bekerülési értéke* (Az IFRS 1 és az IAS 27 standardok módosításai) beiktatták a 31. bekezdést, a D1. bekezdés (g) pontját, a D14. és D15. bekezdéseket. A gazdálkodó egységnek ezeket a bekezdéseket a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a bekezdéseket egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

39. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai,* módosította a B7. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység a (2008-ban módosított) IAS 27 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M24

39A. A 2009 júliusában kibocsátott *Az első alkalmazók további mentességei* (Az IFRS 1 módosításai) beiktatta a 31A., a D8A., a D9A. és a D21A. bekezdést és módosította a D1. bekezdés (c), (d) és (l) pontját. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2010. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M25

39C. A 2010 januárjában kibocsátott *Az első alkalmazók korlátozott mentessége az IFRS 7 szerinti összehasonlító közzétételek alól* (Az IFRS 1 módosítása) a standardot kiegészítette az E3. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2010. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M29

39E. A 2010 májusában kibocsátott *IFRS-ek javításai* hozzáadta a standardhoz a 27A., a 31B. és a D8B. bekezdést, és módosította a 27. és a 32. bekezdést, a D1. bekezdés (c) pontját és a D8. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2011. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt. Az IFRS-eket az IFRS 1 standard hatálybalépésének napját megelőző időszakokban elfogadó vagy az IFRS 1 standardot egy korábbi időszakban alkalmazó gazdálkodó egységek a D8. bekezdés módosítását visszamenőlegesen is alkalmazhatják a módosítás hatálybalépését követő első éves időszakban. A D8. bekezdést visszamenőlegesen alkalmazó gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M58

39F. [Törölve]

▼M33

39H. A 2010 decemberében kibocsátott Komoly hiperinfláció és az első alkalmazókra vonatkozó rögzített határidők megszüntetése (az IFRS 1 módosítása) módosította a B2., a D1. és a D20. bekezdést, valamint hozzáadta a standardhoz a 31C. és a D26–D30. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2011. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett.

▼M32

39I. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard és az IFRS 11 *Közös megállapodások* standard módosította a következő bekezdéseket: 31., B7., C1., D1., D14. és D15. bekezdés, valamint beiktatatta a D31. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 és IFRS 11 standardot.

▼M33

39J. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard törölte a 19. bekezdést, és módosította a valós érték meghatározását az A. függelékben, valamint módosította a D15. és a D20. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M31

39K. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 21. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezt a módosítást, amikor alkalmazza a 2011 júniusában módosított IAS 1 standardot.

▼M58

39L. A (2011 júniusában módosított) IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard módosította a D1. bekezdést, és törölte a D10. és a D11. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza a (2011 júniusában módosított) IAS 19 standardot.

▼M33

39M. Az IFRIC 20 *Meddőeltakarítási költségek a külszíni bányák kitermelési szakaszában* értelmezés beiktatta a D32. bekezdést és módosította a D1. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRIC 20 értelmezést.

▼M35

39N. A 2012 márciusában kibocsátott *Állami kölcsönök* (az IFRS 1 módosításai) a standardot kiegészítette a B1(f) és a B10–B12. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a bekezdéseket a 2013. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett.

▼M35

39O. A B10. és a B11. bekezdés hivatkozik az IFRS 9 standardra. Ha a gazdálkodó egység alkalmazza ezt az IFRS standardot, de még nem alkalmazza az IFRS 9 standardot, akkor a B10. és a B11. bekezdésben az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

▼M36

39P. A 2012 májusában közzétett Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus a standardot kiegészítette a 4A–4B. és a 23A–23B. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

39Q. A 2012 májusában közzétett *Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus* módosította a D23. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

39R. A 2012 májusában közzétett *Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus* módosította a 21. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M37

39S. *A Konszolidált pénzügyi kimutatások, közös megállapodások és más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele: az áttérésre vonatkozó útmutató* (az IFRS 10, az IFRS 11 és az IFRS 12 standard módosításai), amelyet 2012 júniusában bocsátottak ki, módosította a D31. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, ha alkalmazza a (2012 júniusában módosított) IFRS 11 standardot.

▼M58

39T. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 standard módosítása) módosította a D16. és a D17. bekezdést, valamint a C. függeléket. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A *Befektetési gazdálkodó egységek* korábbi alkalmazása megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosításokat, egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást is alkalmaznia kell.

▼M46

39W. A 2014 májusában közzétett *Közös tevékenységbeli érdekeltség akvizíciójának elszámolása* (az IFRS 11 módosítása) módosította a C5. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység az IFRS 11 standardnak a *Közös tevékenységbeli érdekeltség akvizíciójának elszámolásában* (az IFRS 11 módosításában) foglalt, kapcsolódó módosításait egy korábbi időszakra alkalmazza, a C5. bekezdés módosítását az érintett korábbi időszakban kell alkalmazni.

▼M52

39X. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard törölte a D24. bekezdést és az ahhoz kapcsolódó címet, és a standardot kiegészítette a D34–D35. bekezdéssel és a kapcsolódó címmel. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M53

39Y. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard módosította a 29., a B1–B6., D1., D14., D15., D19. és D20. bekezdést, törölte a 39B., 39G. és 39U. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 29A., B8–B8G., B9., D19A–D19C., D33., E1. és E2. bekezdéssel. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M50

39Z. A 2014 augusztusában kibocsátott *A tőkemódszer az egyedi pénzügyi kimutatásokban* (az IAS 27 módosításai) módosította a D14. bekezdést, és a standardot kiegészítette a D15A. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M58

39AA. [Törölve]

39AD. A 2016 decemberében kibocsátott *Az IFRS standardok éves javításai: 2014–2016. évi ciklus* módosította a 39L. és a 39T. bekezdést, és törölte a 39D., a 39F., a 39AA. és az E3–E7. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2018. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia.

▼M16

A (2003-BAN KIADOTT) IFRS 1 VISSZAVONÁSA

40. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi a (2003-ban kiadott és 2008 májusában módosított) IFRS 1 standardot.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

az IFRS-ekre való áttérés időpontja	Annak a legkorábbi időszaknak a kezdete, amelyről a gazdálkodó egység teljes körű összehasonlító információt mutat be az IFRS-ek szerint az **első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban**.
vélelmezett bekerülési érték	Egy összeg, amelyet egy adott időpontban a bekerülési vagy az értékcsökkentett bekerülési értéknek a helyettesítőjeként használnak. A későbbi értékcsökkenés vagy amortizáció azt feltételezi, hogy a gazdálkodó egység az adott időpontban mutatta ki eredetileg az eszközt vagy a kötelezettséget, és hogy a bekerülési értéke a vélelmezett bekerülési értékkel volt azonos.

▼M33

A *valós érték*	az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 standardot.)

▼M16

első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatások	Az első olyan éves pénzügyi kimutatások, amelyekben a gazdálkodó egység alkalmazza a **Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat (IFRS-eket)** az IFRS-eknek való megfelelés kifejezett és korlátozás nélküli kijelentésével.
első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszak	A gazdálkodó egység **első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásai** által lefedett legutolsó beszámolási időszak.
első alkalmazó	Olyan gazdálkodó egység, amely az **első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásait** állítja össze.

▼M16

Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek)	A Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) által elfogadott standardok és értelmezések. Magukba foglalják: a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat; b) a Nemzetközi Számviteli Standardokat; és c) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság (IFRIC) vagy a korábbi Értelmezési Állandó Bizottság (SIC) által kidolgozott értelmezéseket.
pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatás	A gazdálkodó egység a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatása **az IFRS-ekre való áttérés időpontjában**.
korábbi számviteli szabályozás	Az a számviteli rendszer, amelyet az **első alkalmazó** közvetlenül az IFRS-ek átvétele előtt használt.

B. függelék

Kivételek más IFRS-ek visszamenőleges alkalmazása alól

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

▼M53

B1. A gazdálkodó egységnek a következő kivételeket kell alkalmaznia:

a) a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek kivezetése (B2. és B3. bekezdés);

b) fedezeti elszámolások (B4–B6. bekezdés);

c) nem ellenőrző részesedések (B7. bekezdés);

d) pénzügyi eszközök besorolása és értékelése (B8–B8C. bekezdés);

e) pénzügyi eszközök értékvesztése (B8D–B8G. bekezdés);

f) beágyazott származékos termékek (B9. bekezdés); és

g) állami kölcsönök (B10–B12. bekezdés).

A pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek kivezetése

B2. A B3. bekezdésben megengedettek kivételével az első alkalmazónak az IFRS 9 standard kivezetésre vonatkozó előírásait a jövőre nézve kell alkalmaznia az IFRS-ekre való áttérés időpontjában vagy azt követően bekövetkező ügyletekre. Például, ha az első alkalmazó a nem-származékos pénzügyi eszközeit vagy nem-származékos pénzügyi kötelezettségeit egy, az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt bekövetkező ügylet miatt a rá vonatkozó korábbi számviteli szabályozással összhangban kivezette, akkor ezeket az eszközöket és kötelezettségeket nem kell megjelenítenie az IFRS-eknek megfelelően (kivéve, ha azok egy későbbi ügylet vagy esemény eredményeként megfelelnek a megjelenítés feltételeinek).

B3. A B2. bekezdés ellenére, a gazdálkodó egység visszamenőlegesen is alkalmazhatja az IFRS 9 standardban foglalt kivezetési előírásokat egy, a gazdálkodó egység által választott időponttól, feltéve, hogy azok az információk, amelyek szükségesek az IFRS 9 standardnak a múltbeli ügyletek eredményeként kivezetett eszközökre és kötelezettségekre történő alkalmazásához, rendelkezésre álltak ezen ügyletek eredeti elszámolásakor.

▼M53

Fedezeti elszámolás

B4. Ahogyan azt az IFRS 9 standard előírja, az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a gazdálkodó egységnek:

a) valós értéken kell értékelnie valamennyi származékos terméket; és

b) meg kell szüntetnie a származékos termékekkel kapcsolatban keletkezett minden olyan elhatárolt veszteséget és nyereséget, amit a korábbi számviteli szabályozással összhangban úgy mutatott ki, mintha azok eszközök vagy kötelezettségek lennének.

B5. A gazdálkodó egység nem vehet figyelembe a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában olyan típusú fedezeti kapcsolatot, amely nem minősül az IFRS 9 standarddal összhangban lévő fedezeti elszámolásnak (például: sok fedezeti kapcsolat esetében, ahol a fedezeti instrumentum önálló kiírt opció vagy nettó kiírt opció; vagy ahol a fedezett tétel nettó pozíció egy devizakockázattól eltérő kockázatra vonatkozó cash flow-fedezeti ügyletben). Azonban, ha a gazdálkodó egység – a korábbi számviteli szabályozással összhangban – egy nettó pozíciót jelölt meg fedezett tételként, akkor – az IFRS-ekkel összhangban – az adott nettó pozíción belül megjelölhet egy egyedi tételt fedezett tételként, vagy egy nettó pozíciót, ha az megfelel az IFRS 9 standard 6.6.1. bekezdésében foglalt követelményeknek, feltéve, hogy ezt legkésőbb az IFRS-ekre való áttérés időpontjában teszi.

B6. Ha az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt a gazdálkodó egység fedezeti ügyletként jelölt meg egy ügyletet, de a fedezeti ügylet nem felel meg az IFRS 9 szerinti fedezeti elszámolás feltételeinek, akkor a gazdálkodó egységnek az IFRS 9 standard 6.5.6. és 6.5.7. bekezdését kell alkalmaznia a fedezeti elszámolás megszüntetésére. Az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt lefolytatott ügyleteket nem lehet visszamenőleg fedezeti ügyletként megjelölni.

▼M16

Nem ellenőrző részesedések

▼M32

B7. Az első alkalmazónak az IFRS 10 standard következő előírásait kell a jövőre nézve alkalmaznia, az IFRS-ekre való áttérés időpontjától:

(a) a B94. bekezdésben foglalt előírást, miszerint a teljes átfogó jövedelmet akkor is hozzá kell rendelni az anyavállalat tulajdonosaihoz és a nem ellenőrző részesedésekhez, ha a nem ellenőrző részesedéseknél ez negatív egyenleget eredményez.

(b) a 23. és a B93. bekezdésben foglalt előírásokat egy leányvállalatban lévő anyavállalati tulajdoni érdekeltségében bekövetkezett azon változások elszámolásáról, amelyek nem eredményezik az ellenőrzés elvesztését; és

(c) a B97–B99. bekezdésben foglalt előírásokat egy leányvállalat feletti ellenőrzés elveszítésének elszámolásáról, és az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard 8A. bekezdésének kapcsolódó előírásait.

Azonban ha egy első alkalmazó úgy dönt, hogy az IFRS 3 standardot visszamenőlegesen alkalmazza korábbi üzleti kombinációkra, akkor alkalmaznia kell az IFRS 10 standardot is a jelen IFRS C1. bekezdésével összhangban.

▼M53

Pénzügyi instrumentumok besorolása és értékelése

B8. A gazdálkodó egység az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában fennálló tények és körülmények alapján felméri, hogy a pénzügyi eszköz teljesíti-e az IFRS 9 standard 4.1.2. bekezdésében foglalt feltételeket vagy a 4.1.2A. bekezdésében foglalt feltételeket.

▼**M53**

B8A. Ha az IFRS 9 standard B4.1.9B–B4.1.9D. bekezdésével összhangban kivitelezhetetlen a pénz időértékével kapcsolatos módosított elem felmérése az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában fennálló tények és körülmények alapján, a gazdálkodó egységnek az IFRS 9 standard B4.1.9B–B4.1.9D. bekezdésében foglalt, a pénz időértékével kapcsolatos elem módosításához kapcsolódó követelmények figyelembevétele nélkül kell felmérnie az adott pénzügyi eszköz szerződésből eredő cash flow jellemzőit az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában fennálló tények és körülmények alapján. (Ebben az esetben a gazdálkodó egységnek az IFRS 7 standard 42R. bekezdését is alkalmaznia kell, de az IFRS 9 standard 7.2.4. bekezdésére való hivatkozásokat az erre a bekezdésre való hivatkozásként kell értelmezni, és a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésére való hivatkozásokat az IFRS-ekre történő áttérés időpontjaként kell értelmezni.)

B8B. Ha az IFRS 9 standard B4.1.12. bekezdésének (c) pontjával összhangban az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában fennálló tények és körülmények alapján kivitelezhetetlen annak felmérése, hogy az előtörlesztési jellemző valós értéke nem jelentős-e, a gazdálkodó egységnek az IFRS 9 standard B4.1.12. bekezdésében foglalt, az előtörlesztési jellemzőkre vonatkozó kivétel figyelembevétele nélkül kell felmérnie az adott pénzügyi eszköz szerződésből eredő cash flow jellemzőit az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában fennálló tények és körülmények alapján. (Ebben az esetben a gazdálkodó egységnek az IFRS 7 standard 42S. bekezdését is alkalmaznia kell, de az IFRS 9 standard 7.2.5. bekezdésére való hivatkozásokat az erre a bekezdésre való hivatkozásként kell értelmezni, és a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésére való hivatkozásokat az IFRS-ekre történő áttérés időpontjaként kell értelmezni.)

B8C. Ha a gazdálkodó egység számára (az IAS 8 standard meghatározása szerint) kivitelezhetetlen az IFRS 9 standardban foglalt effektívkamatláb-módszer visszamenőleges alkalmazása, a pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában érvényes valós értéke az adott pénzügyi eszköz új bruttó könyv szerinti értéke vagy a pénzügyi kötelezettség új amortizált bekerülési értéke az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában.

Pénzügyi eszközök értékvesztése

B8D. A gazdálkodó egységnek az 5.5. szakaszban foglalt értékvesztési követelményeket visszamenőlegesen kell alkalmaznia, figyelemmel az említett IFRS 7.2.15. és 7.2.18–7.2.20. bekezdésére.

B8E. Az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában a gazdálkodó egység ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információt használ a pénzügyi instrumentumok kezdeti megjelenítésének időpontjában a hitelkockázat meghatározására (vagy hitelnyújtási elkötelezettségek és pénzügyi garanciaszerződések esetében abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység a visszavonhatatlan elkötelezettség részes felévé vált az IFRS 9 standard 5.5.6. bekezdésével összhangban) és ezt összehasonlítja az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában fennálló hitelkockázattal (lásd még az IFRS 9 standard B7.2.2–B7.2.3. bekezdését).

▼M53

B8F. Annak meghatározásakor, hogy a hitelkockázat jelentősen növekedett-e a kezdeti megjelenítés óta, a gazdálkodó egység alkalmazhatja:

a) az IFRS 9 standard 5.5.10. és B5.5.27–B5.5.29. bekezdésében foglalt követelményeket; és

b) az IFRS 9 standard 5.5.11. bekezdésében foglalt megcáfolható feltételezést a szerződés szerinti, több mint 30 napja késedelmes kifizetések esetében, ha a gazdálkodó egység a kezdeti megjelenítés óta jelentősen megnövekedett hitelkockázat azonosítása révén fogja alkalmazni az értékvesztési követelményeket az említett pénzügyi instrumentumokra a késedelemre vonatkozó információ alapján.

B8G. Ha az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában annak meghatározása, hogy a hitelkockázat jelentősen növekedett-e egy pénzügyi instrumentum kezdeti megjelenítése óta, aránytalanul magas költséggel vagy erőfeszítéssel járna, a gazdálkodó egység minden beszámolási fordulónapon az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összeggel jeleníti meg az elszámolt veszteséget, amíg az adott pénzügyi instrumentumot ki nem vezetik (kivéve, ha a pénzügyi instrumentum egy adott beszámolási fordulónapon alacsony hitelkockázattal rendelkezik, mely esetben a B8E. bekezdés (a) pontja alkalmazandó).

Beágyazott származékos termékek

B9. Az első alkalmazóknak azon feltételek alapján kell felmérniük egy beágyazott származékos termékről, hogy az alapszerződéstől el kell-e különíteni, és származékos termékként kell-e elszámolni, amelyek az első ízben szerződő féllé válás időpontja és az IFRS 9 standard B4.3.11. bekezdésben előírt újbóli felmérés időpontja közül a későbbi időpontban álltak fenn.

▼M35

Állami kölcsönök

B10. Az első alkalmazónak valamennyi kapott állami kölcsönt az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás* standardnak megfelelően pénzügyi kötelezettségként vagy tőkeinstrumentumként kell besorolnia. A B11. bekezdésben megengedettek kivételével az első alkalmazónak az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* és az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standard előírásait a jövőre nézve kell alkalmaznia az IFRS-ekre való áttérés időpontjában fennálló állami kölcsönökre, és a piaci kamatnál alacsonyabb kamatú állami kölcsönből származó megfelelő hasznot nem kell állami támogatásként megjelenítenie. Következésképp, ha az első alkalmazó korábbi számviteli szabályozása szerint a piaci kamatnál alacsonyabb kamatú állami kölcsön megjelenítését és értékelését nem az IFRS előírásainak megfelelően hajtotta végre, akkor az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a kölcsön korábbi számviteli szabályozás szerinti könyv szerinti értékét kell alkalmaznia a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásban a kölcsön könyv szerinti értékeként. A gazdálkodó egységnek az IFRS-ekre való áttérés időpontját követően az ilyen kölcsönök értékelésére az IFRS 9 standardot kell alkalmaznia.

B11. A B10. bekezdéssel ellentétben a gazdálkodó egység az IFRS 9 és az IAS 20 előírásait visszamenőleg is alkalmazhatja az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően létrejött állami kölcsönökre, feltéve, hogy az ehhez szükséges információ az említett kölcsön első elszámolásának időpontjában rendelkezésre állt.

B12. A B10. és B11. bekezdésben levő előírások és iránymutatás nem zárják ki, hogy a gazdálkodó egység alkalmazhassa a D19–D19D. bekezdésben ismertetett, a korábban megjelenített pénzügyi eszköz eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelöléséhez kapcsolódó kivételeket.

▼M16

C. függelék

Üzleti kombinációkra vonatkozó mentességek

▼M38

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi. B1. A gazdálkodó egységnek a következő követelményeket kell alkalmaznia azokra az üzleti kombinációkra, amelyeket az IFRS-ekre történő áttérés időpontja előtt jelenített meg. A függeléket csak az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard hatókörébe tartozó üzleti kombinációkra kell alkalmazni.

▼M32

C1. Az első alkalmazó választhatja, hogy nem alkalmazza visszamenőlegesen az IFRS 3 standardot a múltbeli üzleti kombinációkra (azokra az üzleti kombinációkra, amelyek IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően történtek meg). Azonban ha egy első alkalmazó bármely üzleti kombinációját újra megállapítja, hogy megfeleljen az IFRS 3 standardnak, akkor valamennyi későbbi üzleti kombinációját újra meg kell állapítania, és alkalmaznia kell az IFRS 10 standardot is ugyanattól az időponttól kezdődően. Például ha az első alkalmazó azt választja, hogy újra megállapít egy 20X6 június 30-án megtörtént üzleti kombinációt, akkor a 20X6 június 30-a és az IFRS-ekre való áttérés időpontja között megtörtént valamennyi üzleti kombinációt újra meg kell állapítania, és 20X6 június 30-tól alkalmaznia kell az IFRS 10 standardot.

▼M16

C2. A gazdálkodó egységnek nem kell a (2003-ban módosított) IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot visszamenőlegesen alkalmaznia az olyan üzleti kombinációból származó valós érték módosításokra és goodwillre, amelyre az IFRS-ekre való áttérés időpontja került sor. Amennyiben a gazdálkodó egység nem alkalmazza visszamenőlegesen az IAS 21 standardot ezekre a valós érték módosításokra és a goodwillre, akkor a gazdálkodó egység eszközeiként és kötelezettségeiként kell kezelnie azokat és nem a felvásárolt eszközeiként és kötelezettségeiként. Ily módon a goodwill és valós érték módosításokat vagy már kifejezték a gazdálkodó egység funkcionális pénznemében, vagy nem–monetáris, külföldi pénznemben felmerülő tételnek minősülnek, amelyeket a korábbi számviteli szabályozással összhangban alkalmazott átváltási árfolyam alkalmazásával közöltek.

C3. A gazdálkodó egység alkalmazhatja visszamenőlegesen az IAS 21 standardot azokra a valós érték módosításokra és a felmerülő goodwillre, amelyek az alábbiak valamelyikéből származnak:

(a) minden olyan üzleti kombináció, amely az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt következett be; vagy

(b) minden olyan üzleti kombináció, amelynél a gazdálkodó egység az újra megállapítást választja, hogy megfeleljen az IFRS 3 standardnak, amint azt a fenti C1. bekezdés megengedi.

C4. Ha az első alkalmazó nem alkalmazza visszamenőlegesen az IFRS 3 standardot egy múltbeli üzleti kombinációra, ez az alábbi következményekkel jár az adott üzleti kombinációra:

(a) Az első alkalmazónak meg kell tartania a korábbi számviteli szabályozás szerinti pénzügyi kimutatásaiban alkalmazott minősítést (mint akvizíció a jog szerinti felvásárló által, fordított akvizíció a jog szerinti felvásárolt által, vagy az érdekeltségek egyesítése).

(b) Az első alkalmazónak az IFRS-ekre való áttérés időpontjában ki kell mutatnia valamennyi olyan eszközét és kötelezettségét, amelyeket egy múltbeli üzleti kombinációban megszerzett vagy átvállalt, kivéve:

(i) bizonyos pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket, amelyeket a korábbi számviteli szabályozással összhangban kivezetett (lásd a B2. bekezdést); és

▼M16

(ii) azokat az eszközöket (ideértve a goodwillt is) és kötelezettségeket, amelyeket nem mutattak ki a felvásárló pénzügyi helyzetre vonatkozó, konszolidált kimutatásában a korábbi számviteli szabályozással összhangban, és amelyek nem felelnének meg az IFRS-ekkel összhangban lévő, a felvásárolt pénzügyi helyzetre vonatkozó, egyedi kimutatásában való megjelenítési kritériumoknak (lásd az alábbi (f)-(i) pontokat).

Az első alkalmazónak a felhalmozott eredmény (vagy esetleg más saját tőke elem) módosításával kell megjelenítenie bármely keletkező változást, kivéve, ha a változás olyan immateriális eszköz megjelenítéséből ered, amelyet korábban a goodwill foglalt magába (lásd az alábbi (g) pont (i) alpontját).

(c) Az első alkalmazónak el kell távolítania a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásából bármely, a korábbi számviteli szabályozással összhangban megjelenített tételt, amely nem felel meg az IFRS-ek szerint az eszközként vagy kötelezettségként való megjelenítés feltételeinek. A bekövetkező változást az első alkalmazónak a következők szerint kell elszámolnia:

(i) az első alkalmazó akvizíciónak minősíthetett egy múltbeli üzleti kombinációt, és immateriális eszközként mutathatott ki egy olyan tételt, amely nem felel meg az IAS 38 *Immateriális javak* standarddal összhangban lévő, eszközként való megjelenítési kritériumoknak. Ezt a tételt (és – ha ilyen van – a kapcsolódó halasztott adót és nem ellenőrző részesedést) át kell minősítenie a goodwill részévé (kivéve, ha a goodwillt – a korábbi számviteli szabályozással összhangban – közvetlenül a saját tőkéből vonta le, lásd az alábbi (g) pont (i) alpontját és az (i) pontot).

(ii) az első alkalmazónak minden egyéb keletkező változást a felhalmozott eredményben kell megjelenítenie ([1]).

(d) Az IFRS-ek egyes eszközök és kötelezettségek későbbi értékelését olyan módszerrel írják elő, amely nem az eredeti bekerülési értéken alapul (ilyen a valós érték). Az első alkalmazónak ezeket az eszközöket és kötelezettségeket ezen módszerrel kell értékelnie a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában akkor is, ha azokat egy múltbeli üzleti kombinációban szerezték meg vagy vállalták át. Bármely, a könyv szerinti értékben keletkező változást a felhalmozott eredmény (vagy esetleg más saját tőke elem), nem pedig a goodwill módosításaként kell megjeleníteni.

(e) Közvetlenül az üzleti kombináció után, az adott üzleti kombinációban megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek korábbi számviteli szabályozással összhangban lévő könyv szerinti értéke lesz azoknak az adott időpontra vonatkozó, IFRS-ekkel összhangban lévő vélelmezett bekerülési értéke. Ha az IFRS-ek ezen eszközöknek és kötelezettségeknek a bekerülési érték alapú értékelését írják elő egy későbbi időpontra, ez a vélelmezett bekerülési érték lesz az alapja a bekerülési érték alapú értékcsökkenésnek vagy amortizációnak az üzleti kombináció időpontjától számítva.

([1]) Az ilyen változások magukban foglalják az immateriális javakból vagy javakba történő átsorolásokat, ha a goodwillt – a korábbi számviteli szabályozással összhangban – nem jelenítették meg eszközként. Ez akkor merül fel, ha – a korábbi számviteli szabályozással összhangban – a gazdálkodó egység (a) a goodwillt közvetlenül a saját tőkéből vonta le vagy (b) az üzleti kombinációt nem akvizícióként kezelte.

▼**M16**

(f) Ha egy múltbeli üzleti kombinációban megszerzett eszközt vagy átvállalt kötelezettséget a korábbi számviteli szabályozással összhangban nem mutattak ki, annak nem nulla lesz a vélelmezett bekerülési értéke a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásban. A felvásárlónak ehelyett azt olyan módszerrel kell megjelenítenie és értékelnie a pénzügyi helyzetre vonatkozó konszolidált kimutatásában, ahogyan azt az IFRS-ek a felvásárolt pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában előírnák. Például: ha a felvásárló a korábbi számviteli szabályozásával összhangban nem aktiválta a múltbeli üzleti kombinációban megszerzett pénzügyi lízingeket, akkor e lízingeket úgy kell aktiválnia a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban, mint ahogyan azt az IAS 17 *Lízingek* standard előírná a felvásárolt pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti kimutatásában. Hasonlóan, ha a felvásárló a korábbi számviteli szabályozásával összhangban nem jelenített meg egy olyan függő kötelezettséget, amely az IFRS-ekre való áttérés időpontjában még fennáll, akkor a felvásárlónak ezt a függő kötelezettséget erre az időpontra ki kell mutatnia, kivéve, ha az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard annak megjelenítését megtiltaná a felvásárolt pénzügyi kimutatásaiban. Viszont, ha egy eszközt vagy kötelezettséget a goodwill foglalt magába a korábbi számviteli szabályozással összhangban, de elkülönítetten kellene megjeleníteni az IFRS 3 standard szerint, akkor ez az eszköz vagy kötelezettség a goodwillben marad, kivéve, ha az IFRS-ek előírnák annak megjelenítését a felvásárolt pénzügyi kimutatásaiban.

(g) A pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásban a goodwill könyv szerinti értéke annak az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a korábbi számviteli szabályozással összhangban lévő könyv szerinti értéke lesz a következő két módosítást követően:

(i) Ha a fenti (c) pont (i) alpontja előírja, az első alkalmazónak növelnie kell a goodwill könyv szerinti értékét, amikor átsorol egy olyan tételt, amelyet a korábbi számviteli szabályozással összhangban immateriális eszközként mutatott ki. Hasonlóan, ha a fenti (f) pont előírja, hogy az első alkalmazó mutasson ki egy immateriális eszközt, amelyet a korábbi számviteli szabályozással összhangban a goodwill foglalt magába, akkor az első alkalmazónak ennek megfelelően csökkentenie kell a goodwill könyv szerinti értékét (és esetleg módosítania kell a halasztott adót és a nem ellenőrző részesedést).

(ii) Függetlenül attól, hogy van-e jelzés arra, hogy a goodwill értékvesztett lehet, az első alkalmazónak az IAS 36 standardot alkalmaznia kell az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a goodwill értékvesztési vizsgálatánál és bármely keletkező értékvesztési veszteségnek a felhalmozott eredményben (vagy ha az IAS 36 úgy írja elő, az átértékelési többletben) való elszámolásakor. Az értékvesztési vizsgálatnak az IFRS-ekre való áttérés időpontjában meglévő feltételeken kell alapulnia.

(h) Más módosításokat nem szabad végrehajtani az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a goodwill könyv szerinti értékéhez kapcsolódva. Például, az első alkalmazónak nem szabad újra megállapítania a goodwill könyv szerinti értékét azért, hogy:

(i) kiemelje az üzleti kombinációban megszerzett, folyamatban lévő kutatást és fejlesztést (kivéve, ha a kapcsolódó immateriális eszköz megfelelne a felvásárolt pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában történő, az IAS 38 standarddal összhangban lévő megjelenítési kritériumoknak);

▼M16

(ii) módosítsa a goodwill korábbi amortizációját;

(iii) meg nem történtté tegye azokat a goodwillt érintő módosításokat, amelyeket az IFRS 3 standard nem enged meg, de a korábbi számviteli szabályozással összhangban megtettek az üzleti kombináció időpontja és az IFRS-ekre való áttérés időpontja között az eszközök és a kötelezettségek módosítása miatt.

(i) Ha az első alkalmazó a korábbi számviteli szabályozással összhangban a saját tőkéből való levonásként mutatott ki goodwillt:

(i) ezt a goodwillt nem mutathatja ki a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában. Ezenkívül, ezt a goodwillt nem vezetheti át az eredménybe, ha a leányvállalatot elidegeníti, vagy ha a leányvállalatban lévő befektetés értékvesztetté válik.

(ii) a felhalmozott eredményben kell megjelenítenie azokat a módosításokat, amelyek egy a vételi ellenértékre ható függő esemény későbbi eldőléséből származnak.

(j) A korábbi számviteli szabályozással összhangban lehet, hogy az első alkalmazó nem konszolidált egy múltbeli üzleti kombinációban megszerzett leányvállalatot (például azért, mert az anyavállalat – a korábbi számviteli szabályozással összhangban – nem tekintette azt leányvállalatnak, vagy nem készített konszolidált pénzügyi kimutatásokat). Az első alkalmazónak módosítania kell a leányvállalat eszközei és kötelezettségei könyv szerinti értékét arra az összegre, amelyet az IFRS-ek a leányvállalat pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában előírnának. Az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a goodwill vélelmezett bekerülési értéke egyenlő lesz az alábbiak különbségével:

(i) az anyavállalat részesedése az ilyen módosított könyv szerinti értékekben; és

(ii) az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban szereplő, a leányvállalatban lévő befektetésének a bekerülési értéke.

(k) A nem ellenőrző részesedések és a halasztott adó értékelése a többi eszköz és kötelezettség értékelését követi. Ennélfogva, a megjelenített eszközökkel és kötelezettségekkel kapcsolatos fenti módosítások a nem ellenőrző részesedésekre és a halasztott adóra is hatással vannak.

▼M46

C5. A múltbeli üzleti kombinációkkal kapcsolatos felmentés a társult vállalkozásokban lévő befektetések, a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek és az olyan közös tevékenységekben lévő érdekeltségek múltbeli megszerzéseire is vonatkozik, amelyeknek tevékenysége az IFRS 3 standardban meghatározottak szerint üzleti tevékenységnek minősül. Végezetül a C1. bekezdéshez választott időpont valamennyi ilyen akvizícióra egyaránt érvényes.

▼M16

D. függelék

Mentességek más IFRS-ek alól

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

▼M53

D1. A gazdálkodó egység az alábbi mentességek közül egyet vagy többet is választhat:

▼M33

(a) részvényalapú kifizetési ügyletek (D2. és D3. bekezdés);

▼M16

(b) biztosítási szerződések (D4. bekezdés);

▼M29

(c) vélelmezett bekerülési érték (D5–D8 B. bekezdés);

▼M24

(d) lízingek (D9. és D9A. bekezdés);

▼M31

_____

▼M16

(f) halmozott átszámítási különbözetek (D12. és D13. bekezdések);

(g) a leányvállalatokban, ►M32 közös vállalkozásokban ◄ és társult vállalkozásokban lévő befektetések (D14. és D15. bekezdések);

(h) leányvállalatok, társult- és közös vállalkozások eszközei és kötelezettségei (D16. és D17. bekezdések);

(i) összetett pénzügyi instrumentumok (D18. bekezdés);

▼M53

(j) korábban megjelenített pénzügyi instrumentumok megjelölése (D19–D19C. bekezdés);

▼M16

(k) pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek valós értékének a meghatározása a kezdeti megjelenítéskor (D20. bekezdés);

▼M24

(l) az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékében szereplő leszerelési kötelezettségek (D21. és D21A. bekezdés);

▼M33

(m) az IFRIC 12 *Szolgáltatási koncessziós megállapodások* értelmezéssel összhangban elszámolt pénzügyi eszközök vagy immateriális eszközök (D22. bekezdés);

(n) hitelfelvételi költségek (D23. bekezdés);

(o) ügyfelektől származó eszközátadások (D24. bekezdés);

▼M32

(p) pénzügyi kötelezettségek tőkeinstrumentumokkal történő megszüntetése (D25. bekezdés);

(q) súlyos hiperinfláció (D26–D30. bekezdés);

▼M53

(r) közös megállapodások (D31. bekezdés);

(s) meddőeltakarítási költségek a külszíni bányák kitermelési szakaszában (D32. bekezdés); és

(t) nem pénzügyi tétel eladására vagy vételére vonatkozó szerződések megjelölése (D33. bekezdés).

A gazdálkodó egység ezeket a mentességeket nem alkalmazhatja analóg módon más tételekre.

▼M16

Részvény-alapú kifizetési ügyletek

D2. Az első alkalmazó számára javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés* standardot olyan tőkeinstrumentumokra alkalmazza, amelyek 2002. november 7-én vagy azt megelőzően kerültek nyújtásra. Az első alkalmazó számára szintén javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2 standardot olyan tőkeinstrumentumokra alkalmazza, amelyek 2002. november 7-e után kerültek nyújtásra, és amelyek (a) az IFRS-ekre való áttérés időpontja, és (b) 2005. január 1-je közül a későbbi időpontig megszolgálttá váltak. Azonban, ha az első alkalmazó úgy dönt, hogy az IFRS 2 standardot alkalmazza az ilyen tőkeinstrumentumokra, ezt csak akkor teheti meg, ha a gazdálkodó egység korábban nyilvánosan közzétette ezen tőkeinstrumentumoknak az IFRS 2 standardban meghatározott értékelési időpontban érvényes valós értékét. Valamennyi tőkeinstrumentum nyújtásra vonatkozóan, amelyre az IFRS 2 standardot nem alkalmazták (pl. a 2002. november 7-én vagy azt megelőzően nyújtott tőkeinstrumentumok), az első alkalmazónak mindazonáltal közzé kell tennie az IFRS 2 standard 44. és 45. bekezdéseiben előírt információkat. Amennyiben az első alkalmazó módosítja azon tőkeinstrumentumok nyújtásának feltételeit, amelyekre az IFRS 2 standardot nem alkalmazta, akkor a gazdálkodó egységnek nem kell az IFRS 2 standard 26-29. bekezdéseit alkalmaznia, amennyiben a módosítás az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően történt.

D3. Az első alkalmazó számára javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2 standardot olyan részvény-alapú kifizetési ügyletekből származó kötelezettségekre alkalmazza, amelyek az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően teljesítésre kerültek. Az első alkalmazó számára szintén javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2 standardot olyan kötelezettségekre alkalmazza, amelyek 2005. január 1-je előtt rendezésre kerültek. Azon kötelezettségek esetében, amelyekre az IFRS 2 standardot alkalmazzák, az első alkalmazónak nem szükséges az összehasonlító információkat újra megállapítania addig a mértékig, amíg azok az információk egy 2002. november 7-énél korábbi időpontra vagy időszakra vonatkoznak.

Biztosítási szerződések

D4. Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard átmeneti rendelkezéseit. Az IFRS 4 standard korlátozza a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politika változásait, beleértve az első alkalmazó által végrehajtott változtatásokat is.

Valós érték vagy átértékelés, mint vélelmezett bekerülési érték

D5. A gazdálkodó egység választhatja azt, hogy az IFRS-ekre való áttérés időpontjában az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételét annak valós értékén értékeli, és az adott időpontra ezt a valós értéket tekinti annak vélelmezett bekerülési értékének.

D6. Az első alkalmazó választhatja azt, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételére az IFRS-ekre való áttérés időpontjára vagy azt megelőző időpontra vonatkozó, a korábbi számviteli szabályozás szerinti átértékelést alkalmazza az átértékelés időpontjára vonatkozó vélelmezett bekerülési értékként, ha az átértékelés az átértékelés időpontjában nagyjából megfelelt:

(a) a valós értéknek; vagy

(b) az IFRS-ekkel összhangban lévő bekerülési vagy értékcsökkentett bekerülési értéknek, úgy módosítva, hogy az tükrözze például egy általános vagy egy speciális árindex változásait.

D7. A D5. és D6. bekezdésekben foglalt választások szintén elérhetők:

(a) befektetési célú ingatlanokra, ha a gazdálkodó egység az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardban szereplő bekerülési érték modell alkalmazását választja; és

▼M16

(b) azon immateriális javakra, amelyek megfelelnek:

(i) az IAS 38 standard megjelenítési feltételeinek (ideértve az eredeti bekerülési érték megbízható értékelését); és

(ii) az IAS 38 standard átértékeléssel kapcsolatos feltételeinek (ideértve az aktív piac létét).

A gazdálkodó egység nem használhatja ezeket a választásokat más eszközökre vagy kötelezettségekre.

▼M29

D8. Az első alkalmazó a korábbi számviteli szabályozással összhangban kialakíthatott vélelmezett bekerülési értéket néhány vagy valamennyi eszközére és kötelezettségére úgy, hogy azokat a valós értékükön értékelte egy meghatározott időpontra vonatkozóan egy esemény – mint például privatizáció vagy első nyilvános ajánlattétel – miatt. Az

(a) Amennyiben az értékelés időpontja *megegyezik* az IFRS-ekre való áttérés időpontjával *vagy megelőzi* azt, a gazdálkodó egység az ilyen, „esemény által kiváltott” valós értéken történő értékelést alkalmazhatja az ezen értékelés időpontjára vonatkozó vélelmezett bekerülési értékként az IFRS-ekhez.

(b) Amennyiben az értékelés időpontja az IFRS-ekre való áttérés időpontjánál *későbbi*, azonban az első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatások által lefedett időszakon belüli időpont, akkor az „esemény által kiváltott” valós értéken történő értékelést az esemény időpontjában lehet vélelmezett bekerülési értékként alkalmazni. A gazdálkodó egységnek az ebből adódó kiigazításokat közvetlenül a felhalmozott eredményben (vagy esetleg más sajáttőke-kategóriában) kell elszámolnia az értékelés időpontjára vonatkozóan. Az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a gazdálkodó egység vagy a D5–D7. bekezdésben foglalt kritériumok alkalmazásával megállapítja a vélelmezett bekerülési értéket, vagy pedig a jelen IFRS-ben foglalt egyéb előírásokkal összhangban értékeli az eszközöket és a kötelezettségeket.

▼M24

Vélelmezett bekerülési érték

D8A. Egyes nemzeti számviteli követelmények szerint a fejlesztési vagy kitermelési szakaszban lévő olaj- és gázkészletek feltárási és fejlesztési költségeit olyan költségközpontokban számolják el, amelyek egy nagy földrajzi terület valamennyi készletét magukban foglalják. A korábbi számviteli szabályozás szerinti ilyen elszámolást használó első alkalmazó választhatja azt, hogy az IFRS-ekre való áttérés időpontjában az olaj- és gázeszközöket a következők alapján értékeli:

(a) a feltárási és felmérési eszközöket a gazdálkodó egységre vonatkozó korábbi számviteli szabályozás szerint meghatározott értéken; továbbá

(b) a fejlesztési vagy kitermelési szakaszban lévő eszközöket a gazdálkodó egységre vonatkozó korábbi számviteli szabályozás szerinti költségközpont számára meghatározott értéken. A gazdálkodó egység ezt az értéket arányosan felosztja a költségközpont mögöttes eszközei között, az akkori időpont szerinti tartalékmennyiségek vagy tartalékértékek felhasználásával.

▼M24

A gazdálkodó egységnek az IFRS-ekre való áttérés időpontjában az IFRS 6 *Az ásványkincsek feltárása és felmérése* standarddal vagy megfelelő esetben az IAS 36 standarddal összhangban el kell végeznie a feltárási és felmérési eszközök és a fejlesztési vagy kitermelési szakaszban használt eszközök értékvesztési vizsgálatát, és szükség esetén csökkentenie kell a fenti (a) vagy (b) pontban meghatározott értéket. E bekezdés alkalmazásában az olaj- és gázeszközök közé csak az olaj- és gázvagyon feltárása, felmérése, fejlesztése és kitermelése során felhasznált eszközök tartoznak.

▼M29

D8B. Egyes gazdálkodó egységek olyan ingatlanokkal, gépekkel és berendezésekkel vagy immateriális javakkal rendelkeznek, amelyeket díjszabályozás hatálya alá tartozó tevékenységekben használnak vagy használtak korábban. Az ilyen tételek könyv szerinti értékében olyan összegek is szerepelhetnek, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás szerint határoztak meg, azonban nem felelnek meg az IFRS-ekkel összhangban történő aktiválás feltételeinek. Ebben az esetben az első alkalmazó az ilyen tételeknél alkalmazhatja a korábbi számviteli szabályozás szerinti könyv szerinti értéket vélelmezett bekerülési értékként az IFRS-ekre való áttérés időpontjában. Ha egy gazdálkodó egység valamely tételre alkalmazza ezt a mentességet, nem köteles ezt valamennyi tételre alkalmazni. Az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a gazdálkodó egységnek – az IAS 36 standarddal összhangban – értékvesztési szempontból tesztelnie kell a mentesség alkalmazásával érintett minden egyes tételt. E bekezdés alkalmazásában a tevékenységek akkor tartoznak díjszabályozás hatálya alá, ha olyan árakon (azaz díjakon) nyújtanak javakat vagy szolgáltatásokat az ügyfeleknek, amelyeket az ügyfelekre nézve kötelező díj megállapítására felhatalmazott szerv állapít meg, és amelyeket úgyhatároztak meg, hogy a szabályozott javak vagy szolgáltatások nyújtása során térüljenek meg a gazdálkodó egységnél felmerült, meghatározott költségek és egy meghatározott hozam. A meghatározott hozam alsó küszöbérték vagy értéksáv is lehet, és nem kell rögzített vagy garantált hozamnak lennie.

▼M16

Lízingek

D9. Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRIC 4 *Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget* értelmezés átmeneti rendelkezéseit. Ezért az első alkalmazó azt, hogy egy az IFRS-ekre való áttérés időpontjában létező megállapodás tartalmaz-e lízinget, meghatározhatja az akkor fennálló tények és körülmények alapján.

▼M24

D9A. Ha az első alkalmazó a korábbi számviteli szabályozás alapján ugyanúgy határozta meg, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget, mint ahogy azt az IFRIC 4 előírja, csak az IFRIC 4 előírásától különböző időpontban, akkor az első alkalmazónak az IFRS-ekre való áttéréskor nem szükséges újraértékelnie ezt a meghatározást. Ha a gazdálkodó egység a korábbi számviteli szabályozás alapján ugyanúgy határozta meg, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget, az ilyen meghatározásnak ugyanarra az eredményre kellett vezetnie, mint ha a meghatározást az IAS 17 *Lízingek* és az IFRIC 4 alkalmazásával végezték volna.

▼M31

_____

▼M16

Halmozott átszámítási különbözetek

D12. Az IAS 21 standard előírja, hogy a gazdálkodó egység:

(a) bizonyos átszámítási különbözeteket az egyéb átfogó jövedelemben jelenítsen meg, és ezeket a saját tőke elkülönített elemeként halmozza fel; és

(b) egy külföldi érdekeltség elidegenítésekor az adott külföldi érdekeltséghez tartozó halmozott átszámítási különbözetet (ideértve az esetleges kapcsolódó fedezeti ügyletek nyereségét vagy veszteségét is) vezesse át a saját tőkéből az eredménybe az elidegenítés nyeresége vagy vesztesége részeként.

D13. Az első alkalmazónak azonban nem kell megfelelnie ezen előírásoknak azokra a halmozott átszámítási különbözetekre vonatkozóan, amelyek az IFRS-ekre való áttérés időpontjában léteztek. Ha az első alkalmazó él ezzel a mentességgel, akkor:

(a) az IFRS-ekre való áttérés időpontjában valamennyi külföldi érdekeltségre a halmozott átszámítási különbözeteket nullának tekintik; és

(b) bármely külföldi érdekeltség későbbi elidegenítésével kapcsolatos nyereség vagy veszteség nem tartalmazhatja azokat az átszámítási különbözeteket, amelyek az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt keletkeztek, és tartalmaznia kell az ezt követő átszámítási különbözeteket.

A leányvállalatokban, ►M32 közös vállalkozásokban ◄ és társult vállalkozásokban lévő befektetések

▼M53

D14. Amikor egy gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, akkor az IAS 27 standard előírja, hogy a leányvállalatokban, közös vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő befektetéseit:

a) bekerülési értéken; vagy

b) az IFRS 9 standarddal összhangban számolja el.

D15. Ha az első alkalmazó az ilyen befektetést bekerülési értéken értékeli az IAS 27 standarddal összhangban, akkor ezt a befektetést az egyedi, pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában a következő összegek valamelyikén kell értékelnie:

a) az IAS 27 standarddal összhangban megállapított bekerülési értéken; vagy

b) vélelmezett bekerülési értéken. Az ilyen befektetés vélelmezett bekerülési értéke:

i. a gazdálkodó egység IFRS-ekre való áttérésének időpontjában érvényes valós érték annak egyedi pénzügyi kimutatásaiban; vagy

ii. a korábbi számviteli szabályozás szerinti, ezen időpontra vonatkozó könyv szerinti érték.

Az első alkalmazó választhatja a fenti i. vagy ii. lehetőséget minden olyan leányvállalatban, közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban lévő befektetésének értékelésére, amelynél az értékeléshez a vélelmezett bekerülési érték használatát választotta.

▼M50

D15A. Ha az első alkalmazó az ilyen befektetést az IAS 28 standardban ismertetett tőkemódszer használatával számolja el:

a) az első alkalmazó a befektetés akvizíciójára alkalmazza a múltbeli üzleti kombinációkra vonatkozó mentességeket (C függelék).

b) ha a gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásai tekintetében korábban válik első alkalmazóvá, mint a konszolidált pénzügyi kimutatásai tekintetében, és

i. az anyavállalatánál később, a gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban a D16. bekezdést alkalmazza.

ii. a leányvállalatánál később, a gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban a D17. bekezdést alkalmazza.

▼M16

A leányvállalatok, társult és közös vállalkozások eszközei és kötelezettségei

▼M38

D16. 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:

(a) azon könyv szerinti értékeken, amelyeket az anyavállalat IFRS-ekre való áttérése időpontját figyelembe véve akkor foglalnának bele az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiba, ha a konszolidálási eljárásokhoz vagy azon üzleti kombinációk hatására, amelyben az anyavállalat megszerezte a leányvállalatot, módosításokat nem hajtanának végre (ez a választási lehetőség nem vonatkozik az IFRS 10 standard meghatározása szerinti befektetési gazdálkodó egységre, amelyet az eredménnyel szemben, valós értéken kell értékelni); vagy

▼M16

(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 bemutatott, ha:

(i) a jelen IFRS alóli mentességek olyan értékelést eredményeznek, amely függ az IFRS-ekre való áttérés időpontjától.

(ii) a leányvállalat pénzügyi kimutatásaiban alkalmazott számviteli politika eltér a konszolidált pénzügyi kimutatásokban alkalmazottól. Például, lehetséges, hogy a leányvállalat a számviteli politikájaként az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardban található bekerülési érték modellt alkalmazza, miközben a csoport az átértékelési modellt használja.

Hasonló választás lehetséges azon társult és a közös vállalkozások számára is, amelyek később válnak első alkalmazóvá, mint az a gazdálkodó egység, amely jelentős befolyással bír azokban, vagy közös ellenőrzést gyakorol felettük.

►M38 D17. Azonban ha a gazdálkodó egység a leányvállalatánál (vagy a társult vagy a közös vállalkozásánál) később válik első alkalmazóvá, a gazdálkodó egységnek a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a leányvállalat (vagy a társult- vagy a közös vállalkozás) eszközeit és kötelezettségeit azzal azonos könyv szerinti értéken kell értékelnie, ahogyan azok a leányvállalat (vagy a társult vagy a közös vállalkozás) pénzügyi kimutatásaiban vannak, módosítva azokat a konszolidálási és tőkemódszer miatti korrekciókkal, valamint azon üzleti kombináció hatásai miatt, amelyben a gazdálkodó egység a leányvállalatot megszerezte. E követelmény ellenére a nem befektetési gazdálkodó egység anyavállalat nem alkalmazhatja azt a konszolidáció alóli kivételt, amelyet a befektetési gazdálkodó egység leányvállalatok alkalmaznak. ◄ Hasonlóképpen, ha egy anyavállalat az

▼M16

egyedi pénzügyi kimutatásai szempontjából a konszolidált pénzügyi kimutatásainál hamarabb vagy később válik első alkalmazóvá, akkor az eszközeit és a kötelezettségeit – a konszolidálás miatti módosításoktól eltekintve – mindegyik pénzügyi kimutatásaiban azonosan kell, hogy értékelje.

Összetett pénzügyi instrumentumok

D18. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás* standard előírja a gazdálkodó egységnek, hogy a bekerüléskor bontsa meg az összetett pénzügyi instrumentumot különálló kötelezettség és saját tőke komponensekre. Ha a kötelezettség komponens a továbbiakban már nem áll fenn, akkor az IAS 32 visszamenőleges alkalmazása a saját tőke két részének elkülönítésével jár. Az első rész a felhalmozott eredményben van, és azt a felhalmozott kamatot képviseli, ami a kötelezettség-komponenssel kapcsolatban gyülemlett fel. A másik rész az eredeti tőkekomponenst képviseli. Azonban, a jelen IFRS-sel összhangban, az első alkalmazónak nem kell elkülönítenie ezt a két részt, ha a kötelezettség-komponens a továbbiakban már nem áll fenn az IFRS-ekre való áttérés időpontjában.

▼M53

Korábban megjelenített pénzügyi instrumentumok megjelölése

D19. Az IFRS 9 standard megengedi, hogy egy pénzügyi kötelezettséget (feltéve, hogy az megfelel bizonyos kritériumoknak) az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségként jelöljenek meg. Ezen előírással ellentétben a gazdálkodó egység számára megengedett, hogy az IFRS-ekre való áttérés időpontjában bármely pénzügyi kötelezettséget eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöljön meg, feltéve, hogy a kötelezettség az adott időpontban teljesíti az IFRS 9 standard 4.2.2. bekezdésében foglalt kritériumokat.

D19A. A gazdálkodó egység az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában fennálló tények és körülmények alapján egy pénzügyi eszközt az IFRS 9 standard 4.1.5. bekezdésével összhangban az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölhet meg.

D19B. A gazdálkodó egység az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában fennálló tények és körülmények alapján egy tőkeinstrumentumba történő befektetést az IFRS 9 standard 5.7.5. bekezdésével összhangban az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékeltként jelölhet meg.

D19C. Egy az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettség esetében a gazdálkodó egységnek meg kell állapítania, hogy az IFRS 9 standard 5.7.7. bekezdésében foglalt eljárás számviteli meg nem felelést teremtene-e az eredményben az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában fennálló tények és körülmények alapján.

▼M16

A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek valós értékének meghatározása a kezdeti megjelenítéskor

▼M53

D20. A 7. és 9. bekezdés előírásai ellenére a gazdálkodó egység az IFRS-ekre való áttérés időpontjában vagy azt követően kötött ügyletekre vonatkozóan a jövőre nézve alkalmazhatja az IFRS 9 standard B5.1.2A. bekezdése (b) pontjának előírásait.

▼M16

Az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékében szereplő leszerelési kötelezettségek

D21. Az IFRIC 1 *Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben* értelmezés előírja, hogy egyes meghatározott változások a leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben hozzáadásra vagy levonásra kerüljenek azon eszköz bekerülési értékéből, amelyre azok vonatkoznak; az eszköz módosított értékcsökkenthető összegét ezt követően a jövőre nézve annak hasznos élettartama alatt értékcsökkentik. Az első alkalmazónak nem kell megfelelnie ezen előírásoknak az ilyen kötelezettségekben bekövetkező azon változásokra nézve, amelyek az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően következtek be. Amennyiben egy első alkalmazó él e mentességgel:

(a) a kötelezettséget az IFRS-ekre való áttérés időpontjában az IAS 37 standarddal összhangban kell értékelnie;

(b) amennyiben a kötelezettség az IFRIC 1 hatálya alá esik, meg kell becsülnie azt az összeget, amelyet akkor vettek volna figyelembe a kapcsolódó eszköz bekerülési értékében, amikor a kötelezettség először felmerült, úgy, hogy a kötelezettséget visszadiszkontálja erre az időpontra a múltbeli kockázattal módosított azon diszkontrátá(k)ra vonatkozó legjobb becslésének alkalmazásával, amelyeket alkalmaztak volna az adott kötelezettségre a közbeeső időszak során; és

(c) ki kell számítania az IFRS-ekre való áttérés időpontjára vonatkozóan az ezen összegre vonatkozó halmozott értékcsökkenést az eszköz hasznos élettartamára vonatkozó jelenlegi becslése alapján, a gazdálkodó egység által az IFRS-ekkel összhangban elfogadott értékcsökkenési politika alkalmazásával.

▼M24

D21A. Az a gazdálkodó egység, amely él a D8A. bekezdés (b) pontjában biztosított mentességgel (azon, fejlesztési vagy kitermelési szakaszban használt olaj- és gázeszközök esetében, amelyeknél a feltárási és fejlesztési költségeket olyan költségközpontokban számolják el, amelyek egy nagy földrajzi terület valamennyi készletét magukban foglalják), a D21. bekezdés vagy az IFRIC 1 alkalmazása helyett:

(a) a leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségeket az IFRS-ekre való áttérés időpontjában az IAS 37 standarddal összhangban értékeli; továbbá

(b) a felhalmozott eredményben közvetlenül megjeleníti az esetleges különbséget az előbbi érték, és az említett kötelezettségeknek a gazdálkodó egységre vonatkozó korábbi számviteli szabályozás szerint az IFRS-ekre való áttérés időpontjában meghatározott könyv szerinti értéke között.

▼M16

Az IFRIC 12 értelmezéssel összhangban elszámolt pénzügyi eszközök vagy immateriális javak

D22. Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRIC 12 értelmezés átmeneti rendelkezéseit.

Hitelfelvételi költségek

▼M36

D23. Az első alkalmazó az IAS 23 standard 28. bekezdése alapján eldöntheti, hogy az IAS 23 standard követelményeit az áttérés napjától vagy egy korábbi naptól alkalmazza. A mentességgel élő gazdálkodó egységnek attól a naptól kezdve, amelyen alkalmazni kezdi az IAS 23 standardot:

(a) nem szabad újramegállapítania a hitelfelvételi költségek azon elemét, amelyet a korábbi számviteli szabályozás szerint aktiváltak ás az adott napon az eszközök könyv szerinti értékében szerepeltettek; és

▼M36

(b) az IAS 23 standardnak megfelelően kell elszámolnia az adott napon vagy azt követően felmerülő hitelfelvételi költségeket, beleértve azokat is, amelyek az adott napon vagy azt követően merülnek fel már épülőben lévő minősített eszközök kapcsán.

▼M18

Ügyfelektől származó eszközátadások

D24. Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRIC 18 *Ügyfelektől származó eszközátadások* értelmezés 22. bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezéseket. A bekezdésben szereplő, a hatálybalépés napjára való hivatkozást 2009. július 1-jeként vagy az IFRS-ekre való áttérés időpontjaként kell értelmezni, attól függően, hogy melyik következett be később. Emellett az első alkalmazó bármely időpontot megjelölhet az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően, és alkalmazhatja az IFRIC 18 értelmezést minden, az abban az időpontban vagy azt követően történt, ügyfelektől származó eszközátadásokra.

▼M28

Pénzügyi kötelezettségek megszüntetése tőkeinstrumentumokkal

D25. Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRIC 19 *Pénzügyi kötelezettségek megszüntetése tőkeinstrumentumokkal* értelmezés átmeneti rendelkezéseit.

▼M33

Komoly hiperinfláció

D26. Ha a gazdálkodó egység funkcionális pénzneme valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme volt, vagy most is az, a gazdálkodó egységnek meg kell állapítania, hogy az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt ki volt-e téve komoly hiperinflációnak. Ez vonatkozik az IFRS-eket első ízben alkalmazó gazdálkodó egységekre és az IFRS-eket már korábban is alkalmazó gazdálkodó egységekre is.

D27. A hiperinflációs gazdaság pénzneme komoly hiperinflációnak van kitéve, ha rendelkezik mindkét alábbi jellemzővel:

(a) nem minden, a pénznemben ügyleteket kötő és egyenlegekkel rendelkező gazdálkodó egység fér hozzá egy megbízható általános árindexhez;

(b) nincs átválthatóság a pénznem és egy viszonylag stabil külföldi pénznem között.

D28. A gazdálkodó egység funkcionális pénzneme a normalizálódás időpontjától nincs kitéve komoly hiperinflációnak. A normalizálódás időpontja az az időpont, amikor a funkcionális pénznem már nem rendelkezik a D27. bekezdésben említett jellemzők valamelyikével, vagy egyikével sem, vagy amikor a gazdálkodó egység funkcionális pénzneme egy olyan pénznemre módosul, amely nincs kitéve komoly hiperinflációnak.

D29. Ha a gazdálkodó egység IFRS-ekre való áttérésének időpontja megegyezik a funkcionális pénznem normalizálódásának időpontjával, vagy azt követő időpontra esik, a gazdálkodó egység dönthet úgy, hogy a funkcionális pénznem normalizálódásának időpontja előtt tartott eszközeit és kötelezettségeit az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a valós értéken értékeli. A gazdálkodó egység használhatja a valós értéket az említett eszközök és kötelezettségek vélelmezett bekerülési értékeként a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában.

D30. Ha a funkcionális pénznem normalizálódásának időpontja egy 12 hónapos összehasonlító időszakon belülre esik, az összehasonlító időszak 12 hónapnál rövidebb is lehet, feltéve hogy erre a rövidebb időszakra teljes pénzügyi kimutatásokat készítenek (az IAS 1 10. bekezdésének megfelelően).

▼M37

Közös megállapodások

D31. Az első alkalmazó az IFRS 11 standardban szereplő, áttérésre vonatkozó rendelkezéseket a következő kivételekkel alkalmazhatja:

a) Amennyiben az első alkalmazó alkalmazza az IFRS 11 standard áttérésre vonatkozó rendelkezéseit, akkor ezeket a rendelkezéseket az IFRS-re való áttérés időpontjától alkalmaznia kell.

b) Az arányos konszolidációról a tőkemódszerre való áttéréskor az első alkalmazónak az IAS 36 standardnak megfelelően tesztelnie kell a befektetést az értékvesztés szempontjából az IFRS-re történő áttérés időpontjában, tekintet nélkül arra, hogy van-e bármilyen arra utaló jel, hogy a befektetés értékvesztett lehet. Az ebből származó értékvesztést az IFRS-re történő áttérés időpontjához tartozó felhalmozott eredmény módosításaként kell megjeleníteni.

▼M33

Meddőeltakarítási költségek a külszíni bányák kitermelési szakaszában

D32. Az első alkalmazó élhet az IFRIC 20 *Meddőeltakarítási költségek a külszíni bányák kitermelési szakaszában* értelmezés A1–A4. bekezdésében meghatározott átmeneti rendelkezésekkel. A szóban forgó bekezdésben a hatálybalépés napja alatt 2013. január 1. vagy az első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszak közül a későbbi értendő.

▼M53

Nem pénzügyi tétel eladására vagy vételére vonatkozó szerződések megjelölése

D33. Az IFRS 9 standard megengedi, hogy egyes nem pénzügyi tétel eladására vagy vételére vonatkozó szerződéseket kezdetben az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöljenek meg (lásd az IFRS 9 standard 2.5. bekezdését). Ezen előírás ellenére a gazdálkodó egység számára megengedett, hogy az IFRS-ekre való áttérés időpontjában az abban az időpontban már létező szerződéseket az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöljön meg, de csak akkor, ha azok az adott időpontban teljesítik az IFRS 9 standard 2.5. bekezdésében foglalt követelményeket és a gazdálkodó egység minden hasonló szerződést megjelöl.

▼M52

Bevétel

D34. Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRS 15 standard C5. bekezdésének áttérésre vonatkozó rendelkezéseit. Az említett bekezdésben az „első alkalmazás időpontja” az első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszak kezdeteként értelmezendő. Ha az első alkalmazó az áttérésre vonatkozó rendelkezések alkalmazása mellett dönt, akkor az IFRS 15 standard C6. bekezdését is alkalmaznia kell.

D35. Az első alkalmazónak nem kell újramegállapítania azokat a szerződéseket, amelyeket a legkorábbi bemutatott időszak előtt teljesítettek. A teljesített szerződés olyan szerződés, amelynek kapcsán a gazdálkodó egység átadott minden, a korábbi számviteli szabályozásnak megfelelően azonosított árut vagy szolgáltatást.

▼M16

E. függelék

Rövid távú mentességek az IFRS-ek alól

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

[A függelék jövőbeli, lehetséges, rövid távú mentességekre van fenntartva].

▼M53

Az összehasonlító információk IFRS 9 standardnak megfelelő újramegállapítására vonatkozó követelmény alóli mentesség

E1. Ha a gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszaka 2019. január 1. előtt kezdődik, és a gazdálkodó egység az IFRS 9 (2014-ben kibocsátott) teljes változatát alkalmazza, a gazdálkodó egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban szereplő összehasonlító információknak nem kell megfelelniük az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standardnak vagy az IFRS 9 (2014-ben kibocsátott) teljes változatának, amennyiben az IFRS 7 standard által előírt közzétételek az IFRS 9 hatókörébe tartozó tételekhez kapcsolódnak. Az ilyen gazdálkodó egységek esetében az „IFRS-ekre történő áttérés időpontjára” való hivatkozás kizárólag az IFRS 7 és az IFRS 9 (2014) esetében az első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszak kezdetét jelenti.

E2. A gazdálkodó egységnek, amely úgy dönt, hogy az IFRS 7 standardnak és az IFRS 9 (2014-ben kibocsátott) teljes változatának meg nem felelő összehasonlító információkat mutat be az áttérés első évében:

a) az IFRS 9 követelményei helyett a rá vonatkozó korábbi számviteli szabályozás követelményeit kell alkalmaznia az IFRS 9 hatókörébe tartozó tételekre vonatkozó összehasonlító információkra;

b) közzé kell tennie ezt a tényt, valamint az ezen információ előállításának alapját;

c) az összehasonlító időszak beszámolási fordulónapjára vonatkozó pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás (vagyis az a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás, amely a korábbi számviteli szabályozás alapján összeállított összehasonlító információkat tartalmazza), valamint az első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszak (vagyis az az első időszak, amely az IFRS 7 standardnak és az IFRS 9 standard (2014-ben kibocsátott) teljes változatának megfelelő információkat tartalmazza) kezdetére vonatkozó pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás közötti módosításokat oly módon kell kezelnie, mintha az a számviteli politika változásából keletkezett volna, és meg kell felelnie az IAS 8 standard 28. bekezdésének (a)–(e) pontjában és 28. bekezdése (f) pontjának i. alpontjában meghatározott közzétételi előírásoknak. A 28. bekezdés (f) pontjának i. alpontja csak a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban az összehasonlító időszak beszámolási fordulónapján bemutatott összegekre vonatkozik;

d) az IAS 1 standard 17. bekezdésének (c) pontját kell alkalmaznia arra vonatkozóan, hogy további közzétételeket is tegyen olyan esetekben, amikor az IFRS-ek konkrét előírásainak való megfelelés nem elegendő ahhoz, hogy a felhasználók megértsék bizonyos ügyleteknek, más eseményeknek és feltételeknek a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére gyakorolt hatását.

▼**M58**

E3. [Törölve]

E4. [Törölve]

E4A. [Törölve]

E5. [Törölve]

E6. [Törölve]

E7. [Törölve]

▼B

IFRS 2 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Részvényalapú kifizetés

CÉL

1. A jelen IFRS célja a pénzügyi beszámolás rendjének meghatározása az olyan gazdálkodó egységek számára, amelyek *részvényalapú kifizetési ügyletet* hajtanak végre. Különösen azt írja elő a gazdálkodó egység számára, hogy az eredményében és a pénzügyi helyzetében tükrözze a részvényalapú kifizetési ügyletek hatásait, beleértve az azon ügyletekhez kapcsolódó ráfordításokat, amelyekben *részvényopciókat* nyújtanak a munkavállalók részére.

HATÓKÖR

▼M23

2. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t kell alkalmaznia valamennyi részvényalapú kifizetési ügyletre – függetlenül attól, hogy a gazdálkodó egység tudja-e egyedileg azonosítani az összes kapott jószágot és szolgáltatást, vagy azok közül néhányat –, beleértve:

a) *a tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyleteket;*

b) *a pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyleteket; és*

c) az olyan ügyleteket, amelyekben a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat kap vagy szerez meg, és a megállapodás feltételei a gazdálkodó egység vagy a javak vagy a szolgáltatások nyújtója számára választási lehetőséget biztosítanak annak eldöntésére, hogy a gazdálkodó egység az ügyletet pénzeszközben (vagy más eszközben) vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásával egyenlítse ki,

kivéve a 3A–6. bekezdésben jelzetteket. Egyedileg azonosítható javak vagy szolgáltatások hiányában egyéb körülmények jelezhetik azt, hogy javakat vagy szolgáltatásokat kaptak (vagy kapni fognak), amely esetben ezt az IFRS-t kell alkalmazni.

———————

3A. A részvényalapú kifizetési ügyletet a javakat vagy szolgáltatásokat kapó vagy megszerző gazdálkodó egység nevében a csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység (vagy a csoporthoz tartozó bármely gazdálkodó egység részvényese) is kiegyenlítheti. A 2. bekezdés arra a gazdálkodó egységre is vonatkozik, amely

a) javakat vagy szolgáltatásokat kap, ugyanakkor a részvényalapú kifizetési ügyletet az ugyanazon csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység (vagy a csoporthoz tartozó bármely gazdálkodó egység részvényese) köteles kiegyenlíteni, vagy

b) köteles kiegyenlíteni egy részvényalapú kifizetési ügyletet, ugyanakkor a javakat vagy szolgáltatásokat az ugyanazon csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység kapja meg

kivéve, ha az ügylet célja egyértelműen más, mint a gazdálkodó egységnek nyújtott javak vagy szolgáltatások ellenértékének a kiegyenlítése.

▼B

4. A jelen IFRS szempontjából a munkavállalóval (vagy másik féllel) annak tőkeinstrumentum-birtokosi minőségében történő ügyletkötés nem minősül részvényalapú kifizetési ügyletnek. Például, amikor a gazdálkodó egység egy bizonyos osztályba tartozó tőkeinstrumentum birtokosai számára jogot biztosít a gazdálkodó egység további tőkeinstrumentumainak megszerzésére a valós értéknél alacsonyabb áron – és a munkavállaló azért kapja ezt a jogot, mert birtokosa az adott osztályba tartozó tőkeinstrumentumoknak –, e jog biztosítása és gyakorlása nem tartozik a jelen IFRS előírásainak hatálya alá.

5. A 2. bekezdésben foglaltak alapján a jelen IFRS azon részvényalapú kifizetési ügyletekre alkalmazandó, amelyek során a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat szerez meg. A javakba beletartoznak a készletek, fogyóeszközök, ingatlanok, gépek és berendezések, immateriális javak, és az egyéb nem pénzügyi eszközök. ►**M22** Ugyanakkor, a gazdálkodó egység nem alkalmazhatja a jelen IFRS-t olyan ügyletekre, amelyekben a gazdálkodó egység olyan üzleti kombináció során megszerzett nettó eszközök részeként szerez meg javakat, amelyek megfelelnek a (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardban foglalt definíciónak, a közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek IFRS 3 standard B1–B4. bekezdéseiben ismertetett kombinációjának során, vagy egy közös vállalkozás létrehozásakor egy üzleti tevékenységet adtak hozzájárulásként, az ►**M32** IFRS 11 *Közös megállapodások* standard ◄ ban foglalt definíciónak megfelelően. Ennek megfelelően a kibocsátott tőkeinstrumentumok. ◄ ►**M12** Hasonlóképpen, a *részvény-alapú kifizetési megállapodások* az üzleti kombináció vagy más tőke-átalakítás miatti elengedését, helyettesítését vagy más módosítását a jelen IFRS-nek megfelelően kell elszámolni. Az IFRS 3 standard ad útmutatást ahhoz, hogy egy üzleti kombináció során kibocsátott tőkeinstrumentumok részét képezik-e a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért átadott (és ezért az IFRS 3 standard hatókörébe tartozó) ellenértéknek vagy a folytatódó szolgálat miatt a kombináció utáni időszakban (és ezért a jelen IFRS 3 hatókörébe tartozóan) kell azokat megjeleníteni. ◄

▼M53

6. A jelen IFRS nem vonatkozik az olyan részvényalapú kifizetési ügyletekre, amelyekben a gazdálkodó egység olyan szerződés alapján kap vagy szerez meg javakat vagy szolgáltatásokat, amely a (2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* [lábjegyzet törölve] standard 8–10. bekezdésének vagy az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard 2.4–2.7. bekezdésének hatókörébe tartozik.

▼M33

6A. A jelen IFRS a „valós érték” kifejezést oly módon használja, amely néhány szempontból eltér a valós értéknek az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardban szereplő definíciójától. Ezért az IFRS 2 standard alkalmazásakor a gazdálkodó egység a valós értéket a jelen IFRS-nek megfelelően határozza meg, nem az IFRS 13 szerint.

▼B

MEGJELENÍTÉS

7. A részvényalapú kifizetési ügylet során kapott vagy megszerzett javakat és szolgáltatásokat a gazdálkodó egységnek a javak vagy szolgáltatások átvételének időpontjában kell megjelenítenie. A gazdálkodó egységnek egy kapcsolódó sajáttőke-növekedést kell megjelenítenie, ha a javakat vagy szolgáltatásokat egy tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügylet során kapták, vagy egy kapcsolódó kötelezettséget, ha a javakat vagy szolgáltatásokat egy pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügylet során szerezték meg.

▼B

8. Amikor a részvényalapú kifizetési ügyletben kapott vagy megszerzett javak vagy szolgáltatások nem felelnek meg az eszközként való megjelenítés feltételeinek, azokat ráfordításként kell megjeleníteni.

9. Tipikus esetben a javak és szolgáltatások felhasználásából ráfordítás keletkezik. Például a szolgáltatások tipikus esetben azonnal felhasználásra kerülnek, amely esetben a ráfordítást akkor számolják el, amikor a szolgáltató a szolgáltatást nyújtja. A javak felhasználása történhet egy bizonyos időszak alatt, vagy készletek esetében azok egy későbbi időpontban kerülhetnek értékesítésre, mely esetben a ráfordítást a javak felhasználásakor vagy értékesítésekor számolják el. Ugyanakkor egyes esetekben a javak vagy szolgáltatások felhasználását vagy értékesítését megelőzően szükséges a ráfordítás elszámolása, mivel azok nem felelnek meg az eszközként való megjelenítés feltételeinek. Például előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység egy új termék kifejlesztésére irányuló projekt kutatási fázisában szerez meg valamely javakat. Bár e javakat még nem használták fel, előfordulhat, hogy azok nem felelnek meg a vonatkozó IFRS szerint az eszközként való megjelenítés feltételeinek.

TŐKEINSTRUMENTUMBAN KIEGYENLÍTETT RÉSZVÉNYALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK

Áttekintés

10. A tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletek esetében a gazdálkodó egységnek a kapott javakat és szolgáltatásokat, valamint a kapcsolódó sajáttőke-növekedést a kapott javak és szolgáltatások valós értékén kell értékelnie, kivéve, ha a valós érték nem határozható meg megbízhatóan. Ha a gazdálkodó egység a kapott javak vagy szolgáltatások valós értékét nem tudja megbízhatóan meghatározni, a gazdálkodó egységnek azok értékét, valamint a kapcsolódó sajáttőke-növekedést közvetett módon, az átadott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján ([1]) kell meghatároznia.

11. A 10. bekezdés előírásainak a *munkavállalókkal és hasonló szolgáltatásokat nyújtókkal* ([2]) megkötött ügyletekre való alkalmazásánál a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatások valós értékét a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján kell megállapítania, mivel a kapott szolgáltatások valós értéke tipikusan nem határozható meg megbízhatóan, ahogy azt a 12. bekezdés kifejti. Ezen tőkeinstrumentumok valós értékét a *nyújtás időpontjára* vonatkozóan kell megállapítani.

12. Tipikus esetben a részvényeket, részvényopciókat, és az egyéb tőkeinstrumentumokat a munkavállalóknak azok javadalmazási csomagja részeként nyújtják, a pénzeszközben történő fizetésen és egyéb munkavállalói juttatásokon felül. Általában nem lehetséges meghatározni közvetlenül a kapott szolgáltatások értékét a munkavállalói javadalmazási csomag meghatározott összetevőire vonatkozóan. Az is lehetséges, hogy a teljes javadalmazási csomag valós értéke sem értékelhető függetlenül, a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékének közvetlen meghatározása nélkül. Ezenfelül, az opciókat vagy részvényeket néha prémiummegállapodás részeként nyújtják, és nem az alapjavadalmazás részeként, pl. ösztönzésként a munkavállalóknak

([1]) A jelen IFRS az „értéke alapján” kifejezést használja, nem pedig az „értékén” kifejezést, mivel az ügyletet végül a nyújtott tőkeinstrumentumoknak a 11. és 13. bekezdésekben (amelyik alkalmazandó) meghatározott időpontban érvényes valós értékének és a megszolgálttá váló tőkeinstrumentumok számának a szorzataként értékelik, ahogy azt a 19. bekezdés bemutatja.

([2]) A jelen IFRS további részeiben bármely hivatkozás a munkavállalókra tartalmazza a hasonló szolgáltatást nyújtókat is.

▼B

arra, hogy maradjanak a gazdálkodó egység alkalmazásában, vagy a gazdálkodó egység teljesítményének javítása során tett erőfeszítéseik jutalmazásaként. A részvényopciók nyújtásával, az egyéb javadalmazáson túl, a gazdálkodó egység további javadalmazást fizet további hasznok megszerzésért. Ezen többlethasznok valós értékének a megbecsülése valószínűleg nehéz. A kapott szolgáltatások valós értéke közvetlen meghatározásának nehézsége miatt a gazdálkodó egységnek a kapott munkavállalói szolgáltatások valós értékét a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján kell meghatároznia.

13. A 10. bekezdés rendelkezéseinek a munkavállalóktól eltérő felekkel folytatott ügyletekre történő alkalmazásakor az a megcáfolható feltételezés, hogy a kapott javak vagy szolgáltatások valós értéke megbízhatóan becsülhető. A valós értéket abban az időpontban kell meghatározni, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja. Ritka esetekben, amikor a gazdálkodó egység megcáfolja ezt a feltételezést, mivel a kapott javak és szolgáltatások valós értékét nem tudja megbízhatóan meghatározni, a gazdálkodó egységnek a kapott javakat és szolgáltatásokat, valamint a kapcsolódó sajáttőke-növekedést közvetett módon, a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján kell értékelnie, amely valós értéket abban az időpontban kell meghatározni, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja.

▼M23

13A. Ugyanis ha a gazdálkodó egység által kapott azonosítható ellenérték (amennyiben van ilyen) kisebbnek tűnik a nyújtott tőkeinstrumentumok vagy a felmerült kötelezettség valós értékénél, akkor az jellemzően azt mutatja, hogy a gazdálkodó egység egyéb ellenértéket (vagyis nem azonosítható javakat vagy szolgáltatásokat) kap (vagy fog majd kapni). A gazdálkodó egységnek ezzel az IFRS-sel összhangban kell értékelnie a kapott azonosítható javakat vagy szolgáltatásokat. A gazdálkodó egységnek a kapott (vagy a járó) nem azonosítható javakat vagy szolgáltatásokat a részvényalapú kifizetés valós értéke és a kapott (vagy a járó) bármely azonosítható javak vagy szolgáltatások valós értéke közötti különbözetként kell értékelnie. A gazdálkodó egységnek a nyújtás időpontjára vonatkozóan kell értékelnie a kapott nem azonosítható javakat vagy szolgáltatásokat. A pénzeszközben kiegyenlített ügyletek esetében azonban a kötelezettség teljesítéséig valamennyi beszámolási időszak végén újra kell értékelni a kötelezettséget, a 30–33. bekezdéssel összhangban.

▼B

Ügyletek, amelyekben szolgáltatást kapnak

14. Amennyiben a nyújtott tőkeinstrumentumok azonnal *megszolgálttá válnak*, a másik félnek nem kell egy meghatározott idejű szolgálati időszakot letöltenie, mielőtt feltétel nélkül jogosulttá válik az adott tőkeinstrumentumokra. Kivéve, ha az ellenkezője bizonyított, a gazdálkodó egységnek azt kell vélelmeznie, hogy a másik fél által a tőkeinstrumentum ellenértékeként nyújtott szolgáltatásokat már megkapta. Ebben az esetben, a nyújtás időpontjában a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatások teljes értékét el kell számolnia a kapcsolódó sajáttőke-növekedéssel együtt.

▼M43

15. Amennyiben a nyújtott tőkeinstrumentumok nem válnak megszolgálttá, amíg a másik fél nem tölt le egy meghatározott szolgálati időszakot, a gazdálkodó egységnek azt kell vélelmeznie, hogy az adott tőkeinstrumentumok ellenértékeként a másik fél által nyújtandó szolgáltatások a jövőben, a *megszolgálási időszak* alatt teljesítésre kerülnek. A gazdálkodó egységnek akkor kell ezeket a szolgáltatásokat – a kapcsolódó sajáttőke-növekedéssel együtt – elszámolnia, amikor azokat a másik fél a megszolgálási időszak alatt nyújtja. Például:

▼B

(a) ha a munkavállaló olyan részvényopciókat kap, amelyek három év munkaviszony letöltéséhez vannak kötve, a gazdálkodó egységnek azt kell feltételeznie, hogy a munkavállaló által a részvényopció ellenértékeként nyújtott szolgáltatások a jövőben, e három éves megszolgálási időszak alatt teljesítik;

►**M43** (b) ha a munkavállaló olyan részvényopciókat kap, amelyek egy meghatározott *teljesítményfeltételhez*, valamint ahhoz vannak kötve, hogy a munkavállaló e teljesítményfeltételnek való megfelelésig a gazdálkodó egység alkalmazásában maradjon, és a megszolgálás időtartama attól függően változik, hogy az adott teljesítményfeltétel mikor teljesül, a gazdálkodó egységnek azt kell vélelmeznie, hogy a munkavállaló által a részvényopció ellenértékeként nyújtott szolgáltatások a jövőben, a várható megszolgálási időszak alatt teljesítésre kerülnek. ◄ A gazdálkodó egységnek a nyújtás időpontjában a teljesítmény-feltétel legvalószínűbb kimenetele alapján kell megbecsülnie a várható megszolgálási időszak hosszát. Ha a teljesítmény-feltétel egy *piaci feltétel*, a várható megszolgálási időszak hosszára vonatkozó becslésnek konzisztensnek kell lennie a nyújtott opciók valós értékének becslésekor felhasznált feltételezésekkel, és azt később nem lehet módosítani. Ha a teljesítmény-feltétel nem egy piaci feltétel, a gazdálkodó egységnek, amennyiben szükséges, módosítania kell a várható megszolgálási időszak hosszára vonatkozó becslését, ha későbbi információk azt jelzik, hogy a megszolgálási időszak hossza eltér a korábbi becslésektől.

Olyan ügyletek, amelyeket az átadott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján értékelnek

A nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékének meghatározása

16. Az olyan ügyletek esetében, ahol az ügyletet a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján értékelik, a gazdálkodó egységnek a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékét az *értékelés időpontjára* vonatkozóan kell meghatároznia, amennyiben rendelkezésre állnak piaci árak, akkor azok alapján, figyelembe véve azon feltételeket, amelyek mellett az adott tőkeinstrumentumokat nyújtották (a 19–22. bekezdés rendelkezéseit figyelembe véve).

17. Ha nem állnak rendelkezésre piaci árak, a gazdálkodó egységnek a nyújtott tőkeinstrumentum valós értékét valamely értékelési módszer alkalmazásával kell megállapítania annak meghatározására, hogy mennyi lenne az adott tőkeinstrumentum ára az értékelés időpontjában egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletben. Az értékelési módszernek konzisztensnek kell lennie a pénzügyi instrumentumok árazására alkalmazott, általában elfogadott értékelési módszerekkel, és valamennyi olyan tényezőt és feltételezést figyelembe kell vennie, amelyet a jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci résztvevők az ár kialakításánál figyelembe vennének (a 19–22. bekezdés rendelkezéseit figyelembe véve).

18. A B. függelék további útmutatást tartalmaz a részvények és részvényopciók árának meghatározására vonatkozóan azon konkrét tényezőkre és feltételekre koncentrálva, amelyek közös jellemzői a részvények és részvényopciók munkavállalók részére történő nyújtásának.

▼B

A megszolgálási feltételek kezelése

▼M59

19. A tőkeinstrumentumok nyújtása függhet meghatározott megszolgálási feltételek teljesítésétől. Például a munkavállalóknak történő részvény- vagy részvényopció-nyújtást tipikusan függővé teszik attól, hogy a munkavállaló egy meghatározott időtartamra a gazdálkodó egység alkalmazásában marad-e. Lehetnek teljesítményfeltételek is, amelyeket teljesíteni kell, mint pl. a gazdálkodó egység bizonyos mértékű nyereségnövekedése, vagy a gazdálkodó egység részvényárának meghatározott emelkedése. A megszolgálási feltételeket, a piaci feltételek kivételével, nem kell figyelembe venni az értékelés időpontjában a részvények vagy részvényopciók valós értékének megállapításánál. Ehelyett a megszolgálási feltételeket – a piaci feltételek kivételével – úgy kell figyelembe venni, hogy a tőkeinstrumentumoknak az ügylet összegének értékeléséhez felhasznált darabszámát módosítják úgy, hogy végső soron a nyújtott tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott árukra és szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt érték olyan számú tőkeinstrumentumon alapuljon, amit végül megszolgáltak. Ennek megfelelően a kapott árukra és szolgáltatásokra vonatkozóan semmilyen összeget nem számolnak el halmozottan, ha a nyújtott tőkeinstrumentumok nem válnak megszolgálttá, mivel a megszolgálási feltétel – kivéve a piaci feltételeket – nem teljesült, pl. a másik fél nem tölti le a meghatározott munkaviszonyt, vagy egy teljesítményfeltétel nem teljesül, a 21. bekezdés követelményei szerint.

▼B

20. A 19. bekezdés előírásainak alkalmazásához a gazdálkodó egységnek a megszolgálás időszaka alatt kapott javak és szolgáltatások összegét a várhatóan megszolgálttá váló tőkeinstrumentumok számára vonatkozó rendelkezésre álló legjobb becslés alapján kell elszámolnia, és amennyiben szükséges, a későbbiekben módosítania kell ezt a becslést, amennyiben későbbi információk azt jelzik, hogy a várhatóan megszolgálttá váló tőkeinstrumentumok száma eltér a korábbi becslésektől. A megszolgálás időpontjában a gazdálkodó egységnek úgy kell módosítania a becslést, hogy az megfeleljen a végül megszolgált tőkeinstrumentumok számának a 21. bekezdés előírásait is figyelembe véve.

21. A piaci feltételeket, mint pl. a megszolgálás (vagy lehívhatóság) feltételül szabott megcélzott részvényárat, figyelembe kell venni az átadott tőkeinstrumentumok valós értékére vonatkozó becslés elkészítésekor. Emiatt a piaci feltételek mellett nyújtott tőkeinstrumentumok esetében a gazdálkodó egységnek attól függetlenül el kell számolni az olyan féltől kapott javakat vagy szolgáltatásokat, aki megfelel valamennyi egyéb megszolgálási feltételnek (pl. olyan munkavállalótól kapott szolgáltatások, aki letölti a meghatározott munkaviszonyt), hogy az adott piaci feltétel teljesült-e.

▼M2

Nem megszolgált feltételek kezelése

21A Hasonlóképpen, egy gazdálkodó egységnek a nyújtott tőkeinstrumentum valós értékének becslésekor az összes meg nem szolgált feltételt figyelembe kell vennie. Ezért a tőkeinstrumentumok nem megszolgált feltételekkel történő nyújtásánál a gazdálkodó egységnek el kell számolnia a másik féltől kapott árukat és szolgáltatásokat, ha azok minden, nem piaci feltételt jelentő megszolgálási feltételt kielégítenek (pl. olyan munkavállalótól kapott szolgáltatások, aki meghatározott időtartamú szolgálati időszakra munkaviszonyban marad), függetlenül attól, hogy azok a nem megszolgált feltételek teljesülnek-e.

▼B

Az újraindítási jellemző kezelése

22. Az *újraindítási jellemzővel* rendelkező opcióknál az újraindítási jellemzőt nem lehet figyelembe venni a nyújtott opciók valós értékének az értékelés időpontjában való meghatározásánál. Ehelyett az *újraindítási opciót* egy új opció nyújtásaként kell elszámolni akkor, amikor az újraindítási opciót nyújtják.

A megszolgálás időpontja után

23. A kapott javak és szolgáltatások, valamint a kapcsolódó sajáttőkenövekedés 10–22. bekezdés alapján történő megjelenítését követően a gazdálkodó egység későbbi módosításokat a megszolgálás időpontját követően a saját tőke teljes összegére nézve nem tehet. Például a gazdálkodó egység utólag nem vezetheti vissza a munkavállalótól kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összeget, ha a megszolgált tőkeinstrumentumokra vonatkozó jogok később elvesznek, vagy részvényopció esetén, az opciók nem kerülnek lehívásra. Ez az előírás azonban nem zárja ki, hogy a gazdálkodó egység a saját tőkén belül, az egyik sajáttőke-elemből a másikba, átvezetést hajtson végre.

Ha a tőkeinstrumentumok valós értéke nem határozható meg megbízhatóan

24. A 16–23. bekezdésben foglalt rendelkezések akkor alkalmazandók, amikor a gazdálkodó egységnek egy részvényalapú kifizetési ügylet értékét az átadott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján kell meghatároznia. Ritka esetekben előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység nem képes megbízhatóan megbecsülni az átadott tőkeinstrumentumok valós értékét az értékelés időpontjában, a 16–22. bekezdés rendelkezései alapján. Kizárólag e ritka esetekben a gazdálkodó egységnek e helyett:

(a) a tőkeinstrumentumokat azok *belső értékén* kell értékelnie, először abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja, majd később minden ►**M5** beszámolási időszak végén, ◄ valamint a végső teljesítés időpontjában azzal, hogy a belső érték bármely változását az eredményben kell elszámolni. Részvényopciók nyújtása esetén a részvényalapú kifizetési megállapodást akkor teljesítették véglegesen, amikor a részvényopciókat lehívják, az arra vonatkozó jogok elvesznek (pl. munkaviszony megszűnésekor) vagy lejárnak (pl. az opció élettartama végén);

(b) a kapott javakat vagy szolgáltatásokat a végső soron megszolgált vagy (ahol alkalmazható) lehívott tőkeinstrumentumok száma alapján kell elszámolnia. Ezen előírás részvényopciók esetén történő alkalmazásakor pl. a gazdálkodó egységnek a kapott javakat és szolgáltatásokat a megszolgálási időszak alatt, ha van, kell elszámolnia a 14. és 15. bekezdés alapján, kivéve, ha a 15(b) bekezdés piaci feltételekre vonatkozó előírásai alkalmazandók. A megszolgálás időszaka alatt a kapott javakra és szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összegnek a várhatóan megszolgálttá váló

▼B

részvényopciók számán kell alapulnia. A gazdálkodó egységnek szükség szerint felül kell vizsgálnia ezt a becslést, amennyiben későbbi információk azt jelzik, hogy a várhatóan megszolgálttá váló részvényopciók száma eltér az előzetes becslésektől. A megszolgálás időpontjában a gazdálkodó egységnek úgy kell módosítania a becslést, hogy az megfeleljen a végül megszolgált tőkeinstrumentumok számának. A megszolgálás időpontját követően a gazdálkodó egységnek a kapott javakra vagy szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összeget vissza kell vezetnie, amennyiben a részvényopcióra vonatkozó jog elveszik, vagy lejár a részvényopció élettartamának végén.

25. Amennyiben a gazdálkodó egység a 24. bekezdést alkalmazza, nem szükséges a 26–29. bekezdés rendelkezéseit is alkalmaznia, mivel a tőkeinstrumentumok nyújtásának feltételeiben történt módosítások úgyis figyelembevételre kerülnek a 24. bekezdésben foglalt belső érték módszer alkalmazásakor. Ugyanakkor, amennyiben a gazdálkodó egység egy olyan tőkeinstrumentum nyújtást rendez, amelyre a 24. bekezdést alkalmazta:

(a) ha a teljesítés a megszolgálás időszaka alatt történik, a gazdálkodó egységnek a teljesítést gyorsított megszolgálásként kell elszámolnia, és ily módon azonnal el kell számolnia azt az összeget, ami egyébként a hátralévő megszolgálási időszak alatt került volna megjelenítésre a kapott szolgáltatásokra vonatkozóan;

(b) a teljesítéskor történő bármely kifizetést a tőkeinstrumentum visszavásárlásaként kell elszámolni, azaz a saját tőkéből történő levonásként, kivéve azt az értéket, amennyivel a kifizetés összege meghaladja a tőkeinstrumentumok visszavásárlás időpontjában mért belső értékét. Bármely ilyen többletet ráfordításként kell elszámolni.

A tőkeinstrumentumok nyújtása feltételeinek módosítása, beleértve a törlést és teljesítést is

26. Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység módosítja a tőkeinstrumentum nyújtásának feltételeit. Például, a gazdálkodó egység csökkentheti a munkavállalóknak nyújtott részvényopciók lehívási árát (azaz újraárazza az opciókat), ami növeli az adott opciók valós értékét. A módosítások hatásainak megjelenítésére vonatkozó, a 27–29. bekezdésben foglalt előírások a munkavállalókkal megkötött részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozóan vannak kifejtve. Ugyanakkor az előírásokat szintén alkalmazni kell a munkavállalókon kívüli felekkel kötött olyan részvényalapú kifizetési ügyletekre is, amelyeket a nyújtott tőkeinstrumentum valós értéke alapján értékelnek. Az utóbbi esetben a 27–29. bekezdésben a nyújtás időpontjára tett bármely utalás arra az időpontra vonatkozik, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja.

27. A gazdálkodó egységnek minimálisan el kell számolnia a kapott szolgáltatásokat a nyújtott tőkeinstrumentumok nyújtás időpontjában érvényes valós értékén értékelve, kivéve, ha a tőkeinstrumentumok nem válnak megszolgálttá amiatt, hogy valamely, a nyújtás időpontjában meghatározott megszolgálási feltétel (ami nem piaci feltétel) nem teljesült. Ez a tőkeinstrumentumok nyújtásának eredeti feltételeiben bekövetkezett bármely módosítástól, vagy a tőkeinstrumentumok nyújtásának törlésétől vagy teljesítésétől függetlenül alkalmazandó. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek meg kell jelenítenie a módosítások azon hatásait, amelyek növelik a részvényalapú kifizetési megállapodás teljes valós értékét, vagy más módon kedvezőek a munkavállalóra nézve. E rendelkezés alkalmazására vonatkozóan további útmutatás a B. függelékben található.

▼M2

28. Amennyiben egy tőkeinstrumentum nyújtása a megszolgálási időszak alatt kerül visszavonásra vagy teljesítésre (ide nem értve azt, ha a nyújtás a megszolgálás feltételeinek nem teljesülése miatti jogvesztés alapján kerül törlésre):

▼B

(a) a gazdálkodó egységnek a törlést vagy a teljesítést felgyorsított megszolgálásként kell elszámolnia, és ily módon azonnal el kell számolnia azt az összeget, ami egyébként a hátralévő megszolgálási időszak alatt került volna megjelenítésre a kapott szolgáltatásokra vonatkozóan.

▼M2

(b) a törléskor vagy teljesítéskor történő bármely kifizetést a tőkeinstrumentum visszavásárlásaként kell elszámolni, azaz a saját tőkéből történő levonásként, kivéve azt az értéket, amennyivel a kifizetés összege meghaladja a nyújtott tőkeinstrumentumok visszavásárlás időpontjában mért valós értékét. Bármely ilyen többletet ráfordításként kell elszámolni. Ha azonban a részvényalapú kifizetési megállapodás tartalmazott kötelezettség komponenseket, a gazdálkodó egységnek a kötelezettség valós értékét újra kell értékelnie, a törlés vagy teljesítés időpontja szerint. Bármely, a kötelezettség komponens teljesítésére történt kifizetést a kötelezettség megszüntetéseként kell elszámolni.

▼B

(c) azokban az esetekben, amikor új tőkeinstrumentumokat nyújtanak a munkavállalók számára, és a nyújtás időpontjában a gazdálkodó egység a nyújtott új tőkeinstrumentumokat a törölt tőkeinstrumentumok helyettesítő tőkeinstrumentumaiként nevezi meg, a gazdálkodó egységnek a helyettesítő tőkeinstrumentumok nyújtását ugyanolyan módon kell elszámolnia, mint a tőkeinstrumentumok eredeti nyújtásának a módosítását, a 27. bekezdés, valamint a B. függelék iránymutatásának megfelelően. A nyújtott valós érték növekmény a helyettesítő tőkeinstrumentumok valós értéke, valamint a törölt tőkeinstrumentumok nettó valós értéke közötti különbözet a helyettesítő instrumentumok nyújtásának időpontjában. A törölt tőkeinstrumentumok nettó valós értéke azok valós értéke közvetlenül a visszavonás előtt, csökkentve a törléskor a munkavállaló részére történt bármely kifizetés összegével, amely a fenti (b) pont alapján a saját tőkéből történő levonásként került megjelenítésre. Amennyiben a gazdálkodó egység a nyújtott új tőkeinstrumentumokat nem a törölt tőkeinstrumentumok helyettesítőjének tekinti, a gazdálkodó egységnek ezeket az új tőkeinstrumentumokat tőkeinstrumentumok új nyújtásaként kell elszámolnia.

▼M2

28A. Ha egy gazdálkodó egység vagy a másik fél választhat, hogy egy nem megszolgált feltételt teljesít-e, a gazdálkodó egység a gazdálkodó egységnek vagy a másik félnek a megszolgálási időszak alatti nem megszolgált feltételre vonatkozó nemteljesítését törlésként kell, hogy kezelje.

▼B

29. Amennyiben a gazdálkodó egység megszolgált tőkeinstrumentumokat vásárol vissza, a munkavállalónak történő kifizetést a saját tőkéből való levonásként kell elszámolnia, kivéve azt az értéket, amennyivel az adott kifizetés meghaladja a visszavásárolt tőkeinstrumentumok valós értékét a visszavásárlás időpontjában. Bármely ilyen többletet ráfordításként kell elszámolni.

▼B

PÉNZESZKÖZBEN KIEGYENLÍTETT RÉSZVÉNYALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK

▼M59

30. A pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetési ügyletek esetében a gazdálkodó egységnek a megszerzett árukat vagy szolgáltatásokat, valamint a felmerült kötelezettségeket a kötelezettség valós értékén kell értékelnie, a 31–33D. bekezdés követelményeit is figyelembe véve. Amíg a kötelezettséget nem teljesítik, a gazdálkodó egységnek a kötelezettség valós értékét valamennyi beszámolási időszak végén és a teljesítés időpontjában újra kell értékelnie, és a valós érték változásait az adott időszak eredményében kell elszámolnia.

31. Például előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység részvényár-növekedésre vonatkozó jogokat nyújt a munkavállalóinak a javadalmazási csomag részeként, amelynek révén a munkavállalók egy olyan jövőbeni pénzeszközben történő kifizetésre (nem pedig egy tőkeinstrumentumra) szereznek jogosultságot, amely a gazdálkodó egység részvényárának egy meghatározott időszakon keresztüli, meghatározott szintről történő növekedésén alapul. A gazdálkodó egység olyan módon is biztosíthat jogot a munkavállalói részére pénzeszközben történő jövőbeni kifizetésre, hogy olyan részvényekre (beleértve a részvényopció lehívásakor kibocsátandó részvényeket is) szóló jogot biztosít, amelyek kötelezően (például a munkaviszony megszüntetése esetén) vagy a munkavállaló választásától függően visszaváltandók. Ilyen megállapodások például a pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetési ügyletek. A 32–33D. bekezdés bizonyos követelményeket részvényár-növekedésre vonatkozó jogokkal illusztrál; az említett bekezdések követelményei ugyanakkor minden pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetési ügyletre vonatkoznak.

▼B

32. A gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatásokat, valamint az e szolgáltatások megfizetésére vonatkozó kötelezettséget akkor kell elszámolnia, amikor a munkavállalók a szolgáltatást nyújtják. Például egyes részvényár-növekedésre vonatkozó jogok azonnal megszolgálttá válnak, és a munkavállalók számára nem előírt egy meghatározott időtartamú munkaviszony letöltése ahhoz, hogy jogosulttá váljanak a pénzeszközben történő kifizetésre. Kivéve, ha az ellenkezője bizonyított, a gazdálkodó egységnek azt kell vélelmeznie, hogy a munkavállalók által a részvényár-növekedésre vonatkozó jogok ellenértékeként nyújtott szolgáltatásokat megkapta. Ily módon a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatásokat, és az azok megfizetésére vonatkozó kötelezettséget azonnal el kell számolnia. Amennyiben a részvényár-növekedésre vonatkozó jogok nem válnak megszolgálttá addig, amíg a munkavállaló le nem töltött egy meghatározott időtartamú munkaviszonyt, a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatásokat és az azok megfizetésére vonatkozó kötelezettséget akkor kell elszámolnia, amikor az adott időszakban a munkavállalók a szolgáltatást nyújtják.

▼M59

33. A kötelezettséget kezdeti értékeléskor, majd azt követően a teljesítéséig minden egyes beszámolási időszak végén a részvényár-növekedésre vonatkozó jogok valós értékén kell értékelni egy opció árazási modell alkalmazásával, figyelembe véve a részvényár-növekedési jogok nyújtásának feltételeit, valamint a munkavállalók által az adott időpontig nyújtott szolgálat mértékét – a 33A–33D. bekezdés követelményeit is figyelembe véve. Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység módosítja a pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetés nyújtásának feltételeit. A pénzeszközben teljesítettről tőkeinstrumentumban teljesítettre változó besorolású részvényalapú kifizetési ügylet módosítása tekintetében a B. függelék B44A–B44C. bekezdése ad útmutatást.

▼**M59**

A MEGSZOLGÁLÁSI FELTÉTELEK ÉS A NEM MEGSZOLGÁLT FELTÉTELEK KEZELÉSE

33A. A pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetési ügylet függhet meghatározott megszolgálási feltételek teljesítésétől. Ezek lehetnek teljesítményfeltételek is, mint pl. a gazdálkodó egység bizonyos mértékű nyereségnövekedése, vagy a gazdálkodó egység részvényárának meghatározott emelkedése. A megszolgálási feltételeket, a piaci feltételek kivételével, nem kell figyelembe venni az értékelés időpontjában a pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetések valós értékének megállapításánál. Ehelyett a megszolgálási feltételeket – a piaci feltételek kivételével – az ügyletből származó kötelezettség értékeléséhez figyelembe vett juttatások számának kiigazításával kell figyelembe venni.

33B. A 33A. bekezdés előírásainak alkalmazásához a gazdálkodó egységnek el kell számolnia a megszolgálási időszak alatt kapott áruk és szolgáltatások összegét. Ezen összeg a várhatóan megszolgálttá váló juttatások számára vonatkozó rendelkezésre álló legjobb becslés alapján határozható meg. A gazdálkodó egységnek szükség szerint felül kell vizsgálnia ezt a becslést, amennyiben későbbi információk azt jelzik, hogy a várhatóan megszolgálttá váló juttatások száma eltér az előzetes becslésektől. A megszolgálás időpontjában a gazdálkodó egységnek úgy kell módosítania a becslést, hogy az megegyezzen a megszolgált juttatások számával.

33C. A piaci feltételeket, mint pl. a megszolgálás (vagy lehívhatóság) feltételéül szabott megcélzott részvényárat, továbbá a nem megszolgált feltételeket figyelembe kell venni a nyújtott, pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetések valós értékére vonatkozó becslés elkészítésekor, továbbá a valós értéknek az egyes beszámolási időszakok végén és a teljesítés időpontjában való újraértékelésekor.

33D. A 30–33C. bekezdés alkalmazásának eredményeként a pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetés ellenértékeként kapott áruk és szolgáltatások halmozott összege megegyezik a kifizetett összeggel.

FORRÁSADÓ-KÖTELEZETTSÉGEK MIATT NETTÓ ELSZÁMOLÁSÚ RÉSZVÉNYALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK

33E. Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek az adótörvények vagy -rendeletek értelmében a munkavállalók részvényalapú kifizetéshez kapcsolódó adókötelezettségével összefüggésben vissza kell tartania egy összeget, és ezt az összeget – rendszerint pénzeszközben – a munkavállalók nevében át kell utalnia az adóhatóságnak. E kötelezettség teljesítése érdekében a részvényalapú kifizetési megállapodás feltételei megengedhetik vagy előírhatják a gazdálkodó egység számára, hogy a munkavállalók számára a részvényalapú kifizetés lehívásakor (vagy megszolgálásakor) egyébként kibocsátandó tőkeinstrumentumok összegéből a munkavállalók adókötelezettségének monetáris értékével egyező mértékben tőkeinstrumentumokat tartson vissza (a részvényalapú kifizetési megállapodás ilyen esetben „nettó elszámolású”).

33F. A 34. bekezdés követelményei alóli kivételként a 33E. bekezdésben ismertetett ügylet teljes egészét tőkeinstrumentumban teljesített részvényalapú kifizetési ügyletként kell besorolnia, ha a nettó elszámolás nélkül ilyen ügyletként lett volna besorolva.

▼M59

33G. A munkavállalók részvényalapú kifizetéshez kapcsolódó adókötelezettségével összefüggésben az adóhatóság számára teljesítendő kifizetés céljából visszatartott részvények elszámolásához a gazdálkodó egység a jelen standard 29. bekezdését alkalmazza. A teljesített kifizetést ezért a visszatartott részvények saját tőkéből való levonásaként kell elszámolni, de csak annyiban, amennyiben a kifizetés nem haladja meg a visszatartott tőkeinstrumentumoknak a nettó elszámolás időpontjában érvényes valós értékét.

33H. A 33F. bekezdés szerinti kivétel nem alkalmazandó a következőkre:

a) az olyan nettó elszámolású részvényalapú kifizetési megállapodások, amelyek esetében a gazdálkodó egységnek az adótörvények vagy -rendeletek értelmében nem kell visszatartania egy összeget a munkavállalók adott részvényalapú kifizetéshez kapcsolódó adókötelezettségével összefüggésben; vagy

b) az olyan tőkeinstrumentumok, amelyeket a gazdálkodó egység a munkavállalók részvényalapú kifizetéshez kapcsolódó adókötelezettségét meghaladóan tart vissza (amikor a gazdálkodó egység által visszatartott részvények értéke meghaladja a munkavállalók adókötelezettségének monetáris értékét). Az adókötelezettséget meghaladó mértékben visszatartott részvényeket pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetésként kell elszámolni, amikor az összeget pénzeszközben (vagy más eszközben) kifizetik a munkavállalók számára.

▼B

RÉSZVÉNYALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK PÉNZESZKÖZÖS ALTERNATÍVÁVAL

34. Az olyan részvényalapú kifizetési ügyletek esetén, amelyeknél a megállapodás feltételei alapján akár a gazdálkodó egység, akár a másik fél jogosult eldönteni, hogy a gazdálkodó egység az ügyletet pénzeszközben (vagy más eszközben) vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásával egyenlítse ki, a gazdálkodó egységnek az ügyletet, vagy annak komponenseit kizárólag akkor és olyan mértékben kell pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletként elszámolnia, amennyiben a gazdálkodó egységnél kötelezettség merült fel a pénzeszközben vagy más eszközben történő kiegyenlítésre, vagy akkor és olyan mértékben tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletként, amennyiben nem merült fel ilyen kötelezettség.

Olyan részvényalapú kifizetési ügyletek, amelyeknél a megállapodás feltételei a másik fél számára biztosítanak választást a teljesítés módját illetően

35. Amennyiben a gazdálkodó egység a másik fél számára jogot biztosított arra, hogy megválassza, hogy egy részvényalapú kifizetési ügyletet pénzeszközben ([1]) egyenlítsenek ki vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásával, a gazdálkodó egység egy összetett pénzügyi instrumentumot nyújtott, amelynek van egy adósságkomponense (azaz a másik fél joga arra, hogy pénzeszközben történő kifizetést követeljen) és egy tőkekomponense (azaz a másik fél joga arra, hogy a teljesítést tőkeinstrumentumokban követelje, ne pedig pénzeszközben). A munkavállalókon kívüli felekkel megkötött olyan ügyletek esetén, amelyeknél a kapott javak és szolgáltatások valós értékét közvetlenül állapítják meg, a gazdálkodó egységnek az összetett pénzügyi instrumentum tőkekomponensének értékét a kapott javak és szolgáltatások valós értéke, valamint az adósságkomponens valós értéke közötti különbözetként kell meghatároznia abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység a javakat vagy szolgáltatásokat megkapja.

36. Egyéb ügyletek esetén, beleértve a munkavállalókkal folytatott ügyleteket, a gazdálkodó egységnek az összetett pénzügyi instrumentum értékét az értékelés időpontjára vonatkozóan kell megállapítania, figyelembe véve a pénzeszközre vagy tőkeinstrumentumra vonatkozó jog nyújtásának a feltételeit.

([1]) A 35–43. bekezdésben a pénzeszközre történő bármely hivatkozás tartalmazza az egység egyéb eszközeit is.

▼B

37. A 36. bekezdés alkalmazásához a gazdálkodó egységnek először az adósságkomponens valós értékét kell meghatároznia, majd a tőkekomponens valós értékét – figyelembe véve, hogy a másik félnek le kell mondania a pénzeszközre vonatkozó jogáról azért, hogy tőkeinstrumentumot kapjon. Az összetett pénzügyi instrumentum valós értéke e két komponens valós értékeinek összege. Az olyan részvényalapú kifizetési ügyleteket azonban, amelyeknél a másik félnek választási lehetősége van a teljesítés módját illetően, gyakran úgy strukturálják, hogy az egyik teljesítési alternatíva valós értéke megegyezik a másikával. Például, a munkavállalónak választási lehetősége lehet részvényopciókat vagy pénzeszközben kiegyenlített részvényár-növekedésre vonatkozó jogokat szerezni. Ilyen esetekben a tőkekomponens valós értéke nulla, így az összetett pénzügyi instrumentum valós értéke megegyezik az adósságkomponens valós értékével. Fordítva, amennyiben a teljesítési alternatívák valós értékei eltérnek, a tőkekomponens valós értéke általában nullánál nagyobb lesz, amely esetben az összetett pénzügyi eszköz valós értéke nagyobb lesz, mint az adósságkomponens valós értéke.

38. A gazdálkodó egységnek elkülönülten kell elszámolnia az összetett pénzügyi instrumentum egyes komponenseire vonatkozóan kapott vagy megszerzett javakat vagy szolgáltatásokat. Az adósságkomponens esetében a gazdálkodó egységnek akkor kell elszámolnia a megszerzett javakat vagy szolgáltatásokat, valamint az ezekért való fizetésre vonatkozó kötelezettséget, amikor a másik fél a javakat vagy a szolgáltatásokat nyújtja, a pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások alapján (30–33. bekezdés). A tőkekomponensre vonatkozóan (ha van), a gazdálkodó egységnek a kapott javakat és szolgáltatásokat, valamint a saját tőke növekedését akkor kell elszámolnia, amikor a másik fél a javakat vagy a szolgáltatásokat nyújtja, a tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások szerint (10–29. bekezdés).

39. A teljesítés időpontjában a gazdálkodó egységnek a kötelezettséget annak valós értékére át kell értékelnie. Amennyiben a gazdálkodó egység a teljesítéskor tőkeinstrumentumot bocsát ki, nem pedig pénzeszközben fizet, a kötelezettséget át kell vezetni közvetlenül a saját tőkébe, mint a kibocsátott tőkeinstrumentumok ellenértékét.

40. Ha a gazdálkodó egység a teljesítéskor pénzeszközben fizet, nem pedig tőkeinstrumentumokat bocsát ki, a kifizetés teljes összegét a kötelezettség kiegyenlítésére kell felhasználni. A korábban elszámolt tőkekomponensnek a saját tőkében kell maradnia. A pénzeszközben történő teljesítés választásakor a másik fél lemondott azon jogáról, hogy tőkeinstrumentumokat kapjon. Ez az előírás azonban nem zárja ki, hogy a gazdálkodó egység a saját tőkén belül, az egyik sajáttőke-elemből a másikba, átvezetést hajtson végre.

Olyan részvényalapú kifizetési ügyletek, amelyeknél a megállapodás feltételei a gazdálkodó egység számára biztosítanak választást a teljesítés módját illetően

41. Az olyan részvényalapú kifizetési ügyletek esetében, amelyek a gazdálkodó egység számára biztosítanak választási lehetőséget annak eldöntésére, hogy pénzeszközben vagy tőkeinstrumentum kibocsátásával történjen-e a teljesítés, a gazdálkodó egységnek meg kell határoznia, hogy van-e meglévő kötelme a pénzeszközben történő kiegyenlítésre, és a részvényalapú kifizetési ügyletet ennek megfelelően kell elszámolnia. A gazdálkodó egységnek akkor van meglévő kötelme pénzeszközben kiegyenlíteni, ha a tőkeinstrumentumban való teljesítés választásának nincs kereskedelmi tartalma (pl. mivel a gazdálkodó egység törvényesen nem bocsáthat ki részvényeket), vagy amikor a gazdálkodó egység korábbi gyakorlata vagy meglevő politikája szerint pénzeszközben szokott kiegyenlíteni, vagy általánosságban pénzeszközben szokott kiegyenlíteni minden olyan esetben, amikor a másik fél pénzeszközben történő kiegyenlítést igényel.

▼B

42. Amennyiben a gazdálkodó egységnek meglévő kötelme van pénzeszközben való kiegyenlítésre, az ügyletet a pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások alapján kell elszámolnia, a 30–33. bekezdés szerint.

43. Amennyiben nem áll fenn ilyen kötelem, a gazdálkodó egységnek az ügyletet a tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások alapján kell elszámolnia, a 10–29. bekezdés alapján. A teljesítéskor:

(a) amennyiben a gazdálkodó egység a pénzeszközben történő kiegyenlítést választja, a pénzeszközben történő kifizetést egy tőkerészesedés visszavásárlásaként kell elszámolni, azaz a saját tőkéből való levonásként, kivéve, a (c) pontban leírtakat;

(b) amennyiben a gazdálkodó egység a tőkeinstrumentumok kibocsátásával történő kiegyenlítést választja, nincs szükség további elszámolásra (csak átvezetésre a saját tőke komponensei között, ha szükséges), kivéve a (c) pontban leírtakat;

(c) amennyiben a gazdálkodó egység a teljesítés időpontjában magasabb valós értékű teljesítési alternatívát választja, a gazdálkodó egységnek el kell számolnia az adott többletértékre vonatkozó többletráfordításokat, azaz a kifizetett pénzösszeg, valamint azon tőkeinstrumentumok valós értéke közötti különbözetet, amelyek egyébként kibocsátásra került volna, vagy a kibocsátott tőkeinstrumentumok valós értéke és azon pénzeszköz összeg közötti különbözetet, amely egyébként fizetendő lett volna, attól függően, hogy melyik alkalmazandó.

▼M23

RÉSZVÉNYALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK CSOPORTHOZ TARTOZÓ GAZDÁLKODÓ EGYSÉGEK KÖZÖTT (2009. ÉVI MÓDOSÍTÁSOK)

43A. A csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek közötti részvényalapú kifizetési ügyletek esetében a javakat vagy szolgáltatásokat kapó gazdálkodó egységnek az egyedi vagy különálló pénzügyi kimutatásokban a kapott javakat vagy szolgáltatásokat tőkeinstrumentumban kiegyenlített, vagy pénzeszközben kiegyenlített kifizetési ügyletként kell értékelnie, a következők figyelembevételével:

a) a nyújtott juttatások jellege, és

b) saját jogai és kötelezettségei.

A javakat vagy szolgáltatásokat kapó gazdálkodó egység által megjelenített összeg különbözhet a konszolidált csoport által vagy a részvényalapú kifizetési ügyletet kiegyenlítő, a csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység által megjelenített összegtől.

43B. A javakat vagy szolgáltatásokat kapó gazdálkodó egységnek a kapott javakat vagy szolgáltatásokat tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletként kell értékelnie, ha:

a) a nyújtott juttatások a saját tőkeinstrumentumai, vagy

b) a gazdálkodó egység nem köteles kiegyenlíteni a részvényalapú kifizetési ügyletet.

Az ilyen tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletet a gazdálkodó egységnek a későbbiekben csak a 19–21. bekezdéssel összhangban levő nem piaci megszolgálási feltételek változása esetén kell újraértékelnie. A javakat vagy szolgáltatásokat kapó gazdálkodó egységnek a kapott javakat vagy szolgáltatásokat minden más esetben pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletként kell értékelnie.

▼M23

43C. Amennyiben a gazdálkodó egység úgy egyenlíti ki a részvényalapú kifizetési ügyletet, hogy a javakat vagy szolgáltatásokat a csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység kapja, úgy az ügyletet csak akkor jeleníti meg tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletként, ha a kiegyenlítés a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban történik. Az ügyletet minden más esetben pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletként kell megjeleníteni.

43D. Bizonyos csoportügyletek olyan visszafizetési megállapodásokat tartalmaznak, amelyek értelmében a csoporthoz tartozó egyik gazdálkodó egység megfizeti a javak vagy a szolgáltatások nyújtója felé irányuló részvényalapú kifizetés rendelkezésre bocsátását a csoporthoz tartozó más gazdálkodó egységnek. Ilyen esetekben a javakat vagy szolgáltatásokat kapó gazdálkodó egységnek a részvényalapú kifizetési ügyletet a 43B. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia, függetlenül a csoporton belüli visszafizetési megállapodásoktól.

▼B

KÖZZÉTÉTELEK

44. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a tárgyidőszak alatt fennálló részvényalapú kifizetési megállapodások jellegét és mértékét megértsék.

45. A 44. bekezdésben foglalt alapelv betartásához a gazdálkodó egységnek legalább a következő információkat kell közzétennie:

(a) az időszak alatt bármely időpontban létező részvényalapú kifizetési ügylet minden típusának leírását, beleértve az egyes megállapodások fő feltételeit, mint pl. a megszolgálási feltételek, a nyújtott opciók maximális időbeli hatálya, valamint a teljesítés módja (pl. pénzeszközben vagy tőkeinstrumentumban). Az alapvetően hasonló típusú részvényalapú kifizetési megállapodásokat a gazdálkodó egység összevontan is bemutathatja, kivéve, ha a 44. bekezdésben foglalt alapelv betartásához az egyes megállapodások elkülönülten történő bemutatása szükséges;

(b) a részvényopciók számát és súlyozott átlagos lehívási árát, az alábbi opció csoportokra vonatkozóan:

i. az időszak elején meglévő;

ii. a tárgyidőszakban nyújtott;

iii. a tárgyidőszakban jogvesztetté vált;

iv. a tárgyidőszakban lehívott;

v. a tárgyidőszakban lejárt;

vi. az időszak végén meglévő; és

vii. az időszak végén lehívható;

(c) az időszakban lehívott részvényopciókra vonatkozóan a súlyozott átlagos részvényárat a lehívás időpontjában. Amennyiben az opciók rendszeresen lehívásra kerültek a tárgyidőszak során, a gazdálkodó egység e helyett az időszakra vonatkozó súlyozott átlagos részvényárat is közzéteheti;

▼B

(d) az időszak végén meglévő részvényopciókra vonatkozóan a lehívási árak tartományát, valamint a súlyozott átlagos hátralévő szerződéses élettartamot. Amennyiben a lehívási árak tartománya széles, a meglévő opciókat olyan tartományokra kell osztani, amelyek érdemi információt szolgáltatnak azon további részvények számának és ütemezésének a megítéléséhez, amelyek kibocsátásra kerülhetnek, valamint azon pénzösszeg értékeléséhez, amely ezen opciók lehívásakor járna.

46. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy megértsék, hogy a kapott javak és szolgáltatások valós értéke vagy a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke az időszak során hogyan került megállapításra.

47. Amennyiben a gazdálkodó egység a tőkeinstrumentumai ellenértékeként kapott javak és szolgáltatások valós értékét közvetett módon határozta meg a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján, ahhoz, hogy a 46. bekezdésben meghatározott alapelv teljesüljön, a gazdálkodó egységnek legalább a következőket kell közzétennie:

(a) az időszak alatt nyújtott részvényopciókra vonatkozóan az ezen opciók értékelés időpontjában érvényes súlyozott átlagos valós értékét, valamint információt arra vonatkozóan, hogy a valós érték hogyan került megállapításra, beleértve:

i. a felhasznált opcióárazási modellt, valamint az ezen modell inputjait, beleértve a súlyozott átlagos részvényárat, a lehívási árat, a várható volatilitást, az opció élettartamát, a várható osztalékot, a kockázatmentes kamatlábat, és egyéb, a modellhez szükséges inputokat, beleértve a várható korai lehívás figyelembevételéhez felhasznált módszert és a feltételezéseket;

ii. azt, hogy a várható volatilitás hogyan került megállapításra, beleértve annak kifejtését, hogy a várható volatilitás meghatározása milyen mértékben alapul múltbeli adatokon; és

iii. azt, hogy az opció nyújtás bármely más jellemzője figyelembevételre került-e és hogyan a valós érték megállapításánál, pl. a piaci feltételek;

(b) az időszak alatt nyújtott egyéb tőkeinstrumentumokra vonatkozóan (azaz ami nem részvényopció) az ezen tőkeinstrumentumok értékelés időpontjában érvényes súlyozott átlagos valós értékét, valamint információt arra vonatkozóan, hogy a valós érték hogyan került megállapításra, beleértve:

i. azt, hogy ha a valós érték nem egy piacon megfigyelhető áron alapul, az hogyan került megállapításra;

ii. azt, hogy a várható osztalék figyelembevételre került-e és hogyan a valós érték megállapításánál; és

iii. azt, hogy a tőkeinstrumentum bármely más jellemzője figyelembevételre került-e és hogyan a valós érték megállapításánál;

(c) az olyan részvényalapú kifizetési megállapodásokra vonatkozóan, amelyek az időszak során módosításra kerültek:

i. e módosítások magyarázatát;

ii. az (e módosítások eredményeként) nyújtott valósérték-növekményt; és

iii. információt arra vonatkozóan, hogy a valósérték-növekmény értéke hogyan került meghatározásra, konzisztens módon a fenti (a) és (b) bekezdésben kifejtettekkel, ahol alkalmazandó.

▼B

48. Amennyiben a gazdálkodó egység az időszak alatt kapott javak vagy szolgáltatások valós értékét közvetlenül határozta meg, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie, hogy a valós érték hogyan került megállapításra, pl. hogy a valós érték az adott javak és szolgáltatások piaci ára alapján került-e meghatározásra.

49. Amennyiben a gazdálkodó egység megcáfolta a 13. bekezdésben leírt feltételezést, közzé kell tennie ezt a tényt, és magyarázatot kell adnia arra, hogy a feltételezés miért dőlt meg.

50. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék a részvényalapú kifizetési ügyletek hatását a gazdálkodó egység tárgyidőszaki eredményére, valamint pénzügyi helyzetére.

51. Az 50. bekezdésben foglalt alapelv betartásához, a gazdálkodó egységnek legalább a következő információkat kell közzétennie:

(a) a tárgyidőszakban elszámolt, olyan részvényalapú kifizetési ügyletekből származó teljes ráfordításokat, amelyek esetében a kapott javak és szolgáltatások nem feleltek meg az eszközként való kimutatás feltételeinek, és amiatt azok azonnal ráfordításként kerültek elszámolásra, beleértve a teljes ráfordítás azon részének elkülönült közzétételét, amely tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekből keletkezett;

(b) a részvényalapú kifizetési ügyletekből keletkező kötelezettségekre vonatkozóan:

i. a teljes könyv szerinti értéket az időszak végén; és

ii. az olyan kötelezettségek teljes belső értékét az időszak végén, amelyekre vonatkozóan az időszak végén a másik fél pénzeszközre vagy más eszközre vonatkozó joga megszolgálttá vált (pl. megszolgált részvényár-növekedésre vonatkozó jogok).

▼M59

52. Amennyiben a jelen standard alapján közzéteendő információk nem elegendőek a 44., 46. és 50. bekezdésben foglalt elveknek való megfeleléshez, a gazdálkodó egységnek az ezen elveknek való megfeleléshez szükséges további információkat is közzé kell tennie. Például ha a gazdálkodó egység valamely részvényalapú kifizetési ügyletet a 33F. bekezdésnek megfelelően tőkeinstrumentumban teljesítettként sorolt be, akkor közzé kell tennie annak az összegnek a becslését, amelyet a munkavállalók adókötelezettségével összefüggésben várhatóan át fog utalni az adóhatóságnak, ha a felhasználók tájékoztatása a részvényalapú kifizetési megállapodások jövőbeni cash flow hatásai miatt szükséges.

▼B

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

53. A tőkeinstrumentumban teljesített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozóan a gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t azokra a részvényekre, részvényopciókra és egyéb tőkeinstrumentumokra kell alkalmaznia, amelyek 2002. november 7-e után kerültek nyújtásra és a jelen IFRS hatálybalépésének időpontjában még nem váltak megszolgálttá.

54. A gazdálkodó egység számára javasolt, de nem előírás, hogy a jelen IFRS-t más tőkeinstrumentum-nyújtásokra is alkalmazza, amennyiben azoknak az értékelés időpontjában érvényes valós értékét a gazdálkodó egység nyilvánosan közzétette.

▼B

55. Valamennyi olyan tőkeinstrumentum-nyújtás esetén, amelyre a jelen IFRS-t alkalmazzák, a gazdálkodó egységnek újra meg kell állapítania az összehasonlító adatokat, és ahol alkalmazandó, a legkorábbi bemutatott időszak felhalmozott eredményének nyitó egyenlegét kell módosítania.

56. Valamennyi olyan tőkeinstrumentum nyújtásra vonatkozóan, amelyre a jelen IFRS-t még nem alkalmazzák (pl. a 2002. november 7-én vagy az előtt nyújtott tőkeinstrumentumok), a gazdálkodó egységnek mindazonáltal közzé kell tennie a 44. és 45. bekezdésben előírt információkat.

57. Amennyiben az IFRS hatálybalépése után a gazdálkodó egység módosítja egy olyan tőkeinstrumentum nyújtásának feltételeit, amelyre az IFRS-t nem alkalmazzák, a gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a 26–29. bekezdés rendelkezéseit e módosítások megjelenítésére.

58. Azon részvényalapú kifizetési ügyletekből származó kötelezettségek esetében, amelyek az IFRS hatálybalépésekor is fennálltak, a gazdálkodó egységnek az IFRS-t visszamenőlegesen kell alkalmaznia. Ezen kötelezettségekre vonatkozóan a gazdálkodó egységnek az összehasonlító adatokat újra meg kell állapítania, beleértve a legkorábbi olyan bemutatott időszak felhalmozott eredménye nyitó egyenlegének a módosítását is, amelyre vonatkozóan az összehasonlító adatokat újra megállapították, kivéve, hogy a gazdálkodó egységnek nem kell az összehasonlító adatokat módosítania abban a mértékben, amennyiben az információk 2002. november 7. előtti időszakra vagy időpontra vonatkoznak.

59. A gazdálkodó egység számára javasolt, de nem előírás a jelen IFRS visszamenőleges alkalmazása a részvényalapú kifizetési ügyletekből származó egyéb kötelezettségekre vonatkozóan, pl. olyan kötelezettségekre, amelyek valamely olyan időszak alatt rendezésre kerültek, amelyre vonatkozóan összehasonlító adat került bemutatásra.

▼M59

59A. A gazdálkodó egységnek a 30–31., a 33–33H. és a B44A–B44C. bekezdésben szereplő módosításokat az alábbiakban ismertetett módon kell alkalmaznia. A korábbi időszakok adatait nem kell újra megállapítania.

a) A B44A–B44C. bekezdésben szereplő módosítások csak az olyan változásokra alkalmazandók, amelyek a módosítások gazdálkodó egység általi első alkalmazásának időpontjában vagy azt követően merülnek fel.

b) A 30–31. és a 33–33D. bekezdésben szereplő módosítások azokra a részvényalapú kifizetési ügyletekre alkalmazandók, amelyek a módosítások gazdálkodó egység általi első alkalmazásának időpontjában nem megszolgáltak, továbbá azokra a részvényalapú kifizetési ügyletekre, amelyeket a módosítások gazdálkodó egység általi első alkalmazásának időpontjában vagy azt követően nyújtanak. A módosítások gazdálkodó egység általi első alkalmazásának időpontja előtt nyújtott, nem megszolgált részvényalapú kifizetési ügyletek esetében a gazdálkodó egységnek az említett időpontban újra kell értékelnie a kötelezettséget, és az újraértékelés eredményét meg kell jelenítenie azon beszámolási időszak nyitó felhalmozott eredményében (vagy a saját tőke más megfelelő komponensében), amelyben a módosításokat először alkalmazza.

▼M59

c) A 33E–33H. bekezdésben szereplő módosítások és az 52. bekezdés módosítása azokra a részvényalapú kifizetési ügyletekre alkalmazandók, amelyek a módosítások gazdálkodó egység általi első alkalmazásának időpontjában nem megszolgáltak (vagy megszolgáltak ugyan, de nem lehívottak), továbbá azokra a részvényalapú kifizetési ügyletekre, amelyeket a módosítások gazdálkodó egység általi első alkalmazásának időpontjában vagy azt követően nyújtanak. A gazdálkodó egységnek az olyan nem megszolgált (vagy megszolgált, de nem lehívott) részvényalapú kifizetési ügyletek (vagy azok komponensei) esetében, amelyeket korábban pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetésként, most viszont a módosításoknak megfelelően már tőkeinstrumentumban teljesítettként sorolt be, a részvényalapú kifizetési kötelezettség könyv szerinti értékét a módosítások első alkalmazásának időpontjában át kell sorolnia a saját tőkébe.

59B. Az 59A. bekezdés követelményeitől eltérve a gazdálkodó egység a 63D. bekezdésben szereplő módosítást akkor és csak akkor alkalmazhatja visszamenőlegesen, a jelen standard 53–59. bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezésekre is figyelemmel, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően, ha ez az utólag ismertté vált tények felhasználása nélkül lehetséges. Ha a gazdálkodó egység a visszamenőleges alkalmazás mellett dönt, akkor azt következetesen végre kell hajtania a *Részvényalapú kifizetési ügyletek besorolása és értékelése* (Az IFRS 2 standard módosítása) szerinti összes módosításra.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

60. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó egység a jelen IFRS-t egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M22

61. A (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 standard és a 2009 áprilisában kibocsátott *IFRS-ek javításai* módosították az 5. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység a (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M2

62. A gazdálkodó egységnek a következő módosításokat visszamenőleg kell alkalmaznia a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra:

(a) a 21A bekezdésnek a nem megszolgált feltételek kezelésére vonatkozó követelményeit;

(b) a „megszolgálttá válik” és a „megszolgálási feltételek” átdolgozott fogalmait az „A” mellékletben;

(c) a 28. és a 28A bekezdések módosításait a törlések vonatkozásában.

A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat 2009. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M59

63. A gazdálkodó egységnek a 2009 júniusában kibocsátott *Csoporthoz tartozó, pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetési ügyletek* szerinti következő módosításokat a 2010. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra az 53–59. bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezésekre is figyelemmel, az IAS 8 standardnak megfelelően visszamenőlegesen kell alkalmaznia:

a) a 2. bekezdés módosítása, a 3. bekezdés törlése, valamint az új 3A. és 43A–43D. bekezdés, továbbá a B. függelékben az új B45., B47., B50., B54., B56–B58. és B60. bekezdés beillesztése a csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek közötti ügyletek elszámolása tekintetében.

b) az A. függelékben szereplő módosított fogalommeghatározások a következők tekintetében:

— pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletek;

— tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletek;

— részvényalapú kifizetési megállapodás; és

— részvényalapú kifizetési ügylet.

Ha a visszamenőleges alkalmazáshoz szükséges információk nem állnak rendelkezésre, a gazdálkodó egységnek az egyedi vagy különálló pénzügyi kimutatásokban a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban megjelenített összegeket kell feltüntetnie. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy 2010. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M32

63A. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard és az IFRS 11 módosította az 5. bekezdést és az A. függeléket. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 11 standardot.

▼M43

63B. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* módosította a 15. és a 19. bekezdést. Az A. függelékben a „megszolgálási feltételek” és a „piaci feltétel” fogalommeghatározását módosították, továbbá kiegészítették a „teljesítményfeltétel” és a „szolgálati feltétel” fogalommeghatározásával. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást a jövőre nézve, a 2014. július 1-jén, vagy azt követően nyújtott részvényalapú kifizetési ügyletekre kell alkalmazniuk. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M53

63C. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 6. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M59

63D. A 2016 júniusában kibocsátott *Részvényalapú kifizetési ügyletek besorolása és értékelése* (Az IFRS 2 standard módosítása) módosította a 19., a 30–31., a 33., az 52. és a 63. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 33A–33H., az 59A–59B., a 63D. és a B44A–B44C. bekezdéssel és a kapcsolódó címekkel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2018. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M23

ÉRTELMEZÉSEK VISSZAVONÁSA

64. A 2009 júniusában kibocsátott *Csoporthoz tartozó, pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletek* hatályon kívül helyezi az IFRIC 8 *Az IFRS 2 hatóköre* és az IFRIC 11 *IFRS 2 – Csoport- és sajátrészvény-ügyletek* értelmezést. Az említett dokumentumban szereplő módosítások az IFRIC 8 és az IFRIC 11 értelmezésben meghatározott korábbi követelményeket is beemelték, a következők szerint:

a) módosították a 2. bekezdést és a standardot kiegészítették a 13A. bekezdéssel, az olyan ügyletek elszámolása tekintetében, amelyeknél a gazdálkodó egység nem tudja egyedileg azonosítani az összes kapott jószágot és szolgáltatást, vagy azok közül néhányat. Az említett követelmények a 2006. május 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakok vonatkozásában voltak hatályban.

b) a standard B. függelékét kiegészítették a B46., B48., B49., B51–B53., B55., B59. és B61. bekezdéssel, a csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek közötti ügyletek elszámolása tekintetében. Az említett követelmények a 2007. március 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakok vonatkozásában voltak hatályban.

Az említett követelményeket visszamenőleg alkalmazták az IAS 8 előírásaival összhangban, az IFRS 2 átmeneti rendelkezéseire is figyelemmel.

▼B

A függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

▼M23

Pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügylet Olyan **részvényalapú kifizetési ügylet**, amelyben a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat szerez meg úgy, hogy az ezen javak vagy szolgáltatások nyújtóival szemben kötelezettséget vállal pénzeszköznek vagy egyéb eszközöknek az átadására egy olyan összegben, amely a gazdálkodó egység vagy a csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumainak** (beleértve a részvényeket és a **részvényopciókat** is) az árán (vagy értékén) alapul.

▼B

Munkavállalók és hasonló szolgálatokat nyújtók	Olyan magánszemélyek, akik személyes szolgáltatásokat nyújtanak a gazdálkodó egység számára, és vagy (a) olyan magánszemélyek, akik jogi és adózási szempontból munkavállalóknak tekintendők; vagy (b) olyan magánszemélyek, akik a gazdálkodó egység számára dolgoznak, a gazdálkodó egység irányítása alatt, ugyanolyan módon, mint azok a magánszemélyek, akik jogi vagy adózási szempontból munkavállalónak tekintendők; vagy (c) a nyújtott szolgáltatások hasonlóak a munkavállalók által nyújtott szolgáltatásokhoz. Például, a kifejezés magában foglal minden vezetőt, azaz az olyan személyeket, akik hatáskörrel és felelősséggel rendelkeznek a gazdálkodó egység tervezési, irányítási és ellenőrzési tevékenységeiben, beleértve a nem ügyvezető igazgatókat is.
Tőkeinstrumentum	Olyan szerződés, amely egy gazdálkodó egység összes kötelezettségének a levonása után a gazdálkodó egység eszközeiben meglévő maradvány érdekeltséget testesít meg [1].
Nyújtott tőkeinstrumentum	A gazdálkodó egység valamely **tőkeinstrumentumára** vonatkozó (feltételes vagy feltétel nélküli) jog, melyet a gazdálkodó egység ad egy másik fél számára egy **részvényalapú kifizetési megállapodás** alapján.

▼M23

Tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügylet	Olyan **részvényalapú kifizetési ügylet**, amelyben a gazdálkodó egység a) a saját **tőkeinstrumentumai** (beleértve a részvényeket és **részvényopciókat** is) ellenértékeként kap javakat vagy szolgáltatásokat, vagy b) javakat vagy szolgáltatásokat kap, de nem köteles kiegyenlíteni a javak vagy szolgáltatások nyújtójával kötött ügyletet.

▼B

Valós érték	Az az összeg, amelyért egy jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszköz elcserélhető, egy kötelezettség kiegyenlíthető vagy egy **nyújtott tőkeinstrumentum** elcserélhető.

[1] A *Keretelvek* úgy definiálják a kötelezettséget, mint egy gazdálkodó egység múltbeli eseményekből származó olyan meglévő kötelmét, amelynek teljesítése várhatóan gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrásoknak a gazdálkodó egységből való kiáramlását (azaz a gazdálkodó egység pénzeszközeinek vagy egyéb eszközeinek kiáramlását) eredményezi.

▼B

Nyújtás időpontja

Az az időpont, amikor a gazdálkodó egység és egy másik fél (beleértve a munkavállalót is) egy **részvényalapú kifizetésre vonatkozó megállapodást** köt, amely az az időpont, amikor a gazdálkodó egység és a másik fél közös megegyezésre jut a megállapodás fő feltételeit illetően. A nyújtás időpontjában a gazdálkodó egység megadja a másik félnek a pénzeszközre, más eszközre vagy a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumára** vonatkozó jogot, feltéve, hogy a **megszolgálás feltételei,** ha vannak, teljesülnek. Amennyiben a megállapodást jóvá kell hagyatni (pl. a részvényesek által), a nyújtás időpontja az az időpont, amikor a jóváhagyást megszerzik.

Belső érték

Azon részvények **valós értékének,** amelyeket a másik félnek (feltételes vagy feltétel nélküli) joga van lejegyezni, vagy amelyet joga van megkapni, valamint annak az árnak (ha van) a különbözete, amit a másik fél köteles (lesz) megfizetni e részvényekért. Például, egy olyan **részvényopciónak**, amelynek lehívási ára 15 CU ([1]) és amely egy 20 CU **valós értékű** részvényre vonatkozik, 5 CU a belső értéke.

▼M43

Piaci feltétel

Olyan **teljesítményfeltétel**, amelytől a **tőkeinstrumentum** lehívási ára, megszolgálása vagy lehívhatósága függ, amely a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumainak** (vagy egy ugyanahhoz a csoporthoz tartozó másik gazdálkodó egység tőkeinstrumentumainak) piaci árához (vagy értékéhez) kapcsolódik, mint például:

(a) egy meghatározott részvényárnak, vagy egy **részvényopció** meghatározott **belső értékének** az elérése, vagy

(b) egy olyan meghatározott cél elérése, amely a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumainak** (vagy egy ugyanahhoz a csoporthoz tartozó másik gazdálkodó egység tőkeinstrumentumainak) piaci árán (vagy értékén) alapul, más gazdálkodó egységek **tőkeinstrumentumainak** piaci árán alapuló indexhez képest.

A piaci feltétel megköveteli, hogy a másik fél meghatározott szolgálati időszakot töltsön le (**szolgálati feltétel**); a szolgálat letöltésére vonatkozó előírás lehet kifejezett vagy hallgatólagos.

([1]) A jelen függelékben a pénzegységek „pénznemegységben” (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

▼B

Értékelés időpontja

Az az időpont, amikor a **nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékét** meghatározzák a jelen IFRS céljára. A **munkavállalókkal és hasonló szolgálatokat nyújtó más személyekkel** kötött ügyletek esetében az értékelés időpontja a **nyújtás időpontja.** A munkavállalókon (és a hasonló szolgálatokat nyújtókon) kívüli más személyekkel kötött ügyletek esetében az értékelés időpontja az az időpont, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja.

▼M43

Teljesítményfeltétel

Olyan **megszolgálási feltétel**, amely megköveteli, hogy:

(a) a másik fél meghatározott szolgálati időszakot töltsön le (**szolgálati feltétel**); a szolgálat letöltésére vonatkozó előírás lehet kifejezett vagy hallgatólagos; valamint

(b) meghatározott teljesítménycél(ok) teljesüljenek, miközben a másik fél az a) pontban előírt szolgálatot tölti.

A teljesítménycél(ok) elérésének időszaka:

(a) nem lépheti túl a szolgálati időszak végét; valamint

(b) a szolgálati időszakot megelőzően is megkezdődhet, feltéve ha a teljesítménycél kezdőnapja nem előzi meg jelentősen a szolgálati időszak kezdetét.

A teljesítménycélt az alábbiakra való hivatkozás révén határozzák meg:

(a) a gazdálkodó egység működése (tevékenységei) vagy egy ugyanahhoz a csoporthoz tartozó másik gazdálkodó egység működése vagy tevékenységei (nem piaci feltétel); vagy

(b) a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumainak** vagy egy ugyanahhoz a csoporthoz tartozó másik gazdálkodó egység tőkeinstrumentumainak (beleértve a részvényeket és a **részvényopciókat**) ára (vagy értéke) (**piaci feltétel**).

A teljesítménycél kapcsolódhat a gazdálkodó egység egészének, vagy egy részének (vagy a csoport egy részének) a teljesítményéhez, például egy részlegéhez vagy egy adott munkavállalóéhoz.

▼B

Újraindítási jellemző

Olyan jellemző, amely további **részvényopciók** automatikus nyújtását biztosítja, ha az opció birtokosa lehívja a korábban nyújtott opcióit, a gazdálkodó egység részvényeit, nem pedig pénzeszközt használva a lehívási ár rendezésére.

▼B

Újraindítási opció	Egy új **részvényopció** nyújtása, amikor részvényt használnak fel egy korábbi **részvényopció** lehívási árának kielégítésére.

▼M43

Szolgálati feltétel	Olyan **megszolgálási feltétel**, amely megköveteli, hogy a másik fél meghatározott szolgálati időszakot töltsön le, melynek során szolgáltatásokat nyújt a gazdálkodó egységnek. Amennyiben a másik fél a **megszolgálási időszak** alatt bármilyen okból felhagy a szolgáltatásnyújtással, nem teljesíti a feltételt. A szolgálati feltétel nem kötődik teljesítménycél eléréséhez.

▼M23

Részvényalapú kifizetési megállapodás	Olyan megállapodás a gazdálkodó egység (vagy a csoporthoz ([a]) tartozó más gazdálkodó egység vagy a csoporthoz tartozó bármely gazdálkodó egység részvényese) és egy másik fél (beleértve a munkavállalókat is) között, amely alapján a másik fél jogosult megkapni az alábbiakat: a) pénzeszközt vagy a gazdálkodó egység más eszközét egy olyan összegben, amely a gazdálkodó egység vagy a csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumainak** (beleértve a részvényeket és a **részvényopciókat** is) az árán (vagy értékén) alapul, vagy b) a gazdálkodó egység vagy a csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumait** (beleértve a részvényeket és a **részvényopciókat** is), feltéve, hogy a meghatározott **megszolgálási feltételek**, ha vannak, teljesülnek. ([a]) ►**M32** A „csoport” fogalmát az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard A. függeléke a beszámolót készítő gazdálkodó egység legfőbb anyavállalatának szemszögéből úgy határozza meg, mint „az anyavállalat és annak összes leányvállalata”. ◄
Részvényalapú kifizetési ügylet	Olyan ügylet, amelynek során a gazdálkodó egység a) **részvényalapú kifizetési megállapodás** keretében javakat vagy szolgáltatásokat kap ezen javak vagy szolgáltatások nyújtójától (beleértve a munkavállalókat is), vagy b) **részvényalapú kifizetési megállapodás** keretében köteles kiegyenlíteni a javak vagy szolgáltatások nyújtójával kötött ügyletet, ugyanakkor a javakat vagy szolgáltatásokat a csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység kapja meg.

▼B

Részvényopció	Olyan szerződés, amely jogot, de nem kötelmet biztosít birtokosa számára, hogy a gazdálkodó egység részvényeit egy fix vagy meghatározható áron egy meghatározott időszak alatt lejegyezze.

▼M2

Megszolgálttá válik	Jogosultsággá válik. Egy **részvény-alapú kifizetési megállapodásban** a másik fél joga pénzeszköz, egyéb eszközök vagy a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumainak** átvételére, akkor válik megszolgálttá, amikor a másik fél jogosultsága többé már nem függ semmilyen **megszolgálási feltétel**.

▼M43

Megszolgálási feltételek	Az a feltétel, amely meghatározza, hogy a gazdálkodó egység megkapja-e azokat a szolgáltatásokat, amelyek a másik felet jogosulttá teszik pénzeszköznek, egyéb eszközöknek vagy a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumainak** átvételére egy **részvényalapú kifizetési megállapodás alapján**. A megszolgálási feltétel vagy **szolgálati feltétel**, vagy **teljesítményfeltétel**.

▼B

Megszolgálási időszak	Az az időszak, amely alatt egy **részvényalapú kifizetésre vonatkozó megállapodásban** meghatározott **megszolgálási feltételek** mindegyikét teljesíteni kell.

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

A nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékének becslése

B1. A jelen függelék B2–B41. bekezdése a nyújtott részvények és részvényopciók valós értékének meghatározási módszereit tekinti át, azon konkrét tényezőkre és feltételekre koncentrálva, amelyek közös jellemzői a részvények és részvényopciók munkavállalók részére történő nyújtásának. Emiatt az nem teljes körű. Továbbá, mivel az alábbiakban megvitatott értékelési kérdések a munkavállalóknak nyújtott részvényekre és részvényopciókra koncentrálnak, feltételezzük, hogy a részvények és részvényopciók valós értéke a nyújtás időpontjában kerül meghatározásra. Ugyanakkor az alábbiakban megvitatott számos értékelési kérdés (pl. a várható volatilitás meghatározása) a munkavállalókon kívüli feleknek nyújtott részvények és részvényopciók abban az időpontban érvényes valós értékének a becslésére is vonatkoznak, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja.

▼B

Részvények

B2. A munkavállalóknak nyújtott részvények esetében a részvények valós értékét a gazdálkodó egység részvényeinek piaci árán kell meghatározni (vagy egy becsült piaci áron, ha a gazdálkodó egység részvényei nincsenek nyilvános forgalomban), amelyet módosítani kell a részvények nyújtásának feltételeit figyelembe véve (kivéve a megszolgálási feltételeket, amelyek ki vannak zárva a valós érték meghatározásból a 19–21. bekezdés alapján).

B3. Például, amennyiben a munkavállaló a megszolgálás időszaka alatt nem jogosult osztalékra, e tényezőt figyelembe kell venni a nyújtott részvények valós értékének meghatározásánál. Hasonlóképpen, amennyiben a részvények átruházási korlátozás alá esnek a megszolgálás időpontját követően, e tényezőt figyelembe kell venni, de csak olyan mértékben, amennyiben a megszolgálás utáni korlátozások hatással vannak arra az árra, amelyet egy jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci résztvevő az adott részvényért megfizetne. Például, amennyiben a részvényekkel aktív kereskedés folyik egy nagy és likvid piacon, a megszolgálást követő korlátozásoknak esetleg csak kismértékű hatása van (ha van egyáltalán) arra az árra, amelyet jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci résztvevő az adott részvényekért megfizetne. A megszolgálás időtartama alatt fennálló átruházási vagy egyéb korlátozásokat nem lehet figyelembe venni a nyújtott részvények nyújtás időpontjában érvényes valós értékének a megállapításához, mivel e korlátozások magukból a megszolgálási feltételekből erednek, amelyek a 19–21. bekezdés alapján kerülnek megjelenítésre.

Részvényopciók

B4. A munkavállalóknak nyújtott részvényopciók esetében számos esetben nem áll rendelkezésre piaci ár, mivel a nyújtott opció olyan feltételektől függ, amelyek nem vonatkoznak a forgalmazott opciókra. Amennyiben nincsenek hasonló feltételekkel rendelkező forgalmazott opciók, a nyújtott opciók valós értékét egy opció árazási modell alkalmazásával kell megbecsülni.

B5. A gazdálkodó egységnek azokat a tényezőket kell mérlegelnie, amelyeket jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező piaci felek mérlegelnének az alkalmazandó opció árazási modell kiválasztásánál. Például sok munkavállalói részvényopció hosszú élettartamú, általában lehívható a megszolgálás időpontja és az opció élettartamának vége közötti időszakban, és gyakran korán lehívják azokat. Ezeket a tényezőket figyelembe kell venni a részvényopciók nyújtás időpontjában érvényes valós értékének becslésekor. Sok gazdálkodó egység esetében ez kizárhatja a Black–Scholes–Merton-formula használatát, amely nem veszi figyelembe a részvényopció élettartamának vége előtti lehívás lehetőségét és lehet, hogy nem megfelelően tükrözi a várható korai lehívás hatásait. Ez a modell szintén nem veszi számításba, hogy a várható volatilitás és egyéb, a modell inputjai is változhatnak az opció élettartama alatt. A viszonylag rövid szerződéses élettartammal rendelkező részvényopciók esetén azonban, vagy amelyeket a megszolgálást követően rövid időn belül le kell hívni, a fent meghatározott tényezők alkalmazása esetleg nem szükséges. Ezekben az esetekben a Black–Scholes–Merton-formula olyan értéket eredményezhet, amely alapjában véve ugyanaz, mint amit egy rugalmasabb opcióárazási modell adna.

▼B

B6. Valamennyi opcióárazási modell legalább az alábbi tényezőket figyelembe veszi:

(a) az opció lehívási ára;

(b) az opció élettartama;

(c) a mögöttes részvények aktuális ára;

(d) a részvényár várható volatilitása;

(e) a részvény után várható osztalék (ha alkalmazható); és

(f) a kockázatmentes kamatláb az opció élettartamára vonatkozóan.

B7. Egyéb olyan tényezőket, amelyeket jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci szereplők figyelembe vennének az ár megállapításánál, szintén figyelembe kell venni (kivéve a megszolgálás feltételeit, valamint az újra indítási jellemzőt, amelyek a valós érték meghatározásából ki vannak zárva a 19–22. bekezdés alapján).

B8. Például egy munkavállalónak nyújtott részvényopció általában nem hívható le bizonyos időszakok alatt (pl. a megszolgálás időszaka alatt, vagy az értékpapír-szabályozó hatóságok által meghatározott időszak alatt). E tényezőt figyelembe kell venni, ha az opció árazási módszer alkalmazása egyébként azt feltételezné, hogy az opció annak élettartama alatt bármikor lehívható. Ha azonban a gazdálkodó egység olyan opcióárazási modellt alkalmaz, amely olyan opciókat értékel, amelyek csak az opció élettartama végén hívhatók le, nincs szükség módosításra amiatt, mert a megszolgálás időszakában nem lehetséges a lehívás (vagy más időszakokban az opció élettartama alatt), mivel a modell már feltételezi, hogy az opciót nem lehet lehívni ezen időszakok alatt.

B9. Hasonlóképpen, a munkavállalói részvényopciókra közös egyéb jellemző a korai lehívás lehetősége, pl. mivel az opció nem szabadon átruházható, vagy, mert a munkavállalónak a munkaviszony megszűnésekor valamennyi megszolgált opciót le kell hívnia. A várható korai lehívás hatásait a B16–21. bekezdésben kifejtettek alapján figyelembe kell venni.

B10. Az olyan tényezőket, amelyeket a jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci szereplők nem vennének figyelembe a részvényopció (vagy más tőkeinstrumentum) árának megállapításánál, nem kell figyelembe venni a részvényopció (vagy más tőkeinstrumentum) valós értékének megállapításánál. Például, a munkavállalóknak nyújtott részvényopciók esetében azok a tényezők, amelyek kizárólag az egyedi munkavállaló szempontjából vannak hatással az opció értékére, nem relevánsak annak az árnak a becsléséhez, amelyet jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező piaci felek határoznának meg.

▼B

Az opcióárazási modell inputjai

B11. A mögöttes részvények várható volatilitására, valamint az utánuk járó osztalékra vonatkozó becslés kialakításakor a cél azon várakozások megközelítése, amelyek tükröződnének az opció jelenlegi piaci vagy kialkudott adásvételi árában. Hasonlóképpen, a munkavállalói részvényopciók korai lehívásának hatásaira vonatkozó becsléseknél a cél azon várakozások megközelítése, amelyet egy, a munkavállalók lehívási magatartásáról részletes információkkal rendelkező külső fél kialakítana, a nyújtás időpontjában rendelkezésre álló információk alapján.

B12. Gyakran a jövőbeni volatilitás, osztalék és lehívási magatartás egy ésszerű várakozásokból kialakított sávot alkot. Ha ez a helyzet, a várható értéket a sávon belül eső valamennyi összegnek a hozzá rendelt bekövetkezési valószínűséggel történő súlyozásával kell kiszámítani.

B13. A jövőre vonatkozó várakozások általában múltbeli tapasztalatokon alapulnak, amelyek módosításra kerülnek, amennyiben a jövő ésszerűen várhatóan különbözni fog a múlttól. Egyes esetekben egyedileg meghatározható tényezők azt jelezhetik, hogy a nem módosított múltbeli tapasztalatok viszonylag rossz előrejelzést adnak a jövőbeni adatokra vonatkozóan. Például, ha egy gazdálkodó egység két teljesen különböző üzletággal rendelkezik, és az egyiket, amelynek kockázata jelentősen alacsonyabb volt a másikénál, elidegeníti, a múltbéli volatilitás nem biztos, hogy a legjobb információt szolgáltatja, amelyre ésszerű jövőbeni várakozások alapozhatók.

B14. Egyéb esetekben előfordulhat, hogy múltbeli adat nem áll rendelkezésre. Például, a tőzsdére újonnan bevezetett gazdálkodó egységnek kevés múltbeli adata van, ha van egyáltalán, a részvényár volatilitására vonatkozóan. A tőzsdén nem jegyzett és az újonnan jegyzett gazdálkodó egységek alább kerülnek megvitatásra.

B15. Összefoglalva, a gazdálkodó egység a volatilitásra, lehívási gyakorlatra és osztalékra vonatkozó becsléseit nem alapozhatja pusztán múltbeli adatokra anélkül, hogy megvizsgálná, hogy a múltbeli információk milyen mértékig lehetnek ésszerű előrejelzései a jövőbeni tapasztalatoknak.

Várható korai lehívás

B16. A munkavállalóknál gyakori az opciók korai lehívása, számos ok miatt. Például, a munkavállalói részvényopciók általában nem átruházhatók. Ez gyakran ahhoz vezet, hogy a munkavállalók korai időpontban lehívják az opcióikat, mivel ez az egyetlen módja, hogy likvidálni tudják a pozíciójukat. Ezen túl, a munkaviszonyukat megszüntető munkavállalóknak általában le kell hívniuk a megszolgált opcióikat egy rövid határidőn belül, egyébként a részvényopciók jogvesztetté válnak. E tényező szintén a munkavállalói részvényopciók korai lehívásához vezet. Egyéb olyan tényezők, amelyek korai lehívást eredményeznek a kockázat kerülés, és a vagyon diverzifikációjának hiánya.

B17. Annak módja, hogy a várható korai lehívás hatásai hogyan kerülnek figyelembevételre, attól függ, hogy melyik opcióárazási módszert alkalmazzák. Például, a várható korai lehívás figyelembe vehető az opció várható élettartamára vonatkozó becslésnek (amely egy munkavállalói részvényopció esetén a nyújtás időpontja és azon időpont közötti időszak, amikor az opció várhatóan lehívásra kerül) az opció árazási modell inputjaként való felhasználásával (pl. a Black–Scholes–Merton-formula). Alternatívaként, a várhatóan korai lehívást egy olyan binomiális vagy hasonló opcióárazási modellben is modellezhetik, amely a szerződés szerinti élettartamot használja inputként.

▼B

B18. A korai lehívásra vonatkozó becslésnél figyelembe veendő tényezők:

(a) a megszolgálás időszakának hossza, mivel a részvényopció tipikus esetben a megszolgálás időszakának végéig nem lehívható. Ugyanakkor, a várható korai lehívás értékelési kihatásainak meghatározása azon a feltételezésen alapul, hogy az opcióra vonatkozó jog átszáll. A megszolgálás feltételeinek hatását a 19–21. bekezdés fejti ki;

(b) azon átlagos időtartam, amely alatt hasonló opciók a múltban érvényben voltak;

(c) a mögöttes részvények ára. A tapasztalat azt mutathatja, hogy a munkavállalók akkor hívják le az opciókat, amikor a részvényár elér egy meghatározott, a lehívási ár feletti szintet;

(d) a munkavállalók szintje a szervezetben. Például a tapasztalatok azt jelezhetik, hogy a magasabb szinten lévő munkavállalók később hívják le az opciókat, mint az alacsonyabb szinteken lévők (a B21. pontban kerül kifejtésre);

(e) a mögöttes részvények várható volatilitása. Átlagban lehet, hogy a munkavállalók a nagy volatilitású részvényekre vonatkozóan korábban hívják le az opciókat, mint az alacsonyabb volatilitásúakra.

B19. A B17. bekezdésben leírtak szerint a korai lehívás hatásai oly módon is figyelembe vehetők, hogy az opció várható élettartamára vonatkozó becslést használják az opció árazási modell inputjaként. Egy munkavállalói csoport számára nyújtott részvényopciók várható élettartamának becslésekor a gazdálkodó egység ezt a becslést alapozhatja a teljes munkavállalói csoportra vonatkozó várható élettartam megfelelően súlyozott átlagára, vagy a csoporton belüli egyes munkavállalói alcsoportokra vonatkozó várható élettartamok megfelelően súlyozott átlagára, a munkavállalók lehívási magatartására vonatkozó részletesebb adatok alapján (lásd lent).

B20. Egy opciónyújtásnak a viszonylag homogén lehívási magatartást mutató munkavállalói csoportokra történő lebontása valószínűleg fontos. Az opció értéke nem lineáris függvénye az opció időtartamának; az érték csökkenő mértékben növekszik az időtartam hosszabbodásával. Például amennyiben a többi feltételezés azonos, bár egy kétéves opció többet ér, mint egy egyéves, az nem ér kétszer annyit. Ez azt jelenti, hogy a becsült opciós értéknek egy olyan egyetlen súlyozott átlagos élettartam alapján történő kiszámítása, amely széles eltérést mutató egyedi élettartamokat foglal magában, túlbecsülné a nyújtott részvényopciók teljes valós értékét. A nyújtott opciók több olyan csoportra történő lebontása, amelyek mindegyikének súlyozott átlagos élettartama viszonylag szűk élettartam-tartományokat tartalmaz, csökkenti ezt a túlértékelést.

B21. Hasonló megfontolások alkalmazandók a binomiális vagy hasonló modell használatakor. Például egy, a munkavállalók minden szintje számára opciót nyújtó gazdálkodó egység tapasztalatai azt jelezhetik, hogy a felsővezetők tovább megtartják opcióikat, mint a középvezetők, és hogy az alacsonyabb szintű munkavállalók minden más

▼B

csoportnál korábban lehívják opcióikat. Ezenfelül azon munkavállalók, akik ösztönözve vannak arra, hogy a munkáltató tőkeinstrumentumaiból egy minimális darabszámot fenntartsanak, beleértve az opciókat is, átlagban lehet, hogy később hívják le az opcióikat, mint mások, aki nem esnek ilyen rendelkezés alá. Ilyen helyzetekben az opcióknak a kedvezményezettek viszonylag homogén lehívási magatartással bíró csoportjaira való lebontása pontosabb becslését eredményezi a nyújtott részvényopciók valós értékének.

Várható volatilitás

B22. A várható volatilitás olyan mérőszám, ami azt az összeget mutatja, amennyivel az ár várhatóan mozogni fog egy adott időszak alatt. Az opciós árazási modellekben a volatilitás mérésére használt mutató a részvény folyamatosan számított megtérülési rátájának évesített standard eltérése egy meghatározott időszak alatt. A volatilitást tipikusan évesítve fejezik ki, ami összehasonlító függetlenül a számításhoz használt időtartam hosszától, pl. napi, heti vagy havi ármegfigyelésektől.

B23. A részvény adott időszakra vonatkozó megtérülési rátája (ami lehet pozitív vagy negatív) azt méri, hogy a részvényes mennyi haszonra tett szert osztalékból és a részvényár emelkedéséből (vagy csökkenéséből).

B24. A részvény várható, évesített volatilitása egy olyan sáv, amelybe a folyamatosan számított éves megtérülési ráta várhatóan az időtartam körülbelül kétharmad részében esni fog. Például mondjuk az, hogy egy 12 %-os folyamatosan számított megtérülési rátájú részvény 30 %-os volatilitással rendelkezik, azt jelenti, hogy annak a valószínűsége, hogy a részvény megtérülési rátája egy év alatt –18 % (12 %–30 %) és 42 % (12 %+30 %) között lesz, kb. kétharmad. Ha a részvényár 100 CU az év elején, és nem kerül sor osztalék kifizetésre, az év végi részvényárnak várhatóan a 85,53 CU (100 CU × $e^{-0,18}$) és 152,20 CU (100 CU × $e^{0,42}$) közé kell esnie körülbelül az idő kétharmadában.

B25. A várható volatilitásra vonatkozó becslésnél figyelembe veendő tényezők:

(a) a gazdálkodó egység részvényeire vonatkozó piacon forgalmazott részvényopcióira, vagy a gazdálkodó egység más, forgalmazott, opciós jellemzőt tartalmazó instrumentumaira (pl. átváltoztatható kötvény), ha van ilyen, vonatkozó vélelmezett volatilitás;

(b) a részvényár múltbeli volatilitása azon legközelebbi időszakra nézve, amelyik általában összemérhető az opció várható időtartamával (figyelembe véve az opció hátralévő szerződés szerinti élettartamát, valamint a várható korai lehívások hatásait);

(c) azon időszak hossza, amelyben a gazdálkodó egység részvényei forgalomban voltak. A tőzsdére újonnan bevezetett gazdálkodó egységnek magas lehet a volatilitása, ha hasonló, de hosszabb ideje jegyzett gazdálkodó egységekkel hasonlítjuk össze. További útmutató az újonnan jegyzett gazdálkodó egységekre vonatkozóan a későbbiekben található;

(d) a volatilitás hosszú távú középértékre, azaz annak hosszú távú középértékére, való visszatérésének tendenciája és egyéb tényezők, amelyek azt jelzik, hogy a jövőbeni volatilitás eltérhet a múltbeli volatilitástól. Például, amennyiben a gazdálkodó egység részvényeinek ára rendkívül volatilis volt egy meghatározható időszakon keresztül egy sikertelen felvásárlási ajánlat vagy egy nagyobb szerkezetátalakítás miatt, ezen időszakot figyelmen kívül lehet hagyni az átlagos éves volatilitás kiszámításánál;

▼B

(e) megfelelő és rendszeres időközök az ármegfigyelésre. Az ármegfigyeléseknek időszakról időszakra konzisztensnek kell lenniük. Például a gazdálkodó egység használhatja minden hétre vonatkozóan a záróárat, vagy a hét legmagasabb árát, de nem használhatja egyes hetekre a záróárat, másokra pedig a legmagasabb árat. Ezenfelül az ármegfigyeléseket a lehívási árral azonos pénznemben kell kifejezni.

Újonnan jegyzett gazdálkodó egységek

B26. A B25. bekezdésben leírtak alapján a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a részvényár múltbeli volatilitását a legutolsó olyan időszakra vonatkozóan, amely általában véve összehasonlítható a várható opciós időtartammal. Ha egy újonnan jegyzett gazdálkodó egység nem rendelkezik elegendő információkkal a múltbeli volatilitásra vonatkozóan, attól még ki kell számítania a múltbeli volatilitást a kereskedési adatok leghosszabb rendelkezésre álló időszakára vonatkozóan. Megvizsgálhatja hasonló gazdálkodó egységeknek az azok életében bekövetkező összehasonítható időszakot követő múltbeli volatilitását is. Például egy csak egy éve jegyzett gazdálkodó egység, amely ötéves átlagos várható élettartammal nyújt opciót, vizsgálat tárgyává teheti az azonos iparágba tartozó gazdálkodó egységek múltbeli volatilitásának alakulását és szintjét az első hat évre vonatkozóan, amelynek során az adott gazdálkodó egységek részvényei forgalomban voltak.

Tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egységek

B27. A tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység nem rendelkezik múltbeli adatokkal a várható volatilitásra vonatkozó becsléshez. Az e helyett mérlegelendő néhány tényező szerepel az alábbiakban.

B28. Egyes esetekben a nem jegyzett gazdálkodó egység, amely rendszeresen bocsát ki opciókat és részvényeket munkavállalói (vagy más felek) részére, már kialakíthatott egy belső piacot a részvényeire. E részvényárak volatilitását figyelembe lehet venni a várható volatilitásra vonatkozó becslés kialakításánál.

B29. Alternatív módszerként, a gazdálkodó egység az olyan hasonló, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek múltbeli vagy vélelmezett volatilitását is figyelembe veheti a várható volatilitásra vonatkozó becslés kialakításához, amelyekre rendelkezésre áll részvényár vagy opciósár-információ. Ez akkor helyénvaló, ha a gazdálkodó egység részvényei értékét hasonló jegyzett gazdálkodó egységek áraira alapozva határozta meg.

B30. Ha a gazdálkodó egység nem hasonló jegyzett gazdálkodó egységek részvényáraira alapozva határozta meg részvényei becsült értékét, hanem ehelyett egy másfajta értékelési módszert alkalmazott a részvényei értékelésére, a gazdálkodó egység a várható volatilitás becslését ezen értékelési módszerrel konzisztensen is levezetheti. Például a gazdálkodó egység értékelheti részvényeit a nettó eszközök vagy nyereség alapján is. Ekkor a nettó eszközök vagy nyereség volatilitását is figyelembe veheti.

Várható osztalék

B31. Az, hogy figyelembe kell-e venni a várható osztalékot a nyújtott részvények vagy opciók valós értékének meghatározásánál, attól függ, hogy a másik fél osztalékra vagy osztalék-egyenértékesre jogosult-e.

▼B

B32. Például, ha a munkavállalók opciót kaptak, és a mögöttes részvényekre nézve osztalékra vagy osztalék-egyenértékesre jogosultak (ami lehet pénzeszközben kifizetett, vagy szolgálhat a lehívási ár csökkentésére is) a nyújtás időpontja, valamint a lehívás időpontja közötti időszakban, a nyújtott opciót úgy kell értékelni, mintha nem kerülne sor osztalék kifizetésére a mögöttes részvények után, azaz a várható osztalékra vonatkozó inputnak nullának kell lennie.

B33. Hasonlóképpen, amikor a munkavállalóknak nyújtott részvények nyújtás időpontjában érvényes valós értékét határozzák meg, nem kell a várható osztalékkal módosítani, amennyiben a munkavállaló jogosult osztalékra a megszolgálás időszaka alatt.

B34. Fordított esetben, amennyiben a munkavállalók nem jogosultak osztalékra vagy osztalék-egyenértékesre a megszolgálás időszaka alatt (vagy a lehívás időpontja előtt, opció esetében), a részvényekre vagy opciókra vonatkozó jogok nyújtás időpontjában történő értékelésénél figyelembe kell venni a várható osztalékot. Azaz, amikor az opciónyújtás valós értékét határozzák meg, a várható osztalékot egy opcióárazási modell alkalmazásakor figyelembe kell venni. Egy részvénynyújtás valós értékének a meghatározásánál az értékelést csökkenteni kell a megszolgálás időszaka alatt várhatóan fizetett osztalékok jelenértékével.

B35. Az opcióárazási modellek általában bekérik a várható osztalékhozam-adatot. A modelleket azonban módosítani lehet úgy, hogy azok a várható osztalék összegét használják, ne pedig a hozamot. A gazdálkodó egység a várható hozamát vagy a várható kifizetéseit egyaránt használhatja. Amennyiben a gazdálkodó egység az utóbbit használja, mérlegelnie kell az osztalék növekedés múltbeli alakulását. Például amennyiben a gazdálkodó egység politikája általában kb. évi 3 %-os osztaléknövelés volt, az opciójának a becsült értéke nem feltételezhet egy fix osztalék összeget az opció teljes élettartamára, kivéve, ha bizonyíték támasztja alá ezt a feltételezést.

B36. Általában véve a várható osztalékra vonatkozó feltételezést nyilvánosan beszerezhető adatokra kell alapozni. Egy olyan gazdálkodó egységnek, amely nem fizet osztalékot, és nem is tervezi, nulla várható osztalékhozammal kell számolnia. Egy fejlődő gazdálkodó egység azonban, amely korábban nem fizetett osztalékot tervezhet azzal, hogy munkavállalói részvényopciója várható élettartama alatt elkezd majd osztalékot fizetni. Az ilyen gazdálkodó egységek a múltbeli osztalékhozamuk (nulla) és egy megfelelően összehasonlítható cégekből álló csoport osztalékhozam-középértékének az átlagát alkalmazhatják.

Kockázatmentes kamatláb

B37. Tipikus esetben a kockázatmentes kamatláb az állam által abban az országban kibocsátott nem kamatozó (zero-coupon) államkötvény benne foglalt hozama, amelynek pénznemében a lehívási árat kifejezték, és amelynek hátralévő élettartama megegyezik az értékelés tárgyát képező opció várható élettartamával (az opció hátralévő szerződésen alapuló élettartama alapján, és figyelembe véve a várható korai lehívások hatásait). Szükség lehet egy megfelelő helyettesítő használatára, amennyiben nincs ilyen államkötvény, vagy a körülmények azt jelzik, hogy a nem kamatozó államkötvények benne foglalt hozama nem

▼B

megfelelően tükrözi a kockázatmentes kamatot (pl. a magas inflációjú gazdaságokban). Ezenfelül megfelelő helyettesítőt kell alkalmazni akkor is, ha a piaci szereplők egy, az értékelés tárgyát képező opció várható élettartamával megegyező élettartamú opció valós értékének meghatározásakor általában ezen helyettesítő felhasználásával határoznák meg a kockázatmentes kamatlábat, nem pedig a nem kamatozó államkötvények benne foglalt hozama alapján.

A tőkeszerkezet hatásai

B38. Tipikus esetben, harmadik személyek, és nem a gazdálkodó egység ír ki forgalmazott részvényopciót. Amikor ezen részvényopciókat lehívják, a kiíró leszállítja a részvényeket az opció birtokosának. E részvényeket a meglévő részvényesektől szerzik meg. Ily módon a forgalmazott részvényopciók lehívásának nincs hígító hatása.

B39. Ezzel ellentétben, amennyiben a részvényopciót a gazdálkodó egység írja ki, új részvények kerülnek kibocsátásra akkor, amikor ezeket a részvényopciókat lehívják (vagy ténylegesen kibocsátott, vagy lényegében, amennyiben korábban visszavásárolt és saját részvényként tartott részvényeket használnak). Mivel a részvények a lehívási áron kerülnek kibocsátásra, nem pedig az aktuális, a lehívás időpontjában érvényes piaci áron, ez a tényleges vagy potenciális hígulás lecsökkentheti a részvényárat, és így az opció birtokosa nem tesz szert a lehívásnál olyan mértékű nyereségre, mintha egy egyébként hasonló forgalmazott opciót hívna le, amely nem hígítja a részvényárat.

B40. Hogy ez jelentős hatással van-e a nyújtott részvényopciók értékére, számos tényezőtől függ, mint pl. az opciók lehívásakor kibocsátandó új részvények számának a már kibocsátott részvények számához viszonyított arányától. Ezenfelül, amennyiben a piac már várja, hogy az opciónyújtásra sor fog kerülni, lehet, hogy a lehetséges felhígulás már beépült a részvényárba a nyújtás időpontjáig.

B41. A gazdálkodó egységnek azonban meg kell fontolnia, hogy a nyújtott részvényopciók jövőbeni lehívásának esetleges hígító hatása hatással lehet-e azok becsült valós értékére a nyújtás időpontjában. Az opcióárazási modelleket át lehet úgy alakítani, hogy ezt a potenciális hígító hatást figyelembe vegyék.

Tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési megállapodások módosításai

B42. A 27. bekezdés előírja, hogy a tőkeinstrumentumok nyújtása feltételeinek módosításaitól vagy a tőkeinstrumentumok nyújtásának törlésétől vagy rendezésétől függetlenül a gazdálkodó egységnek minimálisan el kell számolnia a kapott szolgáltatásokat a nyújtott tőkeinstrumentumok nyújtás időpontjában érvényes valós értékén értékelve, kivéve, ha a tőkeinstrumentumok nem válnak megszolgálttá amiatt, hogy valamely, a nyújtás időpontjában meghatározott megszolgálási feltétel (ami nem piaci feltétel) nem teljesült. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek meg kell jelenítenie a módosítások azon hatásait, amelyek növelik a részvényalapú kifizetési megállapodás teljes valós értékét, vagy más módon kedvezőek a munkavállalóra nézve.

▼B

B43. A 27. bekezdés rendelkezéseinek alkalmazásához:

(a) amennyiben a módosítás növeli a nyújtott tőkeinstrumentumok közvetlenül a módosítás előtt és után meghatározott valós értékét (pl. a lehívási ár csökkentésével), a nyújtott valós érték növekményt a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a nyújtott tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összegben. A nyújtott valós érték növekmény a módosított tőkeinstrumentum valós értéke és az eredeti tőkeinstrumentum valós értéke közötti különbözet a módosítás időpontjában. Amennyiben a módosítás a megszolgálás időszakában történik, a nyújtott valósérték-növekményt a módosítás időpontjától a módosított tőkeinstrumentumok megszolgálása időpontjáig terjedő időszakban veszik figyelembe a kapott szolgáltatásokra elszámolt összeg meghatározásánál, az eredeti tőkeinstrumentumok nyújtás időpontjában érvényes valós értékén alapuló azon összegen felül, amelyet az eredeti megszolgálási időszakból hátralévő rész alatt számolnak el. Amennyiben a módosítás a megszolgálási időszakot követően következik be, a nyújtott valósérték-növekményt azonnal elszámolják, vagy a megszolgálás időszaka alatt számolják el, amennyiben a munkavállalónak egy további szolgálati időt kell letölteni, mielőtt feltétel nélkül jogosulttá válik ezen módosított tőkeinstrumentumokra;

(b) hasonlóképpen, amennyiben a módosítás növeli a nyújtott tőkeinstrumentumok számát, a gazdálkodó egységnek a pótlólagosan nyújtott tőkeinstrumentumoknak a módosítás időpontjában meghatározott valós értékét figyelembe kell vennie a nyújtott tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összeg meghatározásánál, a fenti (a) pont rendelkezéseivel összhangban. Például, amennyiben a módosítás a megszolgálás időszakában következik be, a nyújtott pótlólagos tőkeinstrumentumok valós értékét a módosítás időpontjától a pótlólagos tőkeinstrumentumok megszolgálásáig terjedő időszakban veszik figyelembe a kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összegben, az eredetileg nyújtott tőkeinstrumentumok nyújtás időpontjában érvényes valós értékén alapuló azon összegen felül, amelyet az eredeti megszolgálási időszakból hátralévő rész alatt számolnak el;

(c) amennyiben a gazdálkodó egység a megszolgálás feltételeit a munkavállalóra nézve kedvezően módosítja, például, a megszolgálási időszak lerövidítésével, vagy egy teljesítményfeltétel módosításával vagy eltörlésével (kivéve a piaci feltételeket, amelyek változásait a fenti (a) pont alapján számolják el), a gazdálkodó egységnek a módosított megszolgálási feltételeket figyelembe kell vennie a 19–21. bekezdés alkalmazásakor.

B44. Ezen túlmenően, amennyiben a gazdálkodó egység a nyújtott tőkeinstrumentumok feltételeit olyan módon módosítja, amely csökkenti a részvényalapú kifizetésre vonatkozó megállapodás teljes valós értékét, vagy más módon hátrányos a munkavállalóra nézve, a gazdálkodó egységnek mindazonáltal továbbra is oly módon kell elszámolnia a nyújtott tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott szolgáltatásokat, mintha a módosítás nem történt volna meg (kivéve a nyújtott tőkeinstrumentumok egy részének vagy egészének törlését, melyet a 28. bekezdés alapján kell elszámolni). Például:

▼B

(a) amennyiben a módosítás csökkenti a nyújtott tőkeinstrumentum közvetlenül módosítás előtt és után meghatározott valós értékét, a gazdálkodó egység a valós érték csökkenését nem veheti figyelembe, és a tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összeget továbbra is a nyújtott tőkeinstrumentumok nyújtási időpontban érvényes valós értéke alapján kell elszámolnia;

(b) amennyiben a módosítás csökkenti valamely munkavállalónak nyújtott tőkeinstrumentumok számát, e csökkenést a nyújtás adott részének törléseként kell elszámolni, a 28. bekezdés rendelkezései alapján;

(c) amennyiben a gazdálkodó egység a megszolgálás feltételeit a munkavállalóra nézve hátrányos módon módosítja, például, a megszolgálási időszak meghosszabbításával, vagy egy teljesítményfeltétel módosításával vagy hozzáadásával (kivéve a piaci feltételeket, amelyek változásait a fenti (a) pont alapján számolják el), a gazdálkodó egység a módosított megszolgálási feltételeket a 19–21. bekezdés alkalmazásakor nem veheti figyelembe.

▼M59

A pénzeszközben teljesítettről tőkeinstrumentumban teljesítettre változó besorolású részvényalapú kifizetési ügylet módosításának elszámolása

B44A. Ha a pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetési ügylet feltételei úgy változnak, hogy annak eredményeként az ügylet tőkeinstrumentumban teljesített kifizetési ügyletté változik, akkor az ügyletet a módosítás időpontjától kezdve ilyen ügyletként kell elszámolni. Konkrétan:

a) A tőkeinstrumentumban teljesített részvényalapú kifizetési ügyletet a nyújtott tőkeinstrumentumnak a módosítás időpontjában érvényes valós értékén értékelik. A tőkeinstrumentumban teljesített részvényalapú kifizetési ügyletet a módosítás időpontjában a saját tőkében jelenítik meg, a kapott áruk vagy szolgáltatások mértékében.

b) A pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetési ügyletre vonatkozó kötelezettséget a módosítás időpontjában érvényes értéken az említett időpontban kivezetik.

c) A módosítás napján kivezetett kötelezettség könyv szerinti értéke és a megjelenített saját tőke értéke közötti különbséget azonnal megjelenítik az eredményben.

B44B. Ha a megszolgálási időszak a módosítás eredményeként meghosszabbodik vagy lerövidül, akkor a B44A. bekezdés követelményeinek alkalmazásakor a megszolgálás módosított időszakát kell figyelembe venni. A B44A. bekezdés követelményei akkor is alkalmazandók, ha a módosításra a megszolgálási időszak után került sor.

B44C. Előfordulhat, hogy a pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetési ügyletet törlik vagy teljesítik (ide nem értve azt, ha az ügylet a megszolgálási feltételek nem teljesülése miatti jogvesztés alapján kerül törlésre). Ha tőkeinstrumentumok nyújtására kerül sor, és a nyújtás időpontjában a gazdálkodó egység a nyújtott tőkeinstrumentumokat a törölt, pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetés helyettesítéseként azonosítja, akkor a gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a B44A. és a B44B. bekezdést.

▼M23

Részvényalapú kifizetési ügyletek csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek között (2009. évi módosítások)

B45. A 43A–43C. bekezdés azt írja le, hogy az egyes gazdálkodó egységeknek miként kell elszámolniuk az egyedi vagy különálló pénzügyi kimutatásokban a csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek közötti részvényalapú kifizetési ügyleteket. A B46–B61. bekezdés áttekinti, hogy miként kell alkalmazni a 43A–43C. bekezdés követelményeit. A 43D. bekezdésből megállapítható, hogy a csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek közötti részvényalapú kifizetési ügyletekre a tények és körülmények függvényében különböző okokból kerülhet sor. Ezért ez az áttekintés nem teljes körű, és azzal a feltevéssel él, hogy ha a javakat vagy szolgáltatásokat kapó gazdálkodó egység nem köteles kiegyenlíteni az ügyletet, akkor az ügylet az anyavállalat tőke-hozzájárulásának minősül a leányvállalathoz, függetlenül a csoporton belüli visszafizetési megállapodásoktól.

B46. Bár ez az áttekintés a munkavállalókkal bonyolított ügyletekre összpontosít, ugyanúgy vonatkozik a munkavállalókon kívüli javakat és szolgáltatásokat nyújtókkal bonyolított hasonló részvényalapú kifizetési ügyletekre is. Az anya- és a leányvállalat közötti megállapodás kötelezheti a leányvállalatot arra, hogy fizessen az anyavállalatnak a tőkeinstrumentumok alkalmazottaknak történő rendelkezésre bocsátásáért. Az alábbi áttekintés nem foglalkozik az ilyen csoporton belüli kifizetési megállapodások elszámolásával.

B47. A csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek közötti részvényalapú kifizetési ügyletek kapcsán négy tipikus kérdés merül fel. Az egyszerűség kedvéért az alábbi példák e kérdéseket anyavállalat és leányvállalata szemszögéből mutatják be.

A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumait érintő részvényalapú kifizetési megállapodások

B48. Az első kérdés az, hogy a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumait érintő alábbi ügyleteket ezen IFRS követelményeivel összhangban tőkeinstrumentumban kiegyenlítettként vagy pénzeszközben kiegyenlítettként kell-e elszámolni:

a) a gazdálkodó egység a saját munkavállalóinak jogot biztosít a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumaihoz (pl. részvényopciókhoz), és vagy saját választásából, vagy valamilyen előírás miatt tőkeinstrumentumot (azaz saját részvényeket) vásárol harmadik féltől a munkavállalóival szembeni kötelezettségei teljesítésére; valamint

b) vagy maga a gazdálkodó egység, vagy annak részvényesei jogot biztosítanak a gazdálkodó egység munkavállalóinak a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumaihoz (pl. részvényopciókhoz), és a szükséges tőkeinstrumentumokat a gazdálkodó egység részvényesei biztosítják.

B49. A gazdálkodó egységnek azon részvényalapú kifizetési ügyleteket, amelyek során a saját tőkeinstrumentumai ellentételezéseként szolgáltatást kap, tőkeinstrumentumban kiegyenlített ügyletként kell elszámolnia. Ez attól függetlenül alkalmazandó, hogy a gazdálkodó egység saját választásából, vagy valamilyen előírás miatt vásárol harmadik féltől tőkeinstrumentumot a részvényalapú kifizetési megállapodásból fakadó, munkavállalóival szembeni kötelezettségei teljesítésére. Attól ugyancsak függetlenül alkalmazandó, hogy:

a) a munkavállalónak a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumaihoz való jogát maga a gazdálkodó egység vagy annak részvényese(i) biztosították; vagy

b) a részvényalapú kifizetési megállapodást maga a gazdálkodó egység vagy annak részvényese(i) egyenlítették ki.

▼**M23**

B50. Ha a részvényes köteles kiegyenlíteni a befektetést befogadó munkavállalóival kötött ügyletet, akkor a sajátjai helyett inkább a befektetést befogadó tőkeinstrumentumait nyújtja. Éppen ezért, ha a befektetést befogadó ugyanahhoz a csoporthoz tartozik, mint a részvényes, akkor a 43C. bekezdéssel összhangban a részvényesnek e kötelezettséget az egyedi pénzügyi kimutatásokban a pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó követelményekkel összhangban, a konszolidált pénzügyi kimutatásokban pedig a tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó követelményekkel összhangban kell értékelnie.

Az anyavállalat tőkeinstrumentumait érintő részvényalapú kifizetési megállapodások

B51. A második kérdés az egyazon csoporton belüli két vagy több gazdálkodó egység közötti olyan részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozik, amely a csoporthoz tartozó más gazdálkodó egység tőkeinstrumentumait érinti. Ilyen eset például, amikor a leányvállalat munkavállalói a leányvállalatnak nyújtott szolgálatok ellentételezéseként jogot kapnak az anyavállalat tőkeinstrumentumaihoz.

B52. Ezért a második kérdés a következő részvényalapú kifizetési megállapodásokat érinti:

a) az anyavállalat közvetlenül a leányvállalata munkavállalóinak biztosít jogot a saját tőkeinstrumentumaihoz: ez esetben az anyavállalat (és nem a leányvállalat) köteles biztosítani a leányvállalat munkavállalói számára a tőkeinstrumentumokat; valamint

b) a leányvállalat a saját munkavállalóinak biztosít jogot az anyavállalata tőkeinstrumentumaihoz: ez esetben a leányvállalat köteles biztosítani a saját munkavállalói számára a tőkeinstrumentumokat.

Az anyavállalat közvetlenül a leányvállalat alkalmazottainak biztosít jogot tőkeinstrumentumaihoz (B52. bekezdés (a) pont)

B53. A leányvállalat nem köteles biztosítani a saját munkavállalói számára az anyavállalat tőkeinstrumentumait. Éppen ezért a 43B. bekezdéssel összhangban a leányvállalatnak a munkavállalóitól kapott szolgálatokat a tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó követelményekkel összhangban kell értékelnie, a kapcsolódó sajáttőke-növekedést pedig az anyavállalattól kapott hozzájárulásként meg kell jelenítenie.

B54. Az anyavállalat a saját tőkeinstrumentumai biztosításával köteles kiegyenlíteni a leányvállalat munkavállalóival kötött ügyletet. Éppen ezért, a 43C. bekezdéssel összhangban az anyavállalatnak e kötelezettséget a tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó követelményekkel összhangban kell értékelnie.

A leányvállalat a saját munkavállalóinak biztosít jogot az anyavállalata tőkeinstrumentumaihoz (B52. bekezdés (b) pont)

B55. Mivel a leányvállalat a 43B. bekezdés egyik feltételét sem teljesíti, a munkavállalókkal kötött ügyletet pénzeszközben kiegyenlítettként kell elszámolnia. Ez a követelmény attól függetlenül alkalmazandó, hogy a leányvállalat milyen módon jut a munkavállalóival szembeni kötelezettség kiegyenlítéséhez szükséges tőkeinstrumentumokhoz.

▼**M23**

Munkavállalóknak teljesített pénzeszközben kiegyenlített kifizetésekkel járó részvényalapú kifizetési megállapodások

B56. A harmadik kérdés az, hogy a javak vagy szolgáltatások nyújtóitól (beleértve a munkavállalókat is) javakat vagy szolgáltatásokat kapó gazdálkodó egységnek miként kell elszámolnia azokat a részvényalapú kifizetési megállapodásokat, amelyeket pénzeszközben egyenlítenek ki, ugyanakkor a gazdálkodó egység nem köteles az előírt kifizetések teljesítésére a javak vagy szolgáltatások nyújtói felé. Példaként tekintsük az alábbi megállapodásokat, amelyekben az anyavállalat (és nem a gazdálkodó egység) köteles az előírt pénzeszköz-kifizetések teljesítésére a gazdálkodó egység munkavállalói felé:

a) a gazdálkodó egység munkavállalói a saját tőkeinstrumentumok árához kötött pénzeszköz-kifizetéseket kapnak.

b) a gazdálkodó egység munkavállalói az anyavállalat tőkeinstrumentumainak árához kötött pénzeszköz-kifizetéseket kapnak.

B57. A leányvállalat nem köteles kiegyenlíteni a munkavállalóival kötött ügyletet. Éppen ezért, a leányvállalatnak a munkavállalóival kötött ügyletet tőkeinstrumentumban kiegyenlítettként kell elszámolnia, a kapcsolódó sajáttőke-növekedést pedig az anyavállalattól kapott hozzájárulásként meg kell jelenítenie. A leányvállalatnak az ügylet költségét a későbbiekben újra kell értékelnie azon változások miatt, amelyek a 19–21. bekezdéssel összhangban lévő nem piaci megszolgálási feltételek esetleges nem teljesüléséből erednek. Az értékelés ennyiben eltér attól, ahogy az ügyletet pénzeszközben kiegyenlítettként a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban kell értékelni.

B58. Mivel az anyavállalat köteles kiegyenlíteni a munkavállalókkal kötött ügyletet, és az ellenérték pénzeszköz, az anyavállalatnak (és a konszolidált csoportnak) e kötelezettségét a pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó, a 43C. bekezdésben szereplő követelményekkel összhangban kell értékelnie.

Munkavállalók átadása a csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek között

B59. A negyedik kérdés olyan, csoporton belüli részvényalapú kifizetési megállapodásokkal kapcsolatos, amelyek egynél több, a csoporthoz tartozó gazdálkodó egység munkavállalóit érintik. Az anyavállalat például azzal a feltétellel biztosíthat jogot a saját tőkeinstrumentumaihoz a leányvállalata munkavállalói részére, hogy teljesül egy meghatározott időszakon keresztül történő, csoporton belüli szolgálat nyújtása. A munkavállalók a megszolgálási időszak alatt anélkül vihetik át munkaviszonyukat egyik leányvállalatból a másikba, hogy ez érintené az eredeti részvényalapú kifizetési megállapodásból eredő, az anyavállalat tőkeinstrumentumaira vonatkozó jogaikat. Ha a leányvállalatok nem kötelesek kiegyenlíteni a munkavállalóikkal kötött részvényalapú kifizetési ügyletet, akkor azt tőkeinstrumentumban kiegyenlített ügyletként kell elszámolniuk. A munkavállaló által nyújtott szolgálatokat az egyes leányvállalatok a következők segítségével értékelik: az A. függelékben rögzítetteknek megfelelően a tőkeinstrumentumok aznapi valós értéke, amely napon az anyavállalat eredetileg is biztosította a tőkeinstrumentumokhoz való jogokat; valamint a megszolgálási időszaknak a munkavállaló által az egyes leányvállalatoknál eltöltött hányada.

▼**M23**

B60. Ha a leányvállalat az anyavállalat tőkeinstrumentumaiban köteles kiegyenlíteni a munkavállalóival kötött ügyletet, akkor az ügyletet pénzeszközben kiegyenlítettként kell elszámolnia. Az egyes leányvállalatoknak a kapott szolgálatokat a nyújtás időpontjában érvényes valós értéken kell elszámolnia a megszolgálási időszak azon arányában, amelyet a munkavállaló az adott leányvállalatnál eltöltött. Ezenkívül az egyes leányvállalatoknak a munkavállaló adott leányvállalatnál töltött szolgálati időszaka során a tőkeinstrumentumok valós értékében bekövetkezett minden változást meg kell jeleníteniük.

B61. Előfordulhat, hogy a munkavállaló a csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek közötti mozgást követően nem teljesíti valamely, az A. függelékben meghatározott piaci feltételtől eltérő megszolgálási feltételt, pl. a szolgálati időszak letöltése előtt elhagyja a csoportot. Ez esetben, mivel a megszolgálási feltétel a csoportnak nyújtott szolgálat, minden leányvállalat – a 19. bekezdésben foglalt alapelvekkel összhangban – módosítja a munkavállaló által nyújtott szolgálatokra vonatkozóan korábban megjelenített összeget. Így, amennyiben az anyavállalat által a tőkeinstrumentumokhoz biztosított jogok nem válnak megszolgálttá amiatt, hogy a munkavállaló nem teljesített valamely, a piaci feltételtől eltérő megszolgálási feltételt, az ezen munkavállaló által nyújtott szolgálatokra – kumulatív alapon – a csoporthoz tartozó gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaiban sem jelenítenek meg összeget.

▼M12

IFRS 3 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Üzleti kombinációk

CÉL

1. A jelen IFRS célja a beszámolót készítő gazdálkodó egység által egy *üzleti kombináció*ról és annak hatásairól a pénzügyi kimutatásaiban adott információk relevanciájának, megbízhatóságának és összehasonlíthatóságának javítása. Ennek biztosítására a jelen IFRS meghatározza az elveket és az előírásokat ahhoz, hogy a *felvásárló* hogyan:

a) jeleníti meg és értékeli pénzügyi kimutatásaiban a megszerzett *azonosítható* eszközöket, az átvállalt kötelezettségeket és a felvásároltnál fennálló bármilyen *nem ellenőrző részesedés*t;

b) jeleníti meg és értékeli az üzleti kombináció során megszerzett *goodwill*t vagy az előnyös vételen elért nyereséget; valamint

c) határozza meg, hogy milyen információkat kell közzétennie ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelni tudják az üzleti kombináció jellegét és pénzügyi kihatásait.

▼M42

HATÓKÖR

2. A jelen IFRS az üzleti kombináció fogalmának megfelelő ügyletre vagy más eseményre alkalmazandó. A jelen IFRS nem vonatkozik:

a) a közös megállapodás létrehozásának elszámolására magának a közös megállapodásnak a pénzügyi kimutatásaiban.

▼M12

b) olyan eszköz vagy eszközcsoport akvizíciójára, amely nem alkot *üzleti tevékenység*et. Az ilyen esetekben a felvásárlónak azonosítania kell és meg kell jelenítenie a megszerzett egyedileg azonosítható eszközöket (ideértve azokat az eszközöket, amelyek megfelelnek az *immateriális javak* fogalmának és megjelenítési kritériumainak, az IAS 38 *Immateriális javak* standard szerint) és az átvállalt kötelezettségeket. A csoport bekerülési értékét az egyedileg azonosítható eszközök és kötelezettségek között azok megvásárlásának időpontjára vonatkozó, egymáshoz viszonyított *valós érték*e alapján kell felosztani. Egy ilyen ügylet vagy esemény nem keletkeztet goodwillt.

c) közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek kombinációjára (a B1–B4. bekezdések adják meg a kapcsolódó alkalmazási útmutatót).

▼M38

2A. Jelen standard követelményei nem alkalmazandók az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard meghatározása szerinti befektetési gazdálkodó egység valamely leányvállalatban lévő befektetésének akvizíciójára, amelyet az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelni.

▼M12

EGY ÜZLETI KOMBINÁCIÓ AZONOSÍTÁSA

3. **A gazdálkodó egységnek meg kell határoznia, hogy egy ügylet vagy más esemény üzleti tevékenység-e, a jelen IFRS-ben megadott definíció alkalmazásával, amely megköveteli, hogy a megszerzett eszközök és az átvállalt kötelezettségek üzleti tevékenységet alkossanak. Ha a megszerzett eszközök nem képeznek üzleti tevékenységet, a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek az ügyletet vagy más eseményt egy eszköz megszerzéseként kell elszámolnia. A B5–B12. bekezdések adnak útmutatót az üzleti kombináció azonosításához és az üzleti tevékenység meghatározásához.**

▼M12

AZ AKVIZÍCIÓS MÓDSZER

4. **A gazdálkodó egységnek minden egyes üzleti kombinációt az akvizíciós módszerrel kell elszámolnia.**

5. Az akvizíciós módszer alkalmazása megköveteli:

a) a felvásárló azonosítását;

b) az *akvizíció időpontjának* meghatározását;

c) a felvásárolt *azonosítható* eszközök, az átvállalt kötelezettségek és a felvásároltnál fennálló bármilyen *nem ellenőrző részesedés* megjelenítését és értékelését; valamint

d) a goodwill vagy az előnyös vételen elért nyereség megjelenítését és értékelését.

A felvásárló azonosítása

6. **Minden egyes üzleti kombinációnál, az egyesülő gazdálkodó egységek közül az egyiket felvásárlóként kell azonosítani.**

▼M32

►M38 7. Az IFRS 10 standardban adott útmutatót kell használni a felvásárló azonosítására ◄, amely az a gazdálkodó egység, amely egy másik gazdálkodó egység – a felvásárolt – felett *ellenőrzést* szerez. Ha egy üzleti kombinációra sor került, de az IFRS 10 standardban lévő útmutatás nem jelzi egyértelműen, hogy az egyesülő gazdálkodó egységek közül melyik a felvásárló, a döntés meghozatala során a B14–B18. bekezdésben foglalt tényezőket kell mérlegelni.

▼M12

Az akvizíció időpontjának meghatározása

8. A felvásárlónak azonosítania kell az akvizíció időpontját, amely az az időpont, amikor a felvásárolt feletti ellenőrzést megszerzi.

9. Az időpont, amikor a felvásárló a felvásárolt feletti ellenőrzést megszerzi, általában az az időpont, amikor a felvásárló jogi szempontból az ellenértéket átadja, a felvásárolt eszközeit megszerzi és kötelezettségeit átvállalja – a lezárás időpontja. A felvásárló azonban az ellenőrzést megszerezheti egy olyan időpontban, amely akár korábbi, akár későbbi, mint a lezárás időpontja. Például, az akvizíció időpontja megelőzi a lezárás időpontját, ha egy írásos megállapodás úgy rendelkezik, hogy a felvásárló a felvásárolt felett az ellenőrzést a lezárás időpontja előtti időpontban szerzi meg. A felvásárlónak minden releváns tényt és körülményt meg kell vizsgálnia az akvizíció időpontjának azonosításához.

A megszerzett azonosítható eszközök, az átvállalt kötelezettségek és a felvásároltnál fennálló bármilyen nem ellenőrző részesedés megjelenítése és értékelése

Megjelenítési elv

10. Az akvizíció időpontjától a felvásárlónak meg kell jelenítenie – a goodwilltől elkülönítve – a megszerzett azonosítható eszközöket, az átvállalt kötelezettségeket és a felvásároltnál fennálló bármilyen nem ellenőrző részesedést. A megszerzett azonosítható eszközök és átvállalt kötelezettségek megjelenítésére a 11. és a 12. bekezdésben meghatározott feltételek vonatkoznak.

▼M12

Megjelenítési feltételek

11. Az akvizíciós módszer alkalmazásával a megszerzett eszközök és az átvállalt kötelezettségek akkor jeleníthetők meg, ha az akvizíció időpontjában megfelelnek *Keretelvek a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására* eszköz- és kötelezettség-definícióinak. Például azok a költségek, amelyek felmerülését – a felvásárolt valamelyik tevékenységéből való kilépéssel vagy a felvásárolt alkalmazottait illetően a foglalkoztatás megszüntetésével vagy azok áthelyezésével kapcsolatos terveinek megvalósítása miatt – a felvásárló feltételezi, de nincs kötelme azok jövőbeli átvállalására, nem minősülnek kötelezettségeknek az akvizíció időpontjában. Ezért a felvásárló azokat a költségeket az akvizíciós módszer alkalmazásának részeként nem jeleníti meg. Ehelyett a felvásárló azokat a költségeket a kombináció utáni pénzügyi kimutatásaiban jeleníti meg, más IFRS-ekkel összhangban.

12. Ráadásul az akvizíciós módszer alkalmazásával a megszerzett eszközök és az átvállalt kötelezettségek akkor jeleníthetők meg, ha azokat a felvásárló és a felvásárolt (vagy annak korábbi *tulajdonosai*) közötti üzleti kombináció ügylete keretében cserélték el, és nem elkülönített ügyletek eredménye. A felvásárlónak az 51–53. bekezdésekben foglalt útmutatót kell alkalmaznia annak meghatározására, hogy mely megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek képezik részét a felvásároltért lebonyolított cserének és melyek azok – ha vannak ilyenek – amelyek elkülönített ügyletek eredményét képezik, s amelyeket jellegüknek és a vonatkozó IFRS-eknek megfelelően kell elszámolni.

13. A megjelenítési elvnek és feltételeknek a felvásárló által történő alkalmazása eredményezheti azt, hogy megjelenítenek bizonyos eszközöket és kötelezettségeket, amelyeket a felvásárolt előzőleg nem mutatott ki eszközként és kötelezettségként pénzügyi kimutatásaiban. Például, a felvásárló megjeleníti a megszerzett azonosítható eszközöket, mint például azt a márkanevet, szabadalmat vagy ügyfélkapcsolatot, amelyet a felvásárolt nem mutatott ki eszközökként pénzügyi kimutatásaiban, mert azokat belső forrásokból fejlesztették ki, a kapcsolódó költségeket pedig ráfordításként számolták el.

14. A B28–B40. bekezdések az operatív lízingek és az immateriális javak megjelenítéséhez adnak útmutatót. A 22–28. bekezdések meghatározzák az olyan azonosítható eszközök és kötelezettségek típusait; amelyek olyan tételeket tartalmaznak, amelyekre a jelen IFRS a megjelenítési elv és feltételek alól korlátozott kivételeket biztosít.

Az üzleti kombináció során megszerzett azonosítható eszközök és átvállalt kötelezettségek besorolása vagy megjelölése

15. Az akvizíció időpontjában a felvásárlónak a megszerzett azonosítható eszközöket és az átvállalt kötelezettségeket be kell sorolnia vagy meg kell jelölnie, mert az a későbbiek során más IFRS-ek alkalmazásához szükséges. A felvásárló ezeket a besorolásokat vagy megjelöléseket a szerződéses feltételek, a gazdasági feltételek, a működési vagy számviteli politikái és más, az akvizíció időpontjában fennálló releváns feltételek alapján végzi el.

▼M53

16. Bizonyos helyzetekben az IFRS-ek eltérő elszámolást írnak elő, attól függően, hogy a gazdálkodó egység egy adott eszközt vagy kötelezettséget miként sorol be vagy jelöl meg. A felvásárló által az akvizíció időpontjában fennálló releváns feltételek alapján elvégzendő besorolásokra vagy megjelölésekre példák lehetnek, az ezekre való korlátozás nélkül:

▼M53

a) egy adott pénzügyi eszköz vagy kötelezettség eredménnyel szemben valós értéken vagy amortizált bekerülési értéken értékeltként, vagy egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközként való besorolása az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standarddal összhangban;

b) egy származékos instrumentum fedezeti instrumentumként való megjelölése, az IFRS 9 standarddal összhangban; és

c) annak mérlegelése, hogy egy beágyazott származékos terméket el kell-e különíteni egy alapszerződéstől az IFRS 9 standarddal összhangban (ami „besorolás" kérdése, a jelen IFRS szóhasználata szerint).

▼M12

17. A jelen IFRS a 15. bekezdésben foglalt elvvel kapcsolatban két kivételt tartalmaz:

a) a lízingszerződés besorolása vagy operatív lízingként vagy pénzügyi lízingként, az IAS 17 *Lízingek* standarddal összhangban; valamint

b) egy szerződés besorolása biztosítási szerződésként, az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standarddal összhangban.

A felvásárlónak ezeket a szerződéseket a szerződéses feltételek és más, a szerződés hatálybalépésekor (vagy – amennyiben a szerződés feltételeit olyan módon változtatták meg, ami besorolását megváltoztatja – a módosítás időpontjában, amely lehet az akvizíció időpontja) fennálló tényezők alapján kell besorolnia.

Értékelési elv

18. A felvásárlónak a megszerzett azonosítható eszközöket és az átvállalt kötelezettségeket az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékükön kell értékelnie.

▼M29

19. Minden egyes üzleti kombinációra nézve a felvásárlónak az akvizíció időpontjára vonatkozóan értékelnie kell a felvásároltban fennálló nem ellenőrző részesedéseknek azon összetevőit, amelyek meglévő tulajdoni érdekeltségek, és amelyek a tulajdonost felszámolás esetén feljogosítják a gazdálkodó egység nettó eszközeinek arányos hányadára:

(a) valós értéken; vagy

(b) a meglévő tulajdonosi instrumentumoknak a felvásárolt azonosítható nettó eszközeinek megjelenített összegében lévő részesedése arányában.

A nem ellenőrző részesedések egyéb összetevőit az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékükön kell értékelni kivéve, ha az IFRS-ek más értékelési alapot írnak elő.

▼M33

20. A 24–31. bekezdés meghatározza az olyan azonosítható eszközök és kötelezettségek típusait, amelyek tartalmaznak olyan tételeket, amelyekre a jelen IFRS az értékelési elv alól korlátozott kivételeket tartalmaz.

▼**M12**

Kivételek a megjelenítési vagy értékelési elv alól

21. A jelen IFRS a megjelenítési és az értékelési elv alól korlátozott kivételeket tartalmaz. A 22–31. bekezdések pontosan meghatározzák azokat a konkrét tételeket, amelyekre a kivételeket tartalmazzák és ezeknek a kivételeknek a jellegét. A felvásárlónak ezeket a tételeket a 22–31. bekezdések előírásainak alkalmazásával kell elszámolnia, ami azt eredményezi, hogy bizonyos tételeket:

a) vagy a 11. és 12. bekezdésekben foglalt megjelenítési feltételeken túlmenő feltételeket alkalmazva, vagy más IFRS-ek előírásait alkalmazva jelenítenek meg, aminek eredményei eltérőek lesznek a megjelenítési elv és feltételek alkalmazásától.

b) az akvizíció időpontjának valós értékétől eltérő összegen értékelnek.

Kivétel a megjelenítési elv alól

Függő kötelezettségek

22. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard a függő kötelezettséget úgy határozza meg, hogy az:

a) egy olyan lehetséges kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni; vagy

b) egy meglévő kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, de nem jelenítik meg, mert:

i) nem valószínű, hogy gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlása lesz szükséges a kötelem teljesítéséhez; vagy

ii) a kötelem összege nem határozható meg kellő megbízhatósággal.

23. Az IAS 37 standard előírásai nem vonatkoznak annak meghatározására, hogy mely függő kötelezettségeket kell megjeleníteni az akvizíció időpontjától. Ehelyett a felvásárlónak az akvizíció időpontjától akkor kell kimutatnia egy üzleti kombináció során átvállalt függő kötelezettséget, ha az egy meglévő kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és valós értéke megbízhatóan meghatározható. Ezért, az IAS 37 standarddal ellentétben, a felvásárló egy üzleti kombináció során átvállalt függő kötelezettséget kimutatja az akvizíció időpontjától, még akkor is, ha nem valószínű, hogy gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlása lesz szükséges a kötelem teljesítéséhez. Az 56. bekezdés ad útmutatót a függő kötelezettségek későbbi elszámolásához.

Kivételek mind a megjelenítési, mind az értékelési elv alól

Nyereségadók

24. A felvásárlónak az üzleti kombináció során megszerzett eszközökből és átvállalt kötelezettségekből származó halasztott adókövetelést vagy kötelezettséget az IAS 12 *Nyereségadók* standarddal összhangban kell megjelenítenie és értékelnie.

▼M12

25. A felvásárlónak a felvásároltnál az akvizíció időpontjában fennálló vagy az akvizíció eredményeként keletkező átmeneti különbözetek és elhatárolások lehetséges adóhatásait az IAS 12 standardnak megfelelően kell elszámolnia.

Munkavállalói juttatások

26. A felvásárlónak a felvásárolt munkavállalói juttatásokra vonatkozó megállapodásaival kapcsolatos kötelezettséget (vagy eszközt, ha van ilyen) az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standarddal összhangban kell megjelenítenie és értékelnie.

Kártalanításra szánt eszközök

27. Egy üzleti kombináció során az eladó szerződés alapján kártalaníthatja a felvásárlót egy konkrét eszköz vagy kötelezettség egészéhez vagy egy részéhez kapcsolódó függőség vagy bizonytalanság kimenetele miatt. Például az eladó kártalaníthatja a felvásárlót egy konkrét függőségből eredő kötelezettség meghatározott összege feletti veszteségek miatt; más szavakkal, az eladó garantálja, hogy a felvásárló kötelezettsége egy meghatározott összeget nem fog meghaladni. Ennek eredményeként a felvásárló egy kártalanításra szánt eszközt szerez meg. A felvásárlónak a kártalanított tétel megjelenítésével egyidejűleg egy kártalanításra szánt eszközt kell megjelenítenie, amelyet ugyanazon az alapon kell értékelnie, mint azt a kártalanított tételt, amelynél a behajthatatlan összegekre értékvesztés szükséges. Ezért ha a kártalanítás olyan eszközhöz vagy kötelezettséghez kapcsolódik, amelyet az akvizíció időpontjában jelenítenek meg és az akvizíció időpontjára vonatkozóan jelenítenek meg és valós értéken értékelnek, akkor a felvásárlónak a kártalanításra szánt eszközt az akvizíció időpontjában kell megjelenítenie, az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéken értékelve. Egy valós értéken értékelt kártalanításra szánt eszköznél a jövőbeli cash flow-kkal kapcsolatos bizonytalanság hatásai – az azok behajthatósága miatti megfontolásokból – szerepelnek a valós értéken történő értékelésben, és egy külön értékvesztésre nincs szükség (a B41. bekezdés ad kapcsolódó alkalmazási útmutatót).

28. Bizonyos körülmények között a kártalanításra szánt eszközök kapcsolódhatnak egy olyan eszközhöz vagy kötelezettséghez, amely kivételt képez a megjelenítési vagy az értékelési elv alól. Például, egy kártalanítás kapcsolódhat olyan függő kötelezettséghez, amelyet az akvizíció időpontjában azért nem jelenítenek meg, mert annak valós értéke abban az időpontban megbízhatóan nem értékelhető. Másfelől egy kártalanítás kapcsolódhat egy eszközhöz vagy egy kötelezettséghez, például egy olyanhoz, amely munkavállalói juttatáshoz kapcsolódik, amelyet más alapon értékelnek, mint az akvizíció időpontjára vonatkozó valós érték. Ilyen körülmények között a kártalanításra szánt eszközt olyan feltételezések felhasználásával kell megjeleníteni és értékelni, amelyek konzisztensek azon kártalanítási tétel értékeléséhez használtakkal, amely tétel a vezetésnek a kártalanításra szánt eszköz behajthatóságára vonatkozó értékelése és a kártalanítás tárgyát képező összegre vonatkozó szerződéses korlátozások alá esik. Az 57. bekezdés ad útmutatót a kártalanításra szánt eszköz későbbi elszámolásához.

Kivételek az értékelési elv alól

Újra megszerzett jogok

▼M33

29. A felvásárlónak az immateriális eszközként kimutatott újra megszerzett jog értékét a kapcsolódó szerződés fennmaradó szerződéses időszaka alapján kell értékelnie, függetlenül attól, hogy a piaci résztvevők a valós értékének meghatározásakor mérlegelik-e a szerződés lehetséges megújítását. A B35. és a B36. bekezdés kapcsolódó alkalmazási útmutatót ad.

▼M29

Részvényalapú kifizetési ügyletek

30. A felvásárlónak az olyan kötelezettséget vagy tőkeinstrumentumot, amely a felvásárolt részvényalapú kifizetési ügyleteihez, vagy a felvásárolt részvényalapú kifizetési ügyleteinek a felvásárló részvényalapú kifizetési ügyleteire történő kicseréléséhez kapcsolódik, az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standardban foglalt módszerrel összhangban kell értékelnie az akvizíció időpontjára vonatkozóan. (A jelen IFRS ennek a módszernek az eredményére a részvényalapú kifizetési ügylet „piaci alapú értéke” megnevezéssel hivatkozik.)

▼M12

Értékesítésre tartott eszközök

31. A felvásárlónak a megszerzett befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot), amelyet az akvizíció időpontjában értékesítésre tartottként sorolt be, az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standarddal összhangban kell értékelnie valós értéken, levonva ebből az értékesítés költségeit, az említett IFRS 15–18. bekezdéseinek megfelelően.

A goodwill vagy az előnyös vételen elért nyereség megjelenítése és értékelése

32. A felvásárlónak a goodwillt az akvizíció időpontjától kell megjelenítenie, az alábbi (a) (b)-t meghaladó részeként értékelve:

a) a következők együttes összege:

i) az átadott ellenérték, a jelen IFRS-nek megfelelően értékelve, amely általában az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéket követeli meg (lásd 37. bekezdés);

ii) a felvásároltnál fennálló bármilyen nem ellenőrző részesedés összege, a jelen IFRS-nek megfelelően értékelve; valamint

iii) a szakaszokban megvalósuló üzleti kombinációban (lásd 41. és 42. bekezdés), a felvásárló által a felvásároltban korábban birtokolt *tőkerészesedések* az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke.

b) a megszerzett azonosítható eszközöknek és átvállalt kötelezettségeknek az akvizíció időpontjára vonatkozó nettó összege, a jelen IFRS-nek megfelelően értékelve.

33. Egy olyan üzleti kombinációban, amikor a felvásárló és a felvásárolt (vagy annak korábbi tulajdonosai) csak tőkerészesedéseket cserélnek egymás között, a felvásárolt tőkerészesedéseinek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke lehet, hogy megbízhatóbban értékelhető, mint a felvásárló tőkerészesedéseinek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke. Ha így van, akkor a felvásárlónak a goodwill összegét a felvásárolt tőkerészesedéseinek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékének felhasználásával kell meghatároznia, nem pedig az átadott tőkerészesedéseknek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke szerint. ►**M33** A goodwill összegének meghatározásához egy olyan üzleti kombináció során, ahol ellenérték átadására nem került sor, a felvásárlónak a felvásároltban lévő érdekeltségének az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékét kell használnia az átadott ellenérték akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke helyett (32. bekezdés (a) pontjának (i) alpontja). ◄ A B46–B49. bekezdések adnak kapcsolódó alkalmazási útmutatót.

▼**M12**

Előnyös vételek

34. Esetenként előfordul, hogy a felvásárló előnyös vételt csinál, ami olyan üzleti kombinációt jelent, amelyben a 32.(b) bekezdésben foglalt összeg meghaladja a 32.(a) bekezdésben meghatározott összegek együttes összegét. Ha ez a többlet fennmarad a 36. bekezdésben foglalt előírások alkalmazását követően, a felvásárlónak az ebből eredő nyereséget az eredményben kell elszámolnia, az akvizíció időpontjában. A nyereséget a felvásárlóhoz kell rendelni.

35. Előnyös vételre kerülhet sor például egy olyan üzleti kombináció során, amely kényszerértékesítés, amelynek során az eladó kényszer hatása alatt cselekszik. Ugyanakkor a megjelenítési vagy értékelési kivételek a 22–31. bekezdésekben megtárgyalt egyes tételeknél szintén eredményezhetik nyereség elszámolását (vagy egy elszámolt nyereség összegének megváltozását) az előnyös vétel kapcsán.

36. Mielőtt egy előnyös vételen elért nyereséget megjelenítene, a felvásárlónak újra fel kell mérnie, hogy valamennyi megszerzett eszközt és átvállalt kötelezettséget helyesen azonosított-e, és ki kell mutatnia azokat a további eszközöket vagy kötelezettségeket, amelyeket ennek a felülvizsgálatnak a során azonosított. A felvásárlónak ezek után át kell tekintenie az azoknak az összegeknek az értékeléséhez felhasznált eljárásokat, amelyek megjelenítését a jelen IFRS az akvizíció időpontjára vonatkozóan megköveteli, a következők mindegyikére:

a) a megszerzett azonosítható eszközök és átvállalt kötelezettségek;

b) a felvásároltnál fennálló nem ellenőrző részesedés, ha van ilyen;

c) a szakaszosan megvalósuló üzleti kombinációnál a felvásárló által a felvásároltban korábban birtokolt tőkerészesedés; valamint

d) az átadott ellenérték.

Az áttekintés célja annak biztosítása, hogy az értékelések megfelelően tükrözzék az akvizíció időpontjában rendelkezésre álló összes információ mérlegelését.

Átadott ellenérték

37. Egy üzleti kombináció során átadott ellenértéket valós értéken kell értékelni, amelyet a felvásárló által átadott eszközök az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékeinek, a felvásárlónál felmerült, a felvásárolt korábbi tulajdonosaival szembeni kötelezettségek és a felvásárló által kibocsátott tőkerészesedések összegeként kell kiszámítani. (Ugyanakkor a felvásárolt munkavállalóinak birtokában lévőket felváltó, a felvásárló által adott részvény-alapú jutalom-kifizetések bármely részét, amelyek részét képezik az üzleti kombináció során átadott ellenértéknek, nem valós értéken, hanem a 30. bekezdésnek megfelelően kell értékelni.) Az ellenérték lehetséges formáira példák lehetnek a pénzeszközök, egyéb eszközök, a felvásárló egy üzleti tevékenysége vagy leányvállalata, *függő ellenérték*, törzs- vagy elsőbbségi tőkeinstrumentumok, opciók, warrantok és *egyesülések* tagi érdekeltségei.

▼M12

38. Az átadott ellenérték magában foglalhatja a felvásárló olyan eszközeit és kötelezettségeit, amelyek könyv szerinti értéke eltér az akvizíció időpontjában érvényes valós értéküktől (például nem monetáris eszközök vagy a felvásárló egy üzleti vállalkozása). Ha így van, akkor a felvásárlónak ismét értékelnie kell az átadott eszközöket és kötelezettségeket az akvizíció időpontjától érvényes valós értékükön, és az ebből eredő nyereségeket vagy veszteségeket, ha vannak ilyenek, el kell számolnia az eredményben. Néha azonban az átadott eszközök és kötelezettségek az egyesített gazdálkodó egységnél maradnak az üzleti kombinációt követően (például azért, mert az eszközöket és kötelezettségeket inkább a felvásároltnak adták át, nem pedig a korábbi tulajdonosainak), és a felvásárló ezért megtartja felettük az ellenőrzést. Egy ilyen helyzetben a felvásárlónak ezeket az eszközöket és kötelezettségeket azoknak az akvizíció időpontját közvetlenül megelőző könyv szerinti értékén kell értékelnie, és az eredményben nem számolhat el nyereséget vagy veszteséget olyan eszközökön vagy kötelezettségeken, amelyek felett mind az üzleti kombinációk előtt, mind azok után ellenőrzést gyakorol.

Függő ellenérték

39. Az ellenérték, amelyet a felvásárló a felvásároltért cserébe átad függő ellenértékre vonatkozó megállapodásból eredő eszközt vagy kötelezettséget tartalmaz (lásd 37. bekezdés). A felvásárlónak a függő ellenértéknek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékét a felvásároltért átadott ellenérték részeként kell megjelenítenie.

▼M43

40. A felvásárlónak egy a pénzügyi instrumentum fogalommeghatározásának megfelelő függő ellenérték fizetésére vonatkozó kötelmet pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként kell besorolnia, a tőkeinstrumentumnak és a pénzügyi kötelezettségnek az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok*: *bemutatás* standard 11. bekezdésében foglalt meghatározása alapján. A felvásárlónak eszközként kell besorolnia azt a jogot, hogy amennyiben meghatározott feltételek teljesülnek, a korábban átadott ellenértéket visszaadják neki. Az 58. bekezdés ad útmutatást a függő ellenérték későbbi elszámolásához.

▼M12

Kiegészítő útmutatás az akvizíciós módszer használatához az üzleti kombinációk sajátos típusaira

A szakaszokban megvalósuló üzleti kombináció

41. A felvásárló néha úgy szerez ellenőrzést egy felvásárolt felett, hogy közvetlenül az akvizíciós időpont előtt tőkerészesedéssel rendelkezett benne. Például 20X1. december 31-én „A” gazdálkodó egység 35 százalékos, nem ellenőrző tőkerészesedést birtokol „B” gazdálkodó egységben. Abban az időpontban „A” gazdálkodó egység további 40 százalékos részesedést vásárolt „B” gazdálkodó egységben, ami számára ellenőrzést biztosít „B” gazdálkodó egység felett. A jelen IFRS az ilyen ügyletre szakaszokban megvalósuló üzleti kombinációként hivatkozik, amelyet néha lépésenkénti akvizíciónak neveznek.

▼M53

42. Egy szakaszokban megvalósuló üzleti kombináció során a felvásárlónak a felvásároltban korábban birtokolt tőkerészesedését az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéken újra kell értékelnie, és az ebből eredő nyereséget vagy veszteséget, ha van ilyen, az eredményben vagy adott esetben az egyéb átfogó jövedelemben meg kell jelenítenie. Előfordulhat, hogy az előző beszámolási időszakokban a felvásárló a felvásároltban lévő tőkerészesedése értékének változásait az egyéb átfogó jövedelemben jelenítette meg. Ha így történt, az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített összeget ugyanazon az alapon kell megjeleníteni, mint amelyet akkor írnának elő, ha a felvásárló a korábban birtokolt tőkerészesedést közvetlenül elidegenítette volna.

▼M12

Ellenérték átadása nélkül elért üzleti kombináció

43. A felvásárló a felvásárolt feletti ellenőrzést néha ellenérték átadása nélkül szerzi meg. Ezekre a kombinációkra vonatkozik az üzleti kombináció elszámolásának akvizíciós módszere. Ilyen körülmények lehetnek, ha:

a) A felvásárolt a saját részvényeit elégséges számban visszavásárolja ahhoz, hogy egy meglévő befektető (a felvásárló) az ellenőrzést megszerezze.

b) Érvényüket vesztik azok a kisebbségi jogok, amelyek a felvásárlót visszatartották annak a felvásároltnak az ellenőrzésétől, amelyben a felvásárló többségi szavazati jogokkal rendelkezett.

c) A felvásárló és a felvásárolt csupán egy szerződéssel állapodnak meg üzleti tevékenységeik kombinációjáról. A felvásárló nem ad át ellenértéket a felvásárolt feletti ellenőrzésért cserébe, és sem az akvizíció időpontjában, sem azt megelőzően nem birtokol a felvásároltban tőkerészesedést. A csupán szerződéssel véghezvitt üzleti kombinációk példái között szerepel az, amikor két üzleti tevékenységet összevonnak utasítás keretében vagy kettős jegyzésű vállalatot szerveznek.

44. Egy csupán szerződéssel létrehozott üzleti kombináció során a felvásárlónak a felvásárolt nettó eszközeinek, a jelen IFRS-nek megfelelően megjelenített összegét a felvásárolt tulajdonosaihoz kell rendelnie. Más szavakkal, a felvásárlón kívüli felek által a felvásároltban birtokolt tőkerészesedések a felvásárló akvizíció utáni pénzügyi kimutatásaiban nem ellenőrző részesedést képviselnek, még akkor is, ha ennek eredményeként a felvásároltban lévő összes tőkerészesedést a nem ellenőrző részesedéshez rendelik.

Értékelési időszak

45. Ha egy üzleti kombináció kezdeti elszámolása nem teljes annak a beszámolási időszaknak a végén, amelynek során a kombináció történt, a felvásárlónak saját pénzügyi kimutatásaiban ideiglenes összegeket kell szerepeltetnie azokra a tételekre, amelyekre az elszámolás nem teljes. Az értékelési időszak folyamán a felvásárlónak visszamenőlegesen módosítania kell – az akvizíció időpontjára vonatkozóan – a megjelenített ideiglenes összegeket, hogy tükrözze az akvizíció időpontjában fennálló tényekre és körülményekre vonatkozó új információkat, amelyek – amennyiben ismertek lettek volna – hatással lettek volna az abban az időpontban megjelenített összegek értékelésére. Az értékelési időszak folyamán a felvásárlónak meg kell jelenítenie további eszközöket vagy kötelezettségeket is, ha az akvizíció időpontjában fennálló tényekre és körülményekre vonatkozó új információkat szerzett be, amelyek – amennyiben ismertek lettek volna – azoknak az eszközöknek és kötelezettségeknek abban az időpontban történő megjelenítését eredményezték volna. Az értékelési időszak véget ér, amint a felvásárló megkapja az akvizíció időpontjában fennálló tényekre és körülményekre vonatkozó, általa keresett információkat vagy megtudja, hogy további információ nem szerezhető be. Ugyanakkor az értékelési időszak nem haladhatja meg az akvizíció időpontjától számított egy évet.

46. Az értékelési időszak az akvizíció időpontját követő azon időszak, amelynek során a felvásárló az üzleti kombinációt illetően megjelenített ideiglenes összegeket módosíthatja. Az értékelési időszak ésszerű mértékű időt biztosít a szükséges információk megszerzésére a felvásárló számára ahhoz, hogy a jelen IFRS előírásainak megfelelően, az akvizíció időpontjára vonatkozóan azonosítsa és értékelje a következőket:

a) a felvásárolt azonosítható eszközök, az átvállalt kötelezettségek és a felvásároltnál fennálló nem ellenőrző részesedések;

▼**M12**

b) a felvásároltnak átadott ellenérték (vagy a goodwill értékelésében felhasznált más összeg);

c) a szakaszosan megvalósuló üzleti kombinációnál a felvásárló által a felvásároltban korábban birtokolt tőkerészesedés; valamint

d) egy előnyös vételből eredő goodwill vagy nyereség.

47. A felvásárlónak minden releváns tényezőt figyelembe kell vennie annak meghatározásakor, hogy az akvizíció időpontja után megszerzett információk nyomán módosítani kell-e a megjelenített ideiglenes összegeket, vagy, hogy az információ az akvizíció időpontja után bekövetkezett eseményekből származik. A releváns tényezők között szerepel a további információk megszerzésének időpontja és az, hogy a felvásárló azonosítani tudja-e az ideiglenes összegek megváltozásának okát. A röviddel az akvizíció időpontja után megszerzett információ valószínűbb, hogy az akvizíció időpontjában fennálló körülményeket tükrözi, mint az olyan információ, amelyet több hónappal később kaptak meg. ►**M33** Például egy eszköznek nem sokkal az akvizíció időpontja után történt értékesítése – kivéve, ha azonosítható egy olyan közbejött esemény, amely a valós értéket megváltoztatta – egy olyan összeg ellenében, amely jelentősen különbözik az arra az időpontra meghatározott ideiglenes valós értékétől, valószínűleg az ideiglenes összegben fennálló hibát jelez. ◄

48. A felvásárló az azonosítható eszköz (kötelezettség) megjelenített ideiglenes összegének növelését (csökkenését) a goodwill csökkenésével (növelésével) jeleníti meg. Ugyanakkor az értékelési időszak folyamán megszerzett új információk néha egynél több eszköz vagy kötelezettség ideiglenes összegének módosítását eredményezhetik. Például, a felvásárló átvállalhatott egy kötelezettséget a felvásárolt egyik létesítményében bekövetkezett balesettel kapcsolatos károk megfizetésére, amelyek egy részére vagy egészére a felvásárolt felelősségbiztosítási kötvénye ad fedezetet. Ha a felvásárló az értékelési időszak folyamán új információkat szerez ennek a kötelezettségnek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékéről, a goodwillnek a kötelezettség megjelenített ideiglenes összege változásából eredő módosítását (teljes egészében vagy részben) a goodwill kapcsolódó, a biztosítóval szembeni igényre kimutatott ideiglenes összegének változásából eredő módosításával kell ellentételezni.

49. Az értékelési időszak folyamán a felvásárlónak az ideiglenes összegek módosítását úgy kell megjelenítenie, mintha az üzleti kombináció elszámolása az akvizíció időpontjában befejeződött volna. Ily módon a felvásárlónak a pénzügyi kimutatásokban az előző időszakokra bemutatott összehasonlító információkat szükség szerint felül kell vizsgálnia, ideértve a kezdeti elszámolás elkészítésekor megjelenített értékcsökkenés, az amortizáció vagy a jövedelemre gyakorolt más hatások megváltoztatását.

50. Miután az értékelési időszaknak vége, a felvásárló az üzleti kombináció elszámolását csak akkor vizsgálhatja felül, ha egy hibát javít ki, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően.

▼M12

Annak meghatározása, hogy mi képezi részét az üzleti kombináció ügyletének

51. **A felvásárló és a felvásárolt között az üzleti kombinációra vonatkozó tárgyalások megkezdése előtt lehetett korábbi kapcsolat vagy másfajta megállapodás, vagy köthettek a tárgyalások folyamán az üzleti kombinációtól különálló megállapodást. Mindkét helyzetben a felvásárlónak azonosítania kell minden olyan összeget, amely nem része annak, amit a felvásárló és a felvásárolt (vagy annak korábbi tulajdonosai) az üzleti kombináció során elcserélt, vagyis azokat az összegeket, amelyek nem képezik részét a felvásároltra vonatkozó cserének. A felvásárlónak az akvizíciós módszer alkalmazásának részeként csak a felvásároltért átadott ellenértéket, valamint a felvásároltért csere keretében megszerzett eszközöket és átvállalt kötelezettségeket kell megjelenítenie. A különálló ügyleteket a vonatkozó IFRS-eknek megfelelően kell elszámolni.**

52. Egy olyan ügylet, amelyet a kombinációt megelőzően a felvásárló vagy annak nevében, vagy elsődlegesen a felvásárló vagy az egyesített gazdálkodó egység javára kötöttek meg, nem pedig elsődlegesen a felvásárolt (vagy korábbi tulajdonosainak) javára, valószínűleg különálló ügylet. A következők példák olyan különálló ügyletekre, amelyeket az akvizíciós módszer alkalmazásakor nem kell szerepeltetni:

a) egy olyan ügylet, amely valójában a felvásárló és a felvásárolt között korábban fennálló kapcsolatokat rendezi;

b) egy olyan ügylet, amely a felvásárolt munkavállalóinak vagy korábbi tulajdonosainak díjazása, jövőbeli szolgáltatásokért; valamint

c) egy olyan ügylet, amely megtéríti a felvásárolt, vagy korábbi tulajdonosai részére a felvásárlónak az akvizícióval kapcsolatos költségei kifizetését.

A B50–B62. bekezdések adnak kapcsolódó alkalmazási útmutatót.

Akvizícióval kapcsolatos költségek

▼M53

53. Az akvizícióval kapcsolatos költségek azok a költségek, amelyek a felvásárlónál az üzleti kombináció megvalósítása érdekében merülnek fel. Ezek a költségek magukban foglalják a közvetítői díjakat; a tanácsadói, a jogi, számviteli, értékelési és más szakértői vagy szaktanácsadói díjakat; az általános igazgatási költségeket, ideértve egy belső akvizíciós részleg fenntartásának költségeit; valamint hitelviszonyt és tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírok bejegyzésének és kibocsátásának költségeit. A felvásárlónak az akvizícióval kapcsolatos költségeket ráfordításként kell elszámolnia abban az időszakban, amikor a költségek felmerültek és a szolgáltatásokat megkapták, egy kivétellel. A hitelviszonyt és a tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírok kibocsátásának költségeit az IAS 32 és az IFRS 9 standardoknak megfelelően kell megjeleníteni.

▼M12

KÉSŐBBI ÉRTÉKELÉS ÉS ELSZÁMOLÁS

54. **Általában a felvásárlónak a megszerzett eszközöket, az átvállalt vagy felmerült kötelezettségeket és az üzleti kombináció során kibocsátott tőkeinstrumentumokat, jellegüktől függően, az ilyen tételekre alkalmazandó IFRS-eknek megfelelően kell később elszámolnia. Ugyanakkor az alábbi megszerzett eszközök, átvállalt vagy felmerült kötelezettségek és az üzleti kombináció során kibocsátott tőkeinstrumentumok későbbi értékelésére és elszámolására a jelen IFRS ad útmutatást:**

a) újra megszerzett jogok;

b) az akvizíció időpontjában megjelenített függő kötelezettségek;

c) kártalanításra szánt eszközök; valamint

▼M12

d) függő ellenérték.

A B63. bekezdés ad kapcsolódó alkalmazási útmutatót.

Újra megszerzett jogok

55. Egy újra megszerzett jogot, amelyet immateriális eszközként mutatnak ki, annak a szerződésnek a hátralévő szerződéses időtartama során kell amortizálni, amelyben a jogot megadták. A felvásárlónak, ha a későbbiekben az újra megszerzett jogot egy harmadik félnek eladja, az immateriális eszköz könyv szerinti értékét kell figyelembe vennie, amikor az eladáson keletkezett nyereséget vagy veszteséget meghatározza.

Függő kötelezettségek

▼M53

56. A kezdeti megjelenítés után, és mindaddig, amíg a kötelezettség rendezése, elengedése meg nem történik vagy az le nem jár, a felvásárlónak az üzleti kombinációban megjelenített függő kötelezettséget az alábbiak közül a magasabbik értéken kell értékelnie:

a) az az összeg, amelyet az IAS 37 alapján kellene megjeleníteni; és

b) a kezdetben megjelenített összeg, adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével.

Ez az előírás nem vonatkozik az IFRS 9 standard alapján elszámolt szerződésekre.

▼M12

Kártalanításra szánt eszközök

57. Minden egyes későbbi beszámolási időszak végén a felvásárlónak az akvizíció időpontjában kimutatott kártalanításra szánt eszközt értékelnie kell, ugyanazon az alapon, mint az azon kártalanított kötelezettséget vagy eszközt, amely összege bármilyen szerződéses korlátozás alá esik, valamint – a későbbiekben valós értékén nem értékelt kártalanításra szánt eszköz esetében – a vezetésnek a kártalanításra szánt eszköz behajthatóságára vonatkozó megítélése alá esik. A felvásárlónak a kártalanításra szánt eszközt csak akkor kell kivezetnie, amikor az eszközt behajtja, eladja, vagy más módon veszíti el a hozzá fűződő jogot.

Függő ellenérték

▼M53

58. A függő ellenérték valós értékében bekövetkezett egyes változások, amelyeket a felvásárló az akvizíció időpontja után jelenít meg, származhatnak olyan további információkból, amelyeket a felvásárló az akvizíció időpontjában fennálló tényekről és körülményekről az említett időpontot követően szerzett meg. Az ilyen változtatások az értékelési időszaki módosítások, a 45–49. bekezdésnek megfelelően. Ugyanakkor az akvizíció időpontja után bekövetkezett eseményekből eredő változások, mint például egy eredménycél teljesítése, egy megadott részvényárfolyam elérése vagy egy kutatási-fejlesztési projektben egy mérföldkő elérése nem értékelési időszaki módosítások. A felvásárlónak azokat a változásokat kell elszámolnia a függő ellenérték valós értékében, amelyek nem értékelési időszaki módosítások, a következők szerint:

a) a saját tőkeként besorolt függő ellenértéket nem szabad újraértékelni, és későbbi rendezését a saját tőkén belül kell elszámolni.

b) egyéb függő ellenérték, amely:

i. ha az IFRS 9 standard hatókörébe tartozik, akkor valamennyi beszámoló-fordulónapon valós értéken értékelendő, és a valós értékben bekövetkezett változásokat az IFRS 9 standardnak megfelelően az eredményben kell megjeleníteni;

▼M53

ii. ha nem az IFRS 9 standard hatókörébe tartozik, akkor valamennyi beszámoló-fordulónapon valós értéken értékelendő, és a valós értékben bekövetkezett változásokat az eredményben kell megjeleníteni.

▼M12

KÖZZÉTÉTELEK

59. A felvásárlónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatásait felhasználók számára azon üzleti kombinációk jellegének és pénzügyi hatásának az értékelését, amelyek:

a) az aktuális beszámolási időszakban jöttek létre; vagy

b) a beszámolási időszak végét követően, de még azelőtt jöttek létre, hogy a pénzügyi kimutatásokat közzétételre jóváhagyták.

60. Az 59. bekezdésben foglalt cél eléréséhez a felvásárlónak a B64–B66. bekezdésekben megadott információkat közzé kell tennie.

61. A felvásárlónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatásait felhasználók számára, hogy az aktuális beszámolási időszakban és a megelőző időszakokban lebonyolított üzleti kombinációkra vonatkozóan az aktuális beszámolási időszakban megjelenített módosítások pénzügyi hatásait értékelni tudják.

62. A 61. bekezdésben foglalt cél eléréséhez a felvásárlónak a B67. bekezdésben megadott információkat közzé kell tennie.

63. Amennyiben a jelen IFRS és a más IFRS-ek alapján közzéteendő információk nem elegendőek az 59. és a 61. bekezdésekben foglalt célok eléréséhez, a felvásárlónak az ezen célok eléréséhez szükséges bármilyen további információkat is közzé kell tennie.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

Hatálybalépés napja

64. A jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmazni azokra az üzleti kombinációkra, amelyeknél az akvizíció időpontja a 2009. július elsején vagy azt követően kezdődő első éves beszámolási időszak kezdőnapja vagy annál későbbi időpont. A korábbi alkalmazás megengedett. Ugyanakkor a jelen IFRS-t csak olyan éves beszámolási időszak elejétől szabad alkalmazni, mely 2007. június 30-án vagy azt követően kezdődik. Ha egy gazdálkodó egység ezt az IFRS-t 2009. július 1-je előtt alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie, és egyidejűleg alkalmaznia kell a (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IAS 27 standardot.

▼M29

64B. A 2010 májusában kibocsátott *IFRS-ek javításai* módosította a 19., a 30. és a B56. bekezdést, és hozzáadta a standardhoz a B62A. és a B62B. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2010. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt. A módosításokat a jövőre nézve kell alkalmazni, attól az időponttól számítva, amikor a gazdálkodó egység először alkalmazta a jelen IFRS-t.

64C. A 2010 májusában kibocsátott *IFRS-ek javításai* hozzáadta a standardhoz a 65A–65E. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2010. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt. A módosításokat alkalmazni kell az olyan üzleti kombinációkból eredő függő ellenértékek egyenlegére, amelyeknél az akvizíció időpontja korábbi a jelen, 2008-ban kibocsátott IFRS-nek az alkalmazásánál.

▼M32

64E. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 standard módosította a 7., a B13. és a B63. bekezdés (e) pontját, valamint az A. függeléket. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 standardot.

▼M33

64F. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard módosította a 20., a 29., a 33. és a 47. bekezdést, és módosította a valós érték meghatározását az A. függelékben, valamint módosította a B22., a B40., a B43–46., a B49. és a B64. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M38

64G. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította a 7. bekezdést és a standardot kiegészítette a 2A. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A *Befektetési gazdálkodó egységek* korábbi alkalmazása megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosításokat, egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást is alkalmaznia kell.

▼M43

64I. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* módosította a 40. és az 58. bekezdést, és a standard a 67A. bekezdéssel, valamint az ahhoz tartozó címmel bővült. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást a jövőre nézve kell alkalmazniuk azokra az üzleti kombinációkra, amelyeknél az akvizíció időpontja 2014. július 1-je vagy annál későbbi időpont. A korábbi alkalmazás megengedett. A gazdálkodó egységek korábban is alkalmazhatják a módosítást, feltéve, hogy az IFRS 9 standardot és az IAS 37 standardot is alkalmazzák (*Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* által módosított formában). Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást korábban alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M42

64J. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2011–2013. évi ciklus* módosította a 2. bekezdés a) pontját. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a jövőre nézve, a 2014. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M52

64K. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította az 56. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M53

64L. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 16., 42., 53., 56., 58. és a B41. bekezdést, valamint törölte a 64A., 64D. és a 64H. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M12

Áttérés

65. Az olyan üzleti kombinációkból származó eszközöket és kötelezettségeket, amelyeknél az akvizíció időpontja megelőzte a jelen IFRS alkalmazását, nem kell módosítani a jelen IFRS alkalmazásakor.

▼M29

65A. A jelen IFRS első alkalmazásakor nem szabad kiigazítani az olyan üzleti kombinációkból eredő függő ellenértékek egyenlegét, amelyeknél az akvizíció időpontja megelőzte azt az időpontot, amikor a gazdálkodó egység először alkalmazta a jelen, 2008-ban kibocsátott IFRS-t. A 65B–65E. bekezdést kell alkalmazni ezen egyenlegek tekintetében a későbbi elszámolásaira. A 65B–65E. bekezdést nem szabad alkalmazni az olyan üzleti kombinációkból eredő függő ellenértékek egyenlegeinek

▼M29

elszámolásaira, amelyeknél az akvizíció időpontja megegyezik azzal az időponttal vagy azt az időpontot követi, amikor a gazdálkodó egység először alkalmazta a jelen, 2008-ban kibocsátott IFRS-t. A 65B–65E. bekezdésben az üzleti kombináció kizárólag olyan üzleti kombinációt jelent, amelynél az akvizíció időpontja megelőzte a jelen, 2008-ban kibocsátott IFRS alkalmazását.

65B. Ha egy üzleti kombinációra vonatkozó megállapodás előírja, hogy a kombináció költsége jövőbeli eseményektől függően módosítandó, akkor a felvásárlónak e módosítás értékét akkor kell figyelembe vennie a kombináció költségében az akvizíció időpontjára vonatkozóan, ha a módosítás valószínűsíthető, és értéke megbízhatóan értékelhető.

65C. Egy üzleti kombinációra vonatkozó megállapodás tartalmazhat a kombináció költségének olyan módosításaira vonatkozó előírásokat, amelyek egy vagy több jövőbeni eseménytől függnek. A módosítás például függhet attól, hogy fenn tudnak-e tartani vagy el tudnak-e érni egy meghatározott mértékű nyereségszintet a jövőbeli időszakokban, vagy hogy a kibocsátott instrumentumok piaci árát fenn tudják-e tartani. Ezeknek a módosításoknak az értéke általában a kombináció kezdeti elszámolásakor megbecsülhető anélkül, hogy az információ megbízhatósága sérülne, még akkor is, ha bizonyos mértékű bizonytalanság fennáll. Amennyiben az adott jövőbeli események nem következnek be, vagy a becslések felülvizsgálatra szorulnak, akkor az üzleti kombináció költségét megfelelően módosítani kell.

65D. Azonban, ha egy üzleti kombinációra vonatkozó megállapodás tartalmaz ilyen módosításra vonatkozó előírást, akkor ezt a módosítást nem veszik figyelembe a kombináció költségében a kombináció kezdeti elszámolása időpontjában, ha a módosítás nem valószínűsíthető, vagy annak értéke nem értékelhető megbízhatóan. Amennyiben ezen módosítás a későbbiekben valószínűsíthetővé válik és értéke megbízhatóan értékelhető, akkor a pótlólagos ellenértéket a kombináció költségének módosításaként kell kezelni.

65E. Egyes esetekben a felvásárlónak egy későbbi kifizetést kellhet teljesítenie az eladó részére a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzése fejében a felvásárló által átadott eszköz, kibocsátott tőkeinstrumentum vagy felmerült vagy felvállalt kötelezettség értékében bekövetkező csökkenés ellentételezésére. Ez a helyzet áll fenn, például amikor a felvásárló garanciát nyújt az üzleti kombináció költsége részeként kibocsátott tőke- vagy adósságinstrumentumok piaci árára vonatkozóan, és további tőke- vagy adósságinstrumentumokat kell kibocsátania az eredetileg meghatározott költség visszaállítására. Ilyen esetekben az üzleti kombináció költségében nem jelenítenek meg növekedést. Tőkeinstrumentumok esetében a pótlólagos kifizetés valós értékét nettósítják egy olyan értékkel azonos csökkenéssel, mint ami az eredetileg kibocsátott instrumentumoknak tulajdonítható. Adósságinstrumentumok esetén a pótlólagos kifizetés az eredeti kibocsátás felára csökkenésének vagy diszkontja növekedésének minősül.

▼M12

66. Az olyan gazdálkodó egységnek, amilyen például egy egyesülés, amely még nem alkalmazta az IFRS 3 standardot, és egy vagy több üzleti kombinációt számolt el a vételi módszerrel, a B68. és a B69. bekezdésekben foglalt átmeneti rendelkezéseket kell alkalmaznia.

Nyereségadók

67. Azokra az üzleti kombinációkra, amelyeknél az akvizíció időpontja a jelen IFRS alkalmazása előtt volt, a felvásárlónak az IAS 12 standard – a jelen IFRS előtt módosított – 68. bekezdésében foglalt előírásokat kell alkalmaznia, a jövőre nézve. Ez azt jelenti, hogy a felvásárlónak az előző üzleti kombinációk elszámolását nem kell módosítania a megjelenített halasztott adókövetelésekben korábban megjelenített változások miatt. Ugyanakkor, attól az időponttól kezdődően, amikor a jelen IFRS-t alkalmazzák, a felvásárlónak meg kell jelenítenie – az eredmény módosításaként (vagy ha az IAS 12 standard megköveteli, az eredményen kívül) – a megjelenített halasztott adókövetelések változásait.

▼M43

HIVATKOZÁS AZ IFRS 9 STANDARDRA

67A. Ha a gazdálkodó egység alkalmazza ezt a standardot, de még nem alkalmazza az IFRS 9 standardot, akkor az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat az IAS 39 standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

▼M12

A (2004. ÉVI) IFRS 3 VISSZAVONÁSA

68. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi a (2004-ben kibocsátott) IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot.

A. Függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

felvásárolt	Azon üzleti tevékenység vagy üzleti tevékenységek, amelyek felett a **felvásárló** megszerzi az ellenőrzést egy **üzleti kombináció** során.
felvásárló	Az a gazdálkodó egység, amely megszerzi az **ellenőrzés**t a **felvásárolt** felett.
akvizíció időpontja	Az az időpont, amikor a **felvásárló** megszerzi az **ellenőrzést** a **felvásárolt** felett.
üzleti tevékenység	A tevékenységek és eszközök integrált összessége, melyek végzésének és kezelésének célja, hogy osztalékok, alacsonyabb költségek vagy más gazdasági hasznok formájában, közvetlenül a befektetők vagy más tulajdonosok, tagok vagy résztvevők számára megtérülést biztosítson.
üzleti kombináció	Olyan ügylet vagy más esemény, amelynek révén a **felvásárló** megszerzi egy vagy több **üzleti tevékenység** felett az ellenőrzést. Azok az ügyletek, amelyekre néha „igazi összeolvadások” vagy „egyenlők fúziója” megnevezéssel hivatkoznak, szintén **üzleti kombinációk**, abban az értelemben, ahogyan azt a jelen IFRS használja.
függő ellenérték	Rendszerint a **felvásárló** kötelme további eszközök vagy tőkerészesedések átadására a **felvásárolt** korábbi tulajdonosai részére – a **felvásárolt** feletti **ellenőrzés** érdekében történő csere részeként –, ha meghatározott jövőbeli események bekövetkeznek vagy feltételek teljesülnek. Ugyanakkor a függő ellenérték a **felvásárló**nak jogot adhat – amennyiben meghatározott feltételek teljesülnek – a korábban átadott ellenérték visszaszerzésére.

▼M32

_____

▼M12

tőkerészesedések	A jelen IFRS alkalmazásában a *tőkerészesedések* kifejezés tágabb értelemben használatos, így jelenti a befektetői tulajdonban lévő **gazdálkodó egységek** tulajdonosi érdekeltségeit és az **egyesülések** tulajdonosi, **tagi** vagy résztvevői érdekeltségeit.

▼M33

A *valós érték*	az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 standardot.)

▼M12

goodwill	Egy olyan eszköz, amely egy **üzleti kombináció** során megszerzett, más eszközökből keletkező, egyenként nem azonosított és elkülönítve nem megjelenített, jövőbeli gazdasági hasznokat testesít meg.
azonosítható	Egy eszköz akkor *azonosítható*, ha: a) az elválasztható, azaz el lehet választani vagy ki lehet vonni a gazdálkodó egységből, és el lehet adni, át lehet adni, arra engedélyt lehet biztosítani, bérbe lehet adni vagy el lehet cserélni egyedileg vagy valamely kapcsolódó szerződéssel, azonosítható eszközzel, vagy kötelezettséggel, függetlenül attól, hogy ez a gazdálkodó egységnek szándékában áll-e, vagy sem; vagy b) szerződéses vagy egyéb törvényes jogokból keletkezik, függetlenül attól, hogy e jogok átruházhatóak-e vagy elválaszthatóak-e a gazdálkodó egységtől vagy más jogoktól és kötelmektől.
immateriális eszköz	Azonosítható, fizikai megjelenéssel nem rendelkező, nem monetáris eszköz.
egyesülés	Olyan, nem befektetői tulajdonban lévő gazdálkodó egység, amely osztalékokat, alacsonyabb költségeket vagy más gazdasági hasznokat biztosít, közvetlenül a **tulajdonosai**, tagjai vagy résztvevői számára. Például egy önsegélyező biztosító társaság, egy hitelszövetkezet és egy szövetkezeti gazdálkodó egység mind egyesülések.
nem ellenőrző részesedés	A leányvállalatban lévő, közvetlenül vagy közvetve nem az anyavállalatnak tulajdonítható saját tőke.
tulajdonosok	A jelen IFRS alkalmazásában a *tulajdonosok* kifejezés tágabb értelemben használatos, így jelenti a befektetői tulajdonban lévő gazdálkodó egységek **tőkerészesedés**einek birtokosait és az **egyesülés**ek tulajdonosait vagy tagjait, vagy azok résztvevőit.

B. Függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

A KÖZÖS ELLENŐRZÉS ALATT ÁLLÓ GAZDÁLKODÓ EGYSÉGEK ÜZLETI KOMBINÁCIÓI (A 2.(C) BEKEZDÉS ALKALMAZÁSA)

B1. A jelen IFRS nem vonatkozik a közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek üzleti kombinációjára. A közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek részvételével létrejött üzleti kombináció egy olyan üzleti kombináció, amelyben az egyesülő gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek mindegyike végső soron ugyanazon fél vagy felek ellenőrzése alatt áll az üzleti kombináció létrejötte előtt és után egyaránt, és az ellenőrzés nem csak átmeneti.

▼**M12**

B2. Magánszemélyek egy csoportja akkor ellenőriz egy gazdálkodó egységet, ha szerződéses megállapodások alapján közösen rendelkeznek az adott gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikája irányításának képességével az annak tevékenységeiből származó hasznok megszerzésére. Ily módon egy üzleti kombináció nem tartozik a jelen IFRS hatálya alá, ha magánszemélyek azonos csoportja, szerződéses megállapodások alapján, végső soron, együttesen képes az egyesülő gazdálkodó egységek mindegyike pénzügyi és működési politikájának az irányítására az azok tevékenységéből származó hasznok megszerzése érdekében, és ez a végső közös képesség nem átmeneti.

B3. A gazdálkodó egység állhat valamely magánszemély vagy egy szerződéses megállapodás alapján együtt eljáró magánszemélyek egy csoportjának ellenőrzése alatt, és előfordulhat, hogy ez a magánszemély vagy magánszemélyek csoportja nem tartozik az IFRS-ek pénzügyi beszámolási előírásainak hatálya alá. Ily módon nem szükséges, hogy az egyesülő gazdálkodó egységeket ugyanazon konszolidált pénzügyi kimutatásokba bevonják ahhoz, hogy az adott kombináció közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek részvételével létrejött üzleti kombinációnak minősüljön.

B4. A nem ellenőrző részesedések mértéke az egyes egyesülő gazdálkodó egységekben az üzleti kombináció létrejötte előtt és után nem releváns annak meghatározásához, hogy a kombinációban közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vesznek-e részt. Hasonlóképpen az a tény, hogy az egyesülő gazdálkodó egységek valamelyike egy olyan leányvállalat, amelyet nem vontak be a konszolidált pénzügyi kimutatásokba, nem releváns annak meghatározásához, hogy a kombinációban közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vesznek-e részt.

EGY ÜZLETI KOMBINÁCIÓ AZONOSÍTÁSA (A 3. BEKEZDÉS ALKALMAZÁSA)

B5. A jelen IFRS az üzleti kombinációt olyan ügyletként vagy más eseményként határozta meg, amelynek révén a felvásárló egy vagy több üzleti tevékenység felett megszerzi az ellenőrzést. A felvásárló a felvásárolt feletti ellenőrzést többféleképpen szerezheti meg, például:

a) pénzeszközök, pénzeszköz-egyenértékesek vagy más eszközök átadásával (ideértve az üzleti tevékenységet alkotó nettó eszközöket is);

b) kötelezettségek felmerülésével;

c) tőkerészesedések kibocsátásával;

d) egynél több típusú ellenérték nyújtásával; vagy

e) ellenérték átadása nélkül, ideértve, hogy csupán szerződés alapján (lásd 43. bekezdés).

B6. Az üzleti kombináció számos különböző struktúrában létrejöhet eltérő jogi, adózási vagy egyéb megfontolásokból, amelyek magukban foglalják, az azokra való korlátozás nélkül, a következőket:

a) egy vagy több üzleti tevékenység egy felvásárló leányvállalatává válik, vagy egy vagy több üzleti tevékenység nettó eszközei jogilag beolvadnak a felvásárlóba;

b) egy egyesülő gazdálkodó egység nettó eszközeit átadja, vagy tulajdonosai tőkerészesedéseiket átadják egy másik egyesülő gazdálkodó egységnek vagy annak tulajdonosainak;

▼**M12**

c) valamennyi egyesülő gazdálkodó egység átadja nettó eszközeit – vagy ezen gazdálkodó egységeknek a tulajdonosai átadják tőkerészesedéseiket – egy újonnan létrehozott gazdálkodó egységnek (amit néha felgöngyölítési vagy összerakási ügyletnek neveznek); vagy

d) az egyesülő gazdálkodó egységek egyike korábbi tulajdonosainak egy csoportja megszerzi az ellenőrzést az egyesített gazdálkodó egység felett.

AZ ÜZLETI TEVÉKENYSÉG MEGHATÁROZÁSA (A 3. BEKEZDÉS ALKALMAZÁSA)

B7. Az üzleti tevékenység inputokból és az azokra az inputokra alkalmazott, outputok létrehozására való képességgel rendelkező folyamatokból áll. Bár az üzleti tevékenységeknek általában vannak outputjaik, ahhoz, hogy egy integrált együttes üzleti tevékenységnek minősüljön, outputok nem szükségesek. Az üzleti tevékenység három elemének meghatározása a következő:

a) **Input:** Gazdasági erőforrás, amely outputokat hoz létre vagy képes azok létrehozására, amikor egy vagy több folyamatot alkalmaznak rá. Például a befektetett eszközök (ideértve az immateriális javakat vagy a befektetett eszközök használatának jogát), a szellemi tulajdon, a szükséges anyagokhoz való hozzáférés megszerzésének képessége, vagy a jogok és a munkavállalók.

b) **Folyamat:** Bármely rendszer, szabvány, protokoll, konvenció vagy szabály, amely az inputra vagy inputokra alkalmazva outputokat hoz létre, vagy képes azok létrehozására. Például, a stratégiai menedzsment folyamatok, a működési folyamatok és az erőforrás-menedzsment folyamatai. Ezek a folyamatok jellemzően dokumentáltak, de a szervezett munkaerő, amely rendelkezik a szükséges képességekkel és tapasztalatokkal, a szabályokat és a konvenciókat betartja, biztosíthatja a szükséges folyamatokat, amelyek alkalmazhatók az inputokra, hogy outputokat hozzanak létre. (A számviteli, számlázási, bérszámfejtési és egyéb igazgatási rendszerek jellemzően nem outputok létrehozására használt folyamatok.)

c) **Output:** Az inputok és az azokra az inputokra alkalmazott folyamatok eredménye, amelyek alkalmasak arra, hogy osztalékok, alacsonyabb költségek vagy más gazdasági hasznok formájában, közvetlenül a befektetők vagy más tulajdonosok, tagok vagy résztvevők számára hasznokat biztosítson.

B8. A tevékenységek és eszközök integrált együttesének két lényeges elemmel kell rendelkeznie ahhoz, hogy a meghatározott célok érdekében végezzék és kezeljék azokat: inputokkal és az azokra az inputokra alkalmazott folyamatokkal, amelyeket együtt használnak vagy fognak használni outputok létrehozására. Ugyanakkor egy üzleti tevékenységnek nem kell minden olyan inputot és folyamatot tartalmaznia, amelyet az eladó annak az üzleti tevékenységnek a működtetése során használt, ha a piaci szereplők képesek arra, hogy az üzleti tevékenységet megszerezzék és továbbra is termeljenek outputokat – például oly módon, hogy az üzleti tevékenységet saját inputjaikkal és folyamataikkal integrálják.

▼M12

B9. Egy üzleti tevékenység elemeinek jellege iparáganként és a gazdálkodó egység működésének (tevékenységeinek) felépítésétől, ezen belül a gazdálkodó egység fejlettségi fokától függően változik. A már kialakult üzleti tevékenységeknél gyakran sok különféle típusú input, folyamat és output létezik, míg az új üzleti tevékenységeknek gyakran csak kevés az inputjuk, folyamatuk és néha csak egyetlen outputjuk (termékük) van. Csaknem az összes üzleti tevékenységnek vannak kötelezettségei is, de egy üzleti tevékenységnek nem feltétlenül vannak kötelezettségei.

B10. A tevékenységek és eszközök integrált együttesének a fejlesztési szakaszban lehet, hogy nincsenek outputjai. Ha nincsenek, a felvásárlónak más tényezőket kell mérlegelnie annak meghatározására, hogy ez az együttes üzleti tevékenység-e. Ezek a tényezők magukban foglalják, az azokra való korlátozás nélkül, hogy vajon az együttes:

a) megkezdte-e tervezett főbb tevékenységeit;

b) rendelkezik-e munkavállalókkal, szellemi tulajdonnal, valamint más inputokkal és az azokra az inputokra alkalmazható folyamatokkal;

c) jelenleg megvalósít-e outputok előállítására irányuló tervet; valamint

d) képes lesz-e arra, hogy szert tegyen olyan ügyfelekre, akik meg fogják vásárolni az outputokat?

Nem szükséges, hogy ezeknek a tényezőknek mindegyike fennálljon a tevékenységek és eszközök egy konkrét, integrált együttesénél a fejlesztési szakaszban ahhoz, hogy az üzleti tevékenységnek minősüljön.

B11. Annak eldöntését, hogy az eszközök és tevékenységek egy konkrét együttese üzleti tevékenység-e, arra kell alapozni, hogy képes-e arra egy piaci szereplő, hogy az integrált együttest üzleti tevékenységként végezze és kezelje. Ily módon, amikor azt értékelik, hogy egy konkrét együttes üzleti tevékenység-e, az nem releváns, hogy az eladó az együttest üzleti tevékenységként működtette-e, vagy hogy a felvásárló az együttest üzleti tevékenységként kívánja-e működtetni.

B12. Eltérő bizonyíték hiányában, az eszközök és tevékenységek egy olyan konkrét együttesét, amelyben goodwill van jelen, üzleti tevékenységnek kell tekinteni. Ugyanakkor egy üzleti tevékenység nem feltétlenül rendelkezik goodwillel.

A FELVÁSÁRLÓ AZONOSÍTÁSA (A 6. ÉS A 7. BEKEZDÉS ALKALMAZÁSA)

▼M32

B13. Az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standardban adott útmutatást kell használni a felvásárló azonosítására, amely az a gazdálkodó egység, amely a felvásárolt felett *ellenőrzést* szerez. Ha egy üzleti kombinációra sor került, de az IFRS 10 standardban lévő útmutatás nem jelzi egyértelműen, hogy az egyesülő gazdálkodó egységek közül melyik a felvásárló, a döntés meghozatala során a B14–B18. bekezdésben foglalt tényezőket kell mérlegelni.

▼M12

B14. Egy olyan üzleti kombináció során, amely elsődlegesen pénzeszközök vagy más eszközök átadásával vagy kötelezettségek átvállalásával jön létre, a felvásárló általában az a gazdálkodó egység, amely a pénzeszközöket vagy más eszközöket átadja, vagy amely a kötelezettségeket átvállalja.

▼**M12**

B15. Egy olyan üzleti kombináció során, amely elsődlegesen tőkerészesedések cseréjén keresztül valósul meg, a felvásárló általában a tőkerészesedéseket kibocsátó gazdálkodó egység. Ugyanakkor egyes üzleti kombinációkban, amelyeket általában „fordított akvizíciónak” nevezneknek, a felvásárolt a kibocsátó gazdálkodó egység. A B19–B27. bekezdések adnak útmutatást a fordított akvizíciók elszámolásához. Más releváns tényeket és körülményeket is mérlegelni kell a felvásárló azonosításához egy tőkerészesedések cseréjével megvalósuló üzleti kombináció során, ezen belül:

a) *a relatív szavazati jogokat az egyesített gazdálkodó egységben az üzleti kombinációt követően* — A felvásárló rendszerint az az egyesülő gazdálkodó egység, amelynek a tulajdonosai – csoportként – a szavazati jogok legnagyobb részét tartják meg vagy kapják meg az egyesített gazdálkodó egységben. Annak meghatározásakor, hogy a tulajdonosok mely csoportja tartja meg vagy kapja meg a szavazati jogok legnagyobb részét, a gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell bármely szokatlan vagy speciális szavazati megállapodást és opciót, warrantot vagy átváltható értékpapírt.

b) *az egyesített gazdálkodó egységben fennálló nagy kisebbségi szavazati részesedést, ha semmilyen más tulajdonos vagy szervezett tulajdonosi csoport nem rendelkezik jelentős szavazati részesedéssel* — A felvásárló rendszerint az az egyesülő gazdálkodó egység, amelynek egyetlen tulajdonosa vagy tulajdonosainak szervezett csoportja birtokolja a legnagyobb szavazati részesedést az egyesített gazdálkodó egységben.

c) *az egyesített gazdálkodó egység irányító testületének összetételét* — A felvásárló rendszerint az az egyesülő gazdálkodó egység, amelynek a tulajdonosai rendelkeznek azzal a képességgel, hogy az egyesített gazdálkodó egység irányító testülete tagjainak többségét megválasszák vagy kinevezzék vagy visszahívják.

d) *az egyesített gazdálkodó egység felső vezetésének összetételét* — A felvásárló rendszerint az az egyesülő gazdálkodó egység, amelynek (előző) vezetése dominál az egyesített gazdálkodó egység vezetésében.

e) *a tőkerészesedések cseréjének feltételeit* — A felvásárló rendszerint az az egyesülő gazdálkodó egység, amely felárat fizet a másik egyesülő gazdálkodó egység vagy gazdálkodó egységek tőkerészesedéseinek kombináció előtti valós értékéhez képest.

B16. A felvásárló rendszerint az az egyesülő gazdálkodó egység, amelynek viszonylagos mérete (például eszközökben, bevételekben vagy eredményben mérve) lényegesen nagyobb, mint a másik egyesülő gazdálkodó egységé vagy gazdálkodó egységeké.

B17. Kettőnél több gazdálkodó egységet érintő üzleti kombináció során a felvásárló meghatározásának ki kell terjednie egyebek között annak mérlegelésére, hogy az egyesülő gazdálkodó egységek közül melyik kezdeményezte a kombinációt, valamint mekkora az egyesülő gazdálkodó egységek relatív mérete.

B18. Az üzleti kombináció megvalósítására létrejött új gazdálkodó egység nem feltétlenül a felvásárló. Ha egy új gazdálkodó egységet hoznak létre az üzleti kombináció megvalósításához szükséges tőkeinstrumentumok kibocsátására, az egyik olyan egyesülő gazdálkodó egységet kell felvásárlóként azonosítani a B13–B17. bekezdésekben adott útmutatás alapján, amelyik már az üzleti kombináció előtt is létezett. Ezzel ellentétben egy új gazdálkodó egység, amely ellenértékként pénzeszközöket vagy más eszközöket ad át vagy kötelezettségeket vállal át, a felvásárló lehet.

▼M12

FORDÍTOTT AKVIZÍCIÓK

B19. Fordított akvizíció akkor történik, amikor az értékpapírokat kibocsátó gazdálkodó egységet (a jog szerinti felvásárlót) számviteli szempontból, a B13–B18. bekezdésekben foglalt útmutatás alapján felvásároltként azonosítják. Ahhoz, hogy az ügylet fordított akvizíciónak minősüljön, a számviteli szempontból felvásárlónak annak a gazdálkodó egységnek kell lennie, amelynek tőkerészesedéseit megszerzik (a jog szerinti felvásárolt). Például fordított akvizíciók néha akkor történnek, amikor egy zártkörűen működő gazdálkodó egység nyilvánosan működő gazdálkodó egységgé kíván válni, de a részvényeit nem kívánja névre szólóvá tenni. Ahhoz, hogy ezt véghez vigye, a zártkörűen működő gazdálkodó egység elintézi, hogy egy nyilvánosan működő gazdálkodó egység szerezze meg a tőkerészesedéseit, a nyilvánosan működő gazdálkodó egység tőkerészesedéseiért cserébe. Ebben a példában a **jog szerinti felvásárló** a nyilvánosan működő gazdálkodó egység, mivel az bocsátott ki tőkerészesedéseket, a zártkörűen működő gazdálkodó egység pedig a **jog szerinti felvásárolt**, mivel annak tőkerészesedéseit szerezték meg. Ugyanakkor a B13–B18. bekezdésekben foglalt útmutatás alkalmazása az alábbi azonosítást eredményezi:

a) a nyilvánosan működő gazdálkodó egység a **felvásárolt** számviteli szempontból (a számvitel szerinti felvásárolt); valamint

b) a zártkörűen működő gazdálkodó egység a **felvásárló** számviteli szempontból (a számvitel szerinti felvásárló).

Ahhoz, hogy az ügyletet fordított akvizícióként számolják el, a számvitel szerinti felvásároltnak meg kell felelnie az üzleti tevékenység definíciójának, és alkalmazandó a jelen IFRS összes megjelenítési és értékelési elve, ideértve a goodwill megjelenítésének előírásait.

Az átadott ellenérték értékelése

B20. Egy fordított akvizícióban a számvitel szerinti felvásárló rendszerint nem ad ellenértéket a felvásároltért. Ehelyett, rendszerint, a számvitel szerinti felvásárolt saját részvényeit bocsátja ki saját részvényeit a számvitel szerinti felvásárló tulajdonosainak. Ennek megfelelően a számvitel szerinti felvásárló által a számvitel szerinti felvásároltban lévő részesedéséért átadott ellenérték az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke azoknak a tőkerészesedéseknek a számán alapul, amelyeket a jog szerinti leányvállalatnak ki kellett volna bocsátania ahhoz, hogy a jog szerinti anyavállalat tulajdonosai számára ugyanolyan százalékos mértékű tőkerészesedést biztosítsanak az egyesített gazdálkodó egységben, mint amekkorát a fordított akvizíció eredményez. A tőkerészesedések számának ily módon kiszámított valós értékét lehet a felvásároltért cserébe átadott ellenérték valós értékeként használni.

A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése és prezentálása

B21. Egy fordított akvizíciót követően készített konszolidált pénzügyi kimutatásokat a jog szerinti anyavállalat (a számvitel szerinti felvásárolt) neve alatt kell kibocsátani, de a megjegyzésekben azt úgy kell bemutatni, hogy az a jog szerinti leányvállalat (a számvitel szerinti felvásárló) pénzügyi kimutatásainak folytatása, egy módosítással, mégpedig azzal, hogy a számvitel szerinti felvásárló minimális tőkéjét visszamenőlegesen módosítani kell, hogy a számvitel szerinti felvásárolt minimális tőkéjét tükrözze. Ez a módosítás azért szükséges, hogy az a jog szerinti anyavállalat (a számvitel szerinti felvásárolt) szavatoló tőkéjét tükrözze. Az ezekben a pénzügyi kimutatásokban prezentált összehasonlító információkat is visszamenőlegesen módosítják, hogy azok a jog szerinti anyavállalat (a számvitel szerinti felvásárolt) minimális tőkéjét tükrözzék.

▼M33

B22. Mivel a konszolidált pénzügyi kimutatások – a tőkestruktúra kivételével – a jog szerinti leányvállalat pénzügyi kimutatásainak folytatását jelentik, a konszolidált pénzügyi kimutatások tükrözik:

▼M12

a) a jog szerinti leányvállalat (a számvitel szerinti felvásárló) eszközeit és kötelezettségeit, amelyeket azok kombinációt megelőző könyv szerinti értékén kell kimutatni és értékelni.

b) a jog szerinti anyavállalat (a számvitel szerinti felvásárolt) eszközeit és kötelezettségeit, amelyeket a jelen IFRS-nek megfelelően kell kimutatni és értékelni.

c) a jog szerinti leányvállalat (a számvitel szerinti felvásárló) felhalmozott eredményét és más, a saját tőkében szereplő egyenlegeit az üzleti kombinációt **megelőzően**.

►M33 d) a konszolidált pénzügyi kimutatásokban kibocsátott tőkerészesedésekként kimutatott összeget, amelyet úgy határoznak meg, hogy a jog szerinti leányvállalatnak (a számvitel szerinti felvásárlónak) közvetlenül az üzleti kombináció előtti, forgalomban lévő, kibocsátott tőkerészesedését hozzáadják a jog szerinti anyavállalat (a számvitel szerinti felvásárolt) valós értékéhez. ◄ Ugyanakkor, a saját tőke szerkezete (azaz a kibocsátott tőkerészesedések száma és típusa) a jog szerinti anyavállalat (a számvitel szerinti felvásárolt) saját tőkéjének szerkezetét tükrözi, beleértve a jog szerinti anyavállalat által a kombináció megvalósításához kibocsátott tőkerészesedéseket. Ennek megfelelően a jog szerinti leányvállalat (a számvitel szerinti felvásárló) saját tőkéjének szerkezetét újra megállapítják az akvizíciós megállapodásban rögzített cserearány használatával, hogy az tükrözze a jog szerinti anyavállalat (a számvitel szerinti felvásárolt) által a fordított akvizíció során kibocsátott részvények számát.

e) a nem ellenőrző részesedés arányát a jog szerinti leányvállalat (a számvitel szerinti felvásárló) kombináció előtti felhalmozott eredményének és más tőkerészesedéseknek a könyv szerinti értékében, amint azt a B23. és a B24. bekezdések kifejtik.

Nem ellenőrző részesedés

B23. A fordított akvizícióban a jog szerinti felvásárolt (a számvitel szerinti felvásárló) tulajdonosai közül lehet, hogy egyesek nem cserélik be tőkerészesedéseiket a jog szerinti anyavállalat (a számvitel szerinti felvásárolt) tőkerészesedéseire. Ezeket a tulajdonosokat a fordított akvizíciót követően nem ellenőrző részesedésként kell kezelni a konszolidált pénzügyi kimutatásokban. Ennek oka, hogy a jog szerinti felvásárolt azon tulajdonosai, akik nem cserélik be tőkerészesedéseiket a jog szerinti felvásárló tőkerészesedéseire, csak a jog szerinti felvásárolt eredményeiből és nettó eszközeiből részesednek, az egyesített gazdálkodó egység eredményeiből és nettó eszközeiből nem. Ezzel egyidejűleg, bár a jog szerinti felvásárló számviteli szempontból a felvásárolt, a jog szerinti felvásárló tulajdonosai részesedéssel rendelkeznek az egyesített gazdálkodó egység eredményeiben és nettó eszközeiben.

B24. A jog szerinti felvásárolt eszközeit és kötelezettségeit a konszolidált pénzügyi kimutatásokban azok kombináció előtti könyv szerinti értékén kell kimutatni és értékelni (lásd B22.(a) bekezdés). Ezért egy fordított akvizícióban a nem ellenőrző részesedés tükrözi a nem ellenőrző tulajdonosok arányos részesedését a jog szerinti felvásárolt nettó eszközeinek kombináció előtti könyv szerinti értékében, még akkor is, ha a nem ellenőrző részesedéseket más akvizíciókban az azok akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékén kell értékelni.

▼M12

Egy részvényre jutó eredmény

B25. Ahogy azt a B22.(d) bekezdés leírja, a fordított akvizíciót követően elkészített konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenő saját tőke szerkezete a jog szerinti felvásárló (a számvitel szerinti felvásárolt) saját tőke szerkezetét tükrözi, beleértve a jog szerinti felvásárló által az üzleti kombináció megvalósításához kibocsátott tőkerészesedéseket.

B26. A forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlagos számának (az egy részvényre jutó eredmény kiszámításánál a nevező) kiszámításához, arra az időszakra vonatkozóan, amelyben a fordított akvizíció történik:

a) az adott időszak elejétől az akvizíció időpontjáig forgalomban lévő törzsrészvények számát úgy kell kiszámítani, hogy a jog szerinti felvásárló (a számvitel szerinti felvásárolt) időszak során forgalomban lévő törzsrészvényeinek súlyozott átlagos számát az összeolvadásról szóló megállapodásban rögzített cserearánnyal meg kell szorozni; valamint

b) az akvizíció időpontjától az adott időszak végéig forgalomban lévő törzsrészvények száma a jog szerinti felvásárló (a számvitel szerinti felvásárolt) adott időszak alatt forgalomban lévő törzsrészvényeinek tényleges száma kell, hogy legyen.

B27. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét a fordított akvizíciót követő konszolidált pénzügyi kimutatásokban, minden egyes, az akvizíció időpontját megelőző összehasonlító időszakra úgy kell kiszámítani, hogy:

a) a jog szerinti felvásárolt törzsrészvényei birtokosainak tulajdonítható eredményét minden egyes ilyen időszakra elosztják

b) a jog szerinti felvásárolt forgalomban lévő törzsrészvényei addigi (múltbeli) súlyozott átlagos száma és az akvizíciós megállapodásban rögzített cserearány szorzatával.

KONKRÉT MEGSZERZETT ESZKÖZÖK ÉS ÁTVÁLLALT KÖTELEZETTSÉGEK MEGJELENÍTÉSE (A 10–13. BEKEZDÉS ALKALMAZÁSA)

Operatív lízingek

B28. A felvásárlónak nem kell kimutatnia operatív lízinggel kapcsolatos eszközöket vagy kötelezettségeket, ha abban a felvásárolt a lízingbe vevő, kivéve a B29. és a B30. bekezdésben előírtakat.

B29. A felvásárlónak meg kell határoznia, hogy minden egyes olyan operatív lízingnek a feltételei, amelyekben a felvásárolt lízingbe vevő, kedvezőek vagy kedvezőtlenek-e. A felvásárlónak egy immateriális eszközt kell kimutatnia, ha az operatív lízing feltételei a piaci feltételekhez képest kedvezőek, és kötelezettséget, ha a piaci feltételekhez képest a feltételek kedvezőtlenek. A B42. bekezdés ad útmutatást az olyan operatív lízingek alá tartozó eszközöknek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékének értékeléséről, amely lízingeknél a felvásárolt a lízingbe adó.

B30. Egy azonosítható immateriális eszköz társítható egy operatív lízinghez, amit az bizonyíthat, hogy a piaci szereplők készek a lízingért díjat fizetni, még akkor is, ha azt a piaci feltételek szerint alakították ki. Például egy repülőtéren a kapuk vagy egy elsőrangú bevásárlóközpontban kiskereskedelmi terület lízingelése biztosíthatja a belépést egy piacra vagy olyan jövőbeli gazdasági hasznokat, amelyek azonosítható immateriális javaknak minősülhetnek, például, amilyen az ügyfélkapcsolat. Ebben a helyzetben a felvásárlónak a társított, azonosítható immateriális eszköz(öke)t a B31. bekezdésnek megfelelően kell megjelenítenie.

▼M12

Immateriális javak

B31. A felvásárlónak az üzleti kombináció során megszerzett azonosítható immateriális javakat a goodwilltől elkülönítve kell kimutatnia. Egy immateriális eszköz akkor azonosítható, ha vagy az elválaszthatósági kritériumnak vagy a szerződéses-jogi kritériumnak megfelel.

B32. A szerződéses-jogi kritériumnak megfelelő immateriális eszköz azonosítható még akkor is, ha az eszköz nem átadható vagy a felvásárolttól vagy más jogoktól és kötelmektől nem elválasztható. Például:

a) a felvásárolt gyártási létesítményt lízingel egy operatív lízing keretében, amelynek feltételei a piaci feltételekhez képest kedvezőek. A lízing feltételei kifejezetten megtiltják a lízing átadását (akár értékesítés, akár allízing formájában). Az az összeg, amennyivel a lízing feltételei az ugyanolyan vagy hasonló tételekre vonatkozó aktuális piaci ügyletek feltételeivel összehasonlítva kedvezőbbek, immateriális eszköz, amely megfelel a goodwilltől elkülönítve történő megjelenítés szerződéses-jogi kritériumának, annak ellenére, hogy a felvásárló a lízingszerződést nem értékesítheti vagy nem adhatja át más módon.

b) a felvásárolt tulajdonában és üzemeltetésében van egy atomerőmű. Az erőmű üzemeltetési engedélye immateriális eszköz, amely megfelel a goodwilltől elkülönítve történő megjelenítés szerződéses-jogi kritériumának, még akkor is, ha a felvásárló azt a megszerzett erőműtől elkülönítve nem értékesítheti vagy adhatja át. A felvásárló a működési engedély valós értékét és az erőmű valós értékét egyetlen eszközként mutathatja ki a pénzügyi beszámolás céljaira, amennyiben ezeknek az eszközöknek a hasznos élettartama hasonló.

c) a felvásárolt tulajdonában van egy technológiai szabadalom. Ezt a szabadalmat licencbe adta másoknak, azok kizárólagos használatára a belföldi piacon kívül, amiért cserébe azok jövőbeli külföldi bevételének megadott százalékát kapja meg. Mind a technológiai szabadalom, mind a kapcsolódó licenc-megállapodás megfelel a goodwilltől elkülönítve történő megjelenítés szerződéses-jogi kritériumának, még akkor is, ha a szabadalom és a kapcsolódó licenc-megállapodás egymástól elkülönítve történő értékesítése a gyakorlatban nem lenne megvalósítható.

B33. Az elválaszthatósági kritérium azt jelenti, hogy a megszerzett immateriális eszközt el lehet választani vagy ki lehet vonni a felvásároltból, és el lehet adni, át lehet adni, arra engedélyt lehet biztosítani, bérbe lehet adni vagy el lehet cserélni, egyedileg vagy valamely kapcsolódó szerződéssel, azonosítható eszközzel vagy kötelezettséggel együtt. Az olyan immateriális eszköz, amelyet a felvásárló eladhat, licencbe adhat vagy más módon elcserélhet más, értéket képviselő dologért, megfelel az elválaszthatósági kritériumnak, még akkor is, ha a felvásárlónak nem áll szándékában azt eladni, licencbe adni vagy más módon elcserélni. A megszerzett immateriális eszköz akkor felel meg az elválaszthatósági kritériumnak, ha bizonyíték van arra, hogy léteznek ilyen típusú eszközre vagy egy hasonló típusú eszközre vonatkozó csereügyletek, még akkor is, ha ezek az ügyletek nem gyakoriak, és függetlenül attól, hogy a felvásárló ilyenekben részt vesz-e. Például, ügyfél- és előfizetői listákat gyakran adnak licencbe, és így azok az elválaszthatósági kritériumnak megfelelnek. Még akkor is, ha a felvásárló úgy is véli, hogy ügyféllistái más ügyféllistáktól eltérő jellegzetességekkel rendelkeznek, az a tény, hogy ügyféllistákat gyakran adnak licencbe, általában azt jelenti, hogy a megszerzett ügyféllista az elválaszthatósági kritériumnak megfelel. Ugyanakkor az üzleti kombináció során megszerzett ügyféllista az elválaszthatósági kritériumnak nem felel meg akkor, ha titoktartási feltételek vagy más megállapodások a gazdálkodó egység számára megtiltják az ügyfeleivel kapcsolatos információk eladását, bérbeadását vagy más módon történő cseréjét.

▼**M12**

B34. Az olyan immateriális eszköz, amely egyedileg nem elválasztható a felvásárolttól vagy az egyesített gazdálkodó egységtől, az elválaszthatósági kritériumnak akkor felel meg, ha egy kapcsolódó szerződéssel, azonosítható eszközzel vagy kötelezettséggel együtt elválasztható. Például:

a) piaci szereplők elcserélnek betéti kötelezettségeket és a kapcsolódó betételhelyezői kapcsolatot képviselő immateriális javakat, megfigyelhető csereügyletek során. Ezért a felvásárlónak a betételhelyezői kapcsolatot képviselő immateriális eszközt a goodwilltől elkülönítve kell kimutatnia.

b) a felvásárolt tulajdonában van egy bejegyzett védjegy, és egy dokumentált, de nem szabadalmaztatott műszaki szakértelem, amelyet a védjeggyel ellátott termék gyártására használnak. A védjegy tulajdonjogának átadásához a tulajdonostól megkövetelik, hogy minden egyéb szükséges dolgot is átadjon az új tulajdonosnak, hogy az új tulajdonos által gyártott termék vagy végzett szolgáltatás és a korábbi tulajdonos által előállított ne legyen megkülönböztethető. Mivel a nem szabadalmaztatott műszaki szakértelmet a felvásárolttól vagy az egyesített gazdálkodó egységtől el kell különíteni és el kell adni, ha a kapcsolódó védjegyet eladják, az az elválaszthatósági kritériumnak megfelel.

Újra megszerzett jogok

B35. Egy üzleti kombináció részeként a felvásárló újra megszerezheti azt a jogot, amelyet korábban a felvásároltnak megadott, hogy a felvásárló egy vagy több kimutatott vagy nem kimutatott eszközét használja. Az ilyen jogokra példa lehet a felvásárló kereskedelmi nevének használata egy franchise-megállapodás keretében, vagy a felvásárló technológiájának használata egy technológia-licenc megállapodásban. Az újra megszerzett jog azonosítható immateriális eszköz, amelyet a felvásárló a goodwilltől elkülönítve jelenít meg. A 29. bekezdés ad útmutatást az újra megszerzett jog értékeléséhez és az 55. bekezdés ad útmutatást az újra megszerzett jog későbbi elszámolásához.

B36. Ha az újra megszerzett jogot keletkeztető szerződés feltételei az ugyanolyan vagy hasonló tételekre vonatkozó aktuális piaci ügyletek feltételeihez képest kedvezőek vagy kedvezőtlenek, a felvásárlónak teljesítési nyereséget vagy veszteséget kell elszámolnia. A B52. bekezdés ad útmutatást a teljesítési nyereség vagy veszteség értékeléséhez.

Összeszokott munkaerő és más, nem azonosítható tételek

B37. A felvásárló a goodwillbe foglalja bele a megszerzett, az akvizíció időpontjában nem azonosítható immateriális eszköz értékét. Például a felvásárló értéket tulajdoníthat az összeszokott munkaerő létezésének, ami azt jelenti, hogy a munkavállalók meglévő összessége a felvásárló számára lehetővé teszi a megszerzett üzleti tevékenység működtetését az akvizíció időpontjától fogva. Az összeszokott munkaerő nem a szakképzett munkaerő szellemi tőkéjét képviseli [nem a (gyakran szakosodott) tudást és tapasztalatot, amelyet a felvásárolt munkavállalói munkavégzésükhöz hozzáadnak]. Mivel az összeszokott munkaerő nem egy azonosítható eszköz, amelyet a goodwilltől elkülönítve kell megjeleníteni, az annak tulajdonított értéket belefoglalják a goodwillbe.

▼M12

B38. A felvásárló a goodwillbe foglalja bele az akvizíció időpontjában eszköznek nem minősülő tételeknek tulajdonított értéket is. Például, a felvásárló értéket tulajdoníthat olyan potenciális szerződéseknek, amelyekről még az akvizíció időpontjában a felvásárolt jövőbeli új ügyfelekkel tárgyalásokat folytat. Mivel ezek a potenciális szerződések önmagukban nem eszközök az akvizíció időpontjában, a felvásárló ezeket nem jeleníti meg a goodwilltől elkülönítve. A felvásárló a későbbiekben nem sorolhatja át a goodwillből ezeknek a szerződéseknek az értékét olyan eseményekkor, amelyek az akvizíció időpontja után következnek be. Ugyanakkor, a felvásárlónak értékelnie kell a röviddel az akvizíció időpontja után bekövetkező eseményeket övező tényeket és körülményeket, annak meghatározásához, hogy létezett-e elkülönítve kimutatandó immateriális eszköz az akvizíció időpontjában.

B39. A kezdeti megjelenítés után a felvásárló az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javakat az IAS 38 *Immateriális javak* standard előírásainak megfelelően számolja el. Ugyanakkor, az IAS 38 standard 3. bekezdésében leírtak szerint, bizonyos megszerzett immateriális javaknak a kezdeti megjelenítés utáni elszámolását más IFRS-ek írják elő.

►M33 B40. Az azonosíthatósági kritériumok határozzák meg, hogy egy immateriális eszközt a goodwilltől elkülönítve kell-e kimutatni. Ugyanakkor a kritériumok sem útmutatást nem adnak egy immateriális eszköz valós értékének meghatározásához, sem az immateriális eszköz valós értékének értékeléséhez használt feltételezéseket nem korlátozzák. Például, a felvásárló figyelembe veszi a valós érték meghatározásához azokat a feltételezéseket, amelyeket a piaci szereplők használnának az immateriális eszköz árazásakor, mint például a szerződések jövőbeli megújítására vonatkozó várakozásokat. ◄ Az nem szükséges, hogy maguk a megújítások megfeleljenek az azonosíthatósági kritériumnak. (Ugyanakkor lásd a 29. bekezdést, amely az üzleti kombináció során újra megszerzett, megjelenített jogok esetében kivételt állapít meg a valós értéken történő értékelés elve alól.) Az IAS 38 standard 36. és 37. bekezdései adnak útmutatást annak meghatározásához, hogy az immateriális javakat egyesíteni kell-e más immateriális vagy tárgyi eszközökkel egyetlen elszámolási egységbe.

KONKRÉT AZONOSÍTHATÓ ESZKÖZÖK ÉS A FELVÁSÁROLTNÁL FENNÁLLÓ NEM ELLENŐRZŐ RÉSZESEDÉS VALÓS ÉRTÉKÉNEK MEGHATÁROZÁSA (A 18. ÉS 19. BEKEZDÉSEK ALKALMAZÁSA)

Bizonytalan cash flow-kkal járó eszközök (értékvesztések)

▼M53

B41. A felvásárló nem mutathat ki külön értékvesztést az akvizíció időpontjára vonatkozóan az üzleti kombináció keretében megszerzett olyan eszközökre, amelyeket az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékükön értékelnek, mivel a jövőbeli cash flow-kkal kapcsolatos bizonytalanság hatásai szerepelnek a valós értéken történő értékelésben. Például, mivel a jelen IFRS előírja, hogy a felvásárló a megszerzett követeléseket, ideértve a hiteleket, azoknak az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékén értékelje az üzleti kombináció elszámolása során, a felvásárló külön értékvesztést nem mutat ki azokra a szerződés szerinti cash flow-kra, amelyeket ebben az időpontban behajthatatlannak ítélnek meg, sem elszámolt veszteséget a várható hitelezési veszteségekre.

▼M12

Operatív lízingek alá tartozó eszközök, amely lízingeknél a felvásárló a lízingbe adó

B42. Egy eszköz – mint például egy épület vagy egy szabadalom, amely olyan operatív lízing alá tartozik, amelyben a felvásárolt a lízingbe adó – az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékének meghatározásakor a felvásárlónak figyelembe kell vennie a lízing feltételeit. Más szavakkal, a felvásárló nem jelenít meg külön eszközt vagy kötelezettséget – akár kedvezőek, akár kedvezőtlenek az operatív lízing feltételei a piaci feltételekhez képest, amely összehasonlítást a B29. bekezdés megköveteli – az olyan lízingeknél, ahol a felvásárolt a lízingbe adó.

Eszközök, amelyeket a felvásárló nem szándékozik használni, vagy más módon szándékozik használni, mint ahogy más piaci szereplők tennék

▼M33

B43. Versenyképességének védelme érdekében vagy egyéb okból előfordulhat, hogy a felvásárló nem kíván használni egy megszerzett nem pénzügyi eszközt, vagy az eszközt nem annak legértékesebb és legjobb hasznosítása szerint kívánja használni. Például ez lehet a helyzet egy megszerzett kutatás-fejlesztési immateriális eszköz esetében, amelyet a felvásárló védekezően kíván felhasználni, azáltal, hogy másokat megakadályoz annak használatában. Mindazonáltal a felvásárló köteles a nem pénzügyi eszközt annak a piaci szereplők által megvalósított, feltételezett legértékesebb és legjobb hasznosítása alapján értékelni, a megfelelő értékelési hipotézissel összhangban, mind kezdetben, mind akkor, amikor a későbbi értékvesztési vizsgálat érdekében meghatározzák az elidegenítési költségekkel csökkentett valós értéket.

▼M12

Nem ellenőrző részesedés egy felvásároltban

▼M33

B44. A jelen IFRS megengedi a felvásárlónak, hogy a felvásároltban lévő nem ellenőrző részesedést annak az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékén értékelje. Néha a nem ellenőrző részesedésnek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékét a felvásárló a részvények aktív piaci jegyzett ára alapján határozza meg (vagyis nem a felvásárló birtokában lévő részvények ára alapján). Más helyzetekben azonban a részvények aktív piaci jegyzett ára nem áll rendelkezésre. Ezekben a helyzetekben a felvásárló a nem ellenőrző részesedés valós értékét más értékelési technikák felhasználásával határozza meg.

B45. A felvásárló felvásároltban lévő részesedésének valós értéke és a nem ellenőrző részesedés valós értéke részvényenkénti alapon különböző lehet. A fő különbség valószínűleg egy ellenőrzési felár beépülése a felvásárló felvásároltban lévő részesedésének részvényenkénti valós értékébe, vagy fordítva, egy diszkont beépülése az ellenőrzés hiánya miatt (amit nem ellenőrző részesedési diszkontnak is neveznek) a nem ellenőrző részesedés részvényenkénti valós értékébe, ha a piaci szereplők az említett felárat vagy diszkontot figyelembe vennék a nem ellenőrző részesedés árazásakor.

▼M12

A GOODWILL VAGY AZ ELŐNYÖS VÉTELEN ELÉRT NYERESÉG ÉRTÉKELÉSE

Az akvizíció időpontjára vonatkozó valós érték meghatározása a felvásárló felvásároltban fennálló részesedésére, értékelési technikák felhasználásával (a 33. bekezdés alkalmazása)

▼M33

B46 Egy olyan üzleti kombináció során, amely ellenérték átadása nélkül valósult meg, a felvásárlónak a goodwill vagy az előnyös vételen elért nyereség értékeléséhez a felvásároltban lévő részesedésének az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékével kell helyettesítenie az átadott ellenértéknek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékét (lásd 32–34. bekezdést).

▼M12

Sajátos megfontolások az akvizíciós módszer egyesülések kombinációira való alkalmazásakor (a 33. bekezdés alkalmazása)

B47. Amikor két egyesülés egyesül, a felvásárolt saját tőkéjének vagy tagi részesedéseinek valós értéke (vagy a felvásárolt valós értéke) lehet, hogy megbízhatóbban értékelhető, mint a felvásárló által átadott tagi részesedések valós értéke. Ha így van, akkor a 33. bekezdés megköveteli, hogy a felvásárló a goodwill összegét a felvásárolt tőkerészesedéseinek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékének felhasználásával határozza meg, nem pedig a felvásárló ellenértékként átadott tőkerészesedéseinek az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értéke felhasználásával. Emellett egyesülések kombinációja során a felvásárlónak a felvásárolt nettó eszközeit a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában a tőkéhez vagy a saját tőkéhez történt közvetlen hozzáadásként kell kimutatnia, nem pedig a felhalmozott eredményhez való hozzáadásként, ami az akvizíciós módszer más típusú gazdálkodó egységek általi alkalmazásának módjával konzisztens.

B48. Bár sok tekintetben hasonlóak más üzleti tevékenységekhez, az egyesülések eltérő jellegzetességekkel rendelkeznek, amelyek elsősorban abból adódnak, hogy tagjaik egyszerre ügyfelek és tulajdonosok. Az egyesülések tagjai általában arra számítanak, hogy tagságukért juttatásokban részesülnek, gyakran az árukért és szolgáltatásokért felszámított csökkentett díjak vagy sajátos jellegű osztalék (részesedés) formájában. A sajátos jellegű osztalékok (részesedések) egyes tagoknak felosztott aránya gyakran a tag által az egyesüléssel az év folyamán folytatott üzleti tevékenység nagyságán alapul.

▼M33

B49. Az egyesülés valós értéken történő értékelésének figyelembe kell vennie azokat a feltételezéseket, amelyeket a jövőbeli tagsági juttatásokkal kapcsolatban piaci szereplők tennének, valamint minden olyan egyéb feltételezést, amelyeket az egyesüléssel kapcsolatban piaci szereplők tennének. Például felhasználható egy jelenérték-technika az egyesülés valós értékének meghatározásához. A modell inputjaiként használt cash flow-knak az egyesülés várható cash flow-in kell alapulniuk, amelyek valószínűleg tükrözik a tagsági juttatások miatti csökkentéseket, mint például az árukért és szolgáltatásokért felszámított csökkentett díjakat.

▼**M12**

ANNAK MEGHATÁROZÁSA, HOGY MI KÉPEZI RÉSZÉT AZ ÜZLETI KOMBINÁCIÓ ÜGYLETÉNEK (AZ 51. ÉS AZ 52. BEKEZDÉS ALKALMAZÁSA)

B50. A felvásárlónak a következő – egymást kölcsönösen nem kizáró, de egyenként sem döntő – tényezőket kell figyelembe vennie annak meghatározásához, hogy egy ügylet a felvásároltra vonatkozó cserének része-e, vagy hogy az ügylet az üzleti kombinációtól elkülönül-e.

a) **az ügylet létrejöttének okai**—Azoknak az okoknak a megértése, amelyek miatt a kombinációban részt vevő felek (a felvásárló és a felvásárolt és azok tulajdonosai, igazgatósági tagjai és vezetők, valamint ezek megbízottai) egy bizonyos ügyletet vagy megállapodást létrehoztak, bepillantást adhat abba, hogy az részét képezi-e az átadott ellenértéknek, valamint a megszerzett eszközöknek vagy átvállalt kötelezettségeknek. Például, ha egy ügyletet elsődlegesen a felvásárló vagy az egyesített gazdálkodó egység javára, nem pedig elsődlegesen a felvásárolt vagy annak korábbi, a kombináció előtti tulajdonosainak javára kötöttek meg, akkor kevésbé valószínű, hogy az ügyleti árnak az a része (és a kapcsolódó eszközök és kötelezettségek) része a felvásároltra vonatkozó cserének. Ennek megfelelően a felvásárlónak ezt a részt az üzleti kombinációtól elkülönítve kell elszámolnia.

b) **ki kezdeményezte az ügyletet**—Annak megértése, hogy ki kezdeményezte az ügyletet, szintén bepillantást enged abba, hogy az része-e a felvásároltra vonatkozó cserének. Például, lehet, hogy egy a felvásárolt által kezdeményezett ügylet vagy más esemény célja jövőbeli gazdasági hasznok biztosítása a felvásárló vagy az egyesített gazdálkodó egység számára, miközben a felvásárolt vagy annak korábbi, a kombináció előtti tulajdonosai kevés haszonhoz jutnak vagy egyáltalán nincs hasznuk belőle. Másfelől kevésbé valószínű, hogy a felvásárolt vagy korábbi tulajdonosai által kezdeményezett ügylet vagy megállapodás a felvásárló vagy az egyesített gazdálkodó egység javára köttetett, és valószínűbb, hogy az az üzleti kombinációra vonatkozó ügylet része.

c) **az ügylet időzítése**—Az ügylet időzítése is bepillantást engedhet abba, hogy az része-e a felvásároltra vonatkozó cserének. Például, a felvásárló és a felvásárolt közötti olyan ügylet, amely egy üzleti kombináció feltételeiről szóló tárgyalások során valósul meg, lehetséges, hogy az üzleti kombinációra való tekintettel jött létre, hogy a felvásárlónak vagy az egyesített gazdálkodó egységnek jövőbeli gazdasági hasznokat biztosítson. Ha így van, a felvásárolt vagy annak korábbi, az üzleti kombináció előtti tulajdonosai valószínűleg kevés vagy semmilyen haszonra nem tesznek szert az ügylet folytán, kivéve azokat a hasznokat, amelyekben az egyesített gazdálkodó egység részeként részesülnek.

A felvásárló és a felvásárolt közötti előzőleg fennálló kapcsolat tényleges rendezése egy üzleti kombináció során (az 52.(a) bekezdés alkalmazása)

B51. Lehetséges, hogy a felvásárló és a felvásárolt olyan kapcsolatban van, amely fennállt már azelőtt, hogy az üzleti kombinációt fontolóra vették volna, amelyre itt „előzőleg fennálló kapcsolat”-ként történik hivatkozás. A felvásárló és a felvásárolt közötti előzőleg fennálló kapcsolat lehet szerződéses (például eladó és vevő, vagy a licencbe adó és a licencbe vevő) vagy nem szerződéses (például felperes és alperes).

B52. Ha az üzleti kombináció valójában egy előzőleg fennálló kapcsolatot rendez, a felvásárló nyereséget vagy veszteséget számol el, amelynek értékelése a következőképpen történik:

a) egy előzőleg fennálló nem szerződéses kapcsolatnál (amilyen egy peres ügy) a valós érték.

▼M12

b) egy előzőleg fennálló szerződéses kapcsolatnál a következő (i) és (ii) közül a kisebbik érték:

i) az az összeg, amennyivel a szerződés kedvezőbb vagy kedvezőtlenebb a felvásárló szemszögéből, ha azt az ugyanolyan vagy hasonló tételekre vonatkozó aktuális piaci ügyletek feltételeihez viszonyítják. (Kedvezőtlen szerződés az a szerződés, amely az aktuális piaci feltételek szerint kedvezőtlen. Ez nem feltétlenül hátrányos szerződés, amelynek keretében a szerződés szerinti kötelmek teljesítésének elkerülhetetlen költségei meghaladják az annak alapján várható gazdasági hasznokat.)

ii) a szerződésben rögzített teljesítési előírások összege, annak a partnernek a javára, akinek számára a szerződés kedvezőtlen.

Ha (ii) kisebb, mint (i), a különbözetet az üzleti kombináció elszámolásának részeként kell figyelembe venni.

Az elszámolt nyereség vagy veszteség összege részben függhet attól, hogy a felvásárló előzőleg a kapcsolódó eszközt vagy kötelezettséget kimutatta-e, és a beszámoló szerinti nyereség vagy veszteség ezért különbözhet a fenti előírások alkalmazásával kiszámított összegtől.

B53. Az előzőleg fennálló kapcsolat lehet olyan szerződés, amelyet a felvásárló újra megszerzett jogként jelenít meg. Ha a szerződés olyan feltételeket tartalmaz, amelyek az ugyanolyan vagy hasonló tételekre vonatkozó aktuális piaci ügyletek árazásával összehasonlítva kedvezőek vagy kedvezőtlenek, a felvásárló az üzleti kombinációtól elkülönítve nyereséget vagy veszteséget számol el a szerződés tényleges rendezésére, amelyet a B52. bekezdésnek megfelelően értékel.

Munkavállalóknak vagy az eladó részvényeseknek járó függő kifizetésekre vonatkozó megállapodások (az 52.(b) bekezdés alkalmazása)

B54. Az, hogy a munkavállalóknak vagy az eladó részvényeseknek járó függő kifizetésekre vonatkozó megállapodások függő ellenértéket képviselnek-e az üzleti kombináció során vagy különálló ügyletek, a megállapodások jellegétől függ. A megállapodás jellegének értékelése során segítséget jelenthet azoknak az okoknak a megértése, hogy egy akvizíciós megállapodás miért tartalmaz a függő kifizetésekre vonatkozó rendelkezést, hogy ki kezdeményezte a megállapodást és a felek mikor kötötték meg a megállapodást.

B55. Ha nem világos, hogy a munkavállalóknak vagy az eladó részvényeseknek járó kifizetésekre vonatkozó megállapodás része-e a felvásároltra vonatkozó cserének vagy pedig az üzleti kombinációtól független ügylet, a felvásárlónak a következő jelzéseket kell értékelnie:

a) *Folytatódó foglalkoztatás*—A folytatódó foglalkoztatás feltételei azoknál az eladó részvényeseknél, akik kulcspozíciókban lévő munkavállalók lesznek, jelzés lehet a függő ellenértékre vonatkozó megállapodás tartalmára. A folytatódó foglalkoztatás releváns feltételei belefoglalhatók a foglalkoztatási megállapodásba, az akvizíciós megállapodásba vagy valamilyen más dokumentumba. Az olyan, függő ellenértékre vonatkozó megállapodás, amelyben a kifizetések automatikusan megszűnnek, ha a foglalkoztatás megszűnik, a kombináció utáni szolgáltatásokért adott javadalmazásnak minősül. Az olyan megállapodások, amelyek keretében a függő kifizetésekre a foglalkoztatás megszűnése nincs hatással, jelezhetik azt, hogy a függő kifizetések inkább kiegészítő ellenértéket, mint javadalmazást jelentenek.

b) *A folytatódó foglalkoztatás időtartama*—Ha a megkövetelt foglalkoztatás időszaka a függő kifizetések időszakával egybeesik vagy annál hosszabb, ez a tény jelezheti azt, hogy a függő kifizetések lényegében javadalmazást jelentenek.

▼M12

c) *A javadalmazás szintje*—Az olyan helyzetek, amikor a függő kifizetéseken kívüli munkavállalói javadalmazás ésszerű szintet képvisel az egyesített gazdálkodó egység más kulcspozíciókban lévő munkavállalóival összehasonlítva, jelezhetik azt, hogy a függő kifizetések inkább kiegészítő ellenértéket, mint javadalmazást jelentenek.

d) *Megnövelt kifizetések a munkavállalóknak*—Ha azok az eladó részvényesek, akik nem válnak munkavállalókká, részvényenkénti alapon számolva alacsonyabb függő kifizetéseket kapnak, mint azok az eladó részvényesek, akik az egyesített gazdálkodó egység munkavállalóivá válnak, akkor ez a tény azt jelezheti, hogy a munkavállalóvá váló eladó részvényeseknek járó függő kifizetések megnövelt összege javadalmazás.

e) *A tulajdonolt részvények száma*—Az olyan eladó részvényesek tulajdonában lévő részvények relatív száma, akik kulcspozíciókban lévő munkavállalók maradnak, jelzés lehet a függő ellenértékre vonatkozó megállapodás tartalmára. Például, ha azok az eladó részvényesek, akiknek lényegében a felvásárolt összes részvénye a tulajdonában volt, továbbra is kulcspozíciókban lévő munkavállalók maradnak, ez a tény jelezheti azt, hogy a megállapodás, a tartalmát illetően, egy nyereségmegosztási megállapodás, amely a kombináció utáni szolgálatokra szándékozik javadalmazást biztosítani. Másfelől amikor azoknak az eladó részvényeseknek, akik továbbra is kulcspozíciókban lévő munkavállalók, a felvásároltban lévő részvényeknek csak kis száma volt a tulajdonában, és valamennyi eladó részvényes ugyanakkora összegű függő ellenértéket kap, részvényenkénti alapon számolva, ez a tény jelezheti azt, hogy a függő kifizetések kiegészítő ellenértéket jelentenek. Azokat az akvizíció előtti tulajdoni érdekeltségeket is figyelembe kell venni, amelyek kulcspozíciókban lévő munkavállalókként megmaradó eladó részvényesek kapcsolt feleinek, például családtagjainak a birtokában voltak.

f) *Kapcsolódás az értékeléshez*—Ha a kezdeti ellenérték, amelyet az akvizíció időpontjában adtak át, a felvásárolt értékelése során megállapított tartomány alsó szélén van és a függő képlet ehhez az értékelési megközelítéshez kapcsolódik, ez a tény utalhat arra, hogy a függő kifizetések kiegészítő ellenértéket képviselnek. Másfelől, ha a függő kifizetési képlet korábbi nyereségmegosztási megállapodásokkal konzisztens, ez a tény arra utalhat, hogy a megállapodás lényege javadalmazás biztosítása.

g) *Képlet az ellenérték meghatározására*—A függő kifizetés meghatározására használt képlet segítséget nyújthat a megállapodás lényegének értékeléséhez. Például, ha egy függő kifizetést a nyereség többszöröse alapján határoztak meg, ez utalhat arra, hogy a kötelem függő ellenérték az üzleti kombináció során, és hogy a képlet a szándékok szerint a felvásárolt valós értékének a megállapítására vagy igazolására irányul. Ezzel ellentétben az a függő kifizetés, amely a nyereség egy meghatározott százaléka, arra utalhat, hogy a munkavállalókkal szembeni kötelem nyereségmegosztási megállapodás, a munkavállalók elvégzett szolgálataiért történő javadalmazásra.

h) *Más megállapodások és problémák*—Az eladó részvényesekkel kötött más megállapodások feltételei (mint például a verseny kizárásáról szóló megállapodások, a végrehajtási szerződések, a tanácsadói szerződések és az ingatlanlízingről szóló megállapodások) és a függő kifizetések nyereségadójának kezelése jelezhetik azt, hogy a függő kifizetések valami másnak tulajdoníthatók, mint a felvásároltért adott ellenértéknek. Például, az akvizícióval összefüggésben a felvásárló köthet egy ingatlanlízing-megállapodást egy jelentős eladó részvényessel. Ha a lízingszerződésben megadott lízingdíjfizetések lényegesen a piaci szint alatt vannak,

▼M12

a lízingbeadónak (az eladó részvényesnek) járó függő kifizetések egy része vagy azok összessége, amelyeket egy, a függő kifizetésekről szóló külön megállapodás követel meg, lényegében lehet fizetség a lízingelt ingatlan használatáért, amelyet a felvásárlónak a kombináció utáni pénzügyi kimutatásaiban elkülönítve kell megjelenítenie. Ezzel szemben, ha a lízingszerződés olyan lízingdíjfizetéseket határoz meg, amelyek a lízingelt ingatlan piaci feltételeivel konzisztensek, akkor az eladó részvényesnek járó függő kifizetésekről szóló megállapodás lehet az üzleti kombinációval kapcsolatos függő ellenérték.

A felvásárló részvény-alapú jutalom-kifizetéseinek elcserélése a felvásárolt munkavállalóinak birtokában lévő jutalmakra (az 52.(b) bekezdés alkalmazása)

▼M29

B56. A felvásárló saját, részvényalapú jutalomkifizetéseit ([1]) (helyettesítő jutalmak) elcserélheti a felvásárolt munkavállalóinak birtokában lévő jutalmakra. Az üzleti kombinációval kapcsolatos részvényopciók vagy más részvényalapú jutalomkifizetések cseréjét a részvényalapú jutalomkifizetések módosításaiként számolják el – az IFRS 2 Részvényalapú kifizetés standarddal összhangban. Ha a felvásárló helyettesíti a felvásárolt jutalmait, akkor a felvásárló helyettesítő jutalmainak piaci alapú értéke egészét vagy egy részét bele kell venni az üzleti kombináció során átadott ellenérték értékelésébe. A piaci alapú érték elosztását illetően a B57–B62. bekezdés nyújt útmutatást.

Olyan helyzetekben azonban, amikor a felvásárolt jutalmai érvényüket vesztik az üzleti kombináció következményeként, és ha a felvásárló ezeket a jutalmakat annak ellenére helyettesíti, hogy erre nem köteles, akkor a helyettesítő jutalmak piaci alapú értékének egészét javadalmazási költségként kell elszámolni az üzleti kombinációt utáni pénzügyi kimutatásokban, az IFRS 2 standarddal összhangban. Ez azt jelenti, hogy ezeknek a jutalmaknak a piaci alapú értékéből az üzleti kombináció során átadott ellenérték értékelésében semmit nem kell figyelembe venni. A felvásárló akkor köteles a felvásárolt jutalmait helyettesíteni, ha a felvásárolt vagy annak munkavállalói rendelkeznek a helyettesítés kikényszerítésére való képességgel. Például, ennek az útmutatónak az alkalmazása szempontjából a felvásárló köteles a felvásárolt jutalmait helyettesíteni, ha a helyettesítést megkövetelik:

(a) az akvizíciós megállapodás feltételei;

(b) a felvásárolt jutalmazási feltételei; vagy

(c) a vonatkozó törvények vagy szabályozások.

▼M12

B57. A helyettesítő jutalom azon részének meghatározásához, amely a felvásároltért átadott ellenérték része és azon részének meghatározásához, amely a kombináció utáni szolgálatért fizetett javadalmazás, a felvásárlónak mind a felvásárló által adott helyettesítő jutalmakat, mind pedig a felvásárolt jutalmait értékelnie kell, az akvizíció időpontjára vonatkozóan, az IFRS 2 standarddal összhangban. A helyettesítő jutalom piaci alapú értékének az a része, amely a felvásároltért átadott ellenérték részét képezi, egyenlő a felvásárolt jutalmának azzal a részével, amely a kombináció létrejötte előtti szolgálatnak tulajdonítható.

([1]) A B56–B62. bekezdésben a „részvényalapú jutalomkifizetés” kifejezés a megszolgált vagy nem megszolgált részvényalapú fizetési ügyletekre utal.

▼M12

B58. A helyettesítő jutalomból a kombináció előtti szolgálatnak tulajdonítható rész a felvásárolt által adott jutalom piaci alapú értéke, szorozva egy hányadossal, amelyet a megszolgálási időszak teljesített részének és a teljes megszolgálási időszak vagy a felvásárolt jutalmához kapcsolódó eredeti megszolgálási időszak közül a nagyobbik hányadosaként képeznek. A megszolgálási időszak az az időszak, amelynek folyamán a meghatározott megszolgálási feltételek mindegyikét teljesíteni akarják. A megszolgálási feltételeket az IFRS 2 standard határozza meg.

B59. A nem megszolgált helyettesítő jutalomnak az a része, amely a kombináció utáni szolgálatnak tulajdonítható, és ezért a kombináció utáni pénzügyi kimutatásokban javadalmazási költségként kell elszámolni, egyenlő a helyettesítő jutalom piaci alapú értékének összességével, csökkentve a kombináció előtti szolgálatnak tulajdonítható összeggel. Ezért a felvásárló a helyettesítő jutalom piaci alapú értékének bármiféle többletét a felvásárolt által adott jutalom piaci alapú értékéhez képest a kombináció utáni szolgálatnak tulajdonítja, és ezt a többletet javadalmazási költségként számolja el a kombináció utáni pénzügyi kimutatásokban. A felvásárló, ha a kombináció utáni szolgálatot ír elő, a helyettesítő jutalom egy részét kombináció utáni szolgálatnak kell tulajdonítania, függetlenül attól, hogy a munkavállalók a felvásárolt jutalmainak megszolgálásához megkövetelt teljes szolgálatot teljesítették-e az akvizíció időpontja előtt.

B60. A nem megszolgált helyettesítő jutalom azon részének, amely a kombináció előtti szolgálatnak tulajdonítható, valamint azon részének, amely a kombináció utáni szolgálatnak tulajdonítható, a várhatóan megszolgálttá váló helyettesítő jutalmak számára vonatkozó lehető legjobb becslést kell tükröznie. Például, ha a helyettesítő jutalomból a kombináció előtti szolgálatnak tulajdonított rész piaci alapú értéke 100 CU, a felvásárló pedig arra számít, hogy a jutalomnak csak 95 százaléka válik megszolgálttá, az üzleti kombináció során átadott ellenértékben foglalt összeg 95 CU. A várhatóan megszolgálttá váló helyettesítő jutalmak becsült számának változásai azoknak az időszakoknak a javadalmazási költségében tükröződnek, amelyek során a változások vagy jogvesztések történnek—nem pedig az üzleti kombináció során átadott ellenérték módosításaiként. Hasonlóképpen az egyéb eseményeket – mint például a jutalmak végső kimenetelének a teljesítési feltételekkel rendelkező módosításait vagy végső kimenetelét –, amelyek az akvizíció időpontja után következnek be, az IFRS 2 standarddal összhangban kell elszámolni, amikor a javadalmazási költséget meghatározzák arra az időszakra, amikor az esemény felmerül.

B61. A kombináció előtti és a kombináció utáni szolgálatnak tulajdonítható helyettesítő jutalom részeinek meghatározásával kapcsolatos előírások attól függetlenül alkalmazandók, hogy a helyettesítő jutalmat kötelezettségként vagy tőkeinstrumentumként sorolták-e be, az IFRS 2 rendelkezéseinek megfelelően. A kötelezettségként besorolt jutalmak piaci alapú értékében az akvizíció időpontja után történt összes változást és az ehhez kapcsolódó nyereségadóra gyakorolt hatásokat a felvásárlónak a kombináció utáni pénzügyi kimutatásaiban abban az időszakban (azokban az időszakokban) kell megjeleníteni, amely(ek)ben a változások történtek.

B62. A részvény-alapú kifizetéseket helyettesítő jutalmaknak a nyereségadóra gyakorolt hatásait az IAS 12 *Nyereségadók* standard rendelkezéseinek megfelelően kell megjeleníteni.

▼M29

A felvásárolt tőkeinstrumentumban teljesített részvényalapú kifizetési ügyletei

B62A. A felvásároltnak lehetnek olyan nyitott részvényalapú kifizetési ügyletei, amelyeket a felvásárló nem helyettesít saját részvényalapú kifizetési ügyletekkel. Amennyiben azok megszolgáltak, a felvásárolt ezen részvényalapú kifizetési ügyletei a felvásároltban fennálló nem ellenőrző részesedéshez tartoznak, és ezeket piaci alapú értéken értékelik. Amennyiben azok nem megszolgáltak, akkor ezeket piaci alapú értéken értékelik olyan módon, mintha az akvizíció időpontja lenne a nyújtás napja – a 19. és a 30. bekezdéssel összhangban.

▼M29

B62B. A nem megszolgált részvényalapú kifizetési ügyletek piaci alapú értékét a nem ellenőrző részesedéshez a megszerzett megszolgálási időszaknak a teljes megszolgálási időszak vagy a részvényalapú kifizetési ügylet eredeti megszolgált időszaka közül a hosszabbhoz viszonyított aránya alapján rendelik hozzá. A fennmaradó egyenleget az üzleti kombináció utáni szolgálathoz rendelik.

▼M12

EGYÉB IFRS-EK, AMELYEK ÚTMUTATÁST ADNAK A KÉSŐBBI ÉRTÉKELÉSHEZ ÉS ELSZÁMOLÁSHOZ (AZ 54. BEKEZDÉS ALKALMAZÁSA)

▼M32

B63. Példák olyan IFRS-ekre, amelyek egy üzleti kombináció során megszerzett eszközök és átvállalt vagy felmerült kötelezettségek későbbi értékeléséhez és elszámolásához adnak útmutatást:

▼M12

a) Az IAS 38 standard meghatározza az üzleti kombináció során megszerzett azonosítható immateriális javak elszámolását. A felvásárló a goodwillt az akvizíció időpontjára vonatkozóan kimutatott, a felhalmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett összegen értékeli. Az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard meghatározza az értékvesztés miatti veszteségek elszámolását.

b) Az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard ad útmutatást az üzleti kombináció során megszerzett biztosítási szerződés későbbi elszámolásához.

c) Az IAS 12 standard meghatározza az üzleti kombináció során megszerzett halasztott adókövetelések (ideértve a nem megjelenített halasztott adóköveteléseket) és kötelezettségek későbbi elszámolását.

d) Az IFRS 2 standard ad útmutatást a felvásárló által kiadott, helyettesítő részvény-alapú jutalom-kifizetések azon részének későbbi értékeléséhez és elszámolásához, amely a munkavállalók jövőbeli szolgálatainak tulajdonítható.

▼M32

e) az IFRS 10 standard ad útmutatást az anyavállalat leányvállalatban lévő tulajdoni érdekeltségében bekövetkező változások elszámolásával kapcsolatban, az ellenőrzés megszerzése után.

▼M12

KÖZZÉTÉTELEK (AZ 59. ÉS A 61. BEKEZDÉSEK ALKALMAZÁSA)

▼M33

B64. Az 59. bekezdésben szereplő cél eléréséhez a felvásárlónak közzé kell tennie az alábbi információkat a beszámolási időszakban lebonyolított minden egyes üzleti kombinációra vonatkozóan:

▼M12

a) a felvásárolt nevét és leírását.

b) az akvizíció időpontját.

c) a megszerzett, szavazati joggal rendelkező tőkerészesedések százalékos arányát.

d) az üzleti kombináció elsődleges okait, és egy leírást arról, hogy a felvásárló miként szerezte meg az ellenőrzést a felvásárolt felett

e) a kimutatott goodwillt alkotó tényezők, mint például a felvásárló és a felvásárolt egyesülő tevékenységeiből várt szinergiák, immateriális javak, amelyek nem felelnek az elkülönített megjelenítés feltételeinek és más tényezők kvalitatív leírását.

▼M33

f) az átadott teljes ellenérték akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékét és az ellenérték minden egyes olyan fő csoportjának az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékét, mint például:

▼M12

i) pénzeszközök;

ii) más tárgyi vagy immateriális eszközök, ideértve a felvásárló üzleti tevékenységét vagy leányvállalatát;

iii) felvállalt kötelezettségek, például a függő ellenértékre vonatkozó kötelezettség; valamint

▼M33

iv) a felvásárló tőkerészesedései, ideértve a kibocsátott vagy kibocsátandó instrumentumok vagy részesedések számát és az ilyen instrumentumok vagy részesedések valós értékének meghatározására használt módszert.

▼M12

g) a függő ellenértékre vonatkozó megállapodásoknál és kártalanításra szánt eszközöknél:

i) az akvizíció időpontjára vonatkozóan megjelenített összeget;

ii) a megállapodás ismertetését és a kifizetendő összeg meghatározásának alapját; valamint

iii) becslést a kimenetelek tartományáról (diszkontálás nélkül), vagy ha ilyen tartományra becslés nem adható, akkor ezt a tényt és azokat az okokat, amelyek miatt tartomány becslésére nincs lehetőség. Ha a kifizetendő maximális összeg nincs korlátozva, a felvásárlónak ezt a tényt közzé kell tennie.

h) a megszerzett követeléseknél:

i) a követelések valós értékét;

ii) a követelések bruttó, szerződés szerinti összegét; valamint

iii) az akvizíció időpontjára vonatkozó legjobb becslést arra, hogy a szerződéses cash flow-kból várhatóan mennyi lesz a nem behajtott.

A közzétételeket a követelések olyan fő csoportjai szerint kell megadni, mint a hitelek, a közvetlen pénzügyi lízingek és a követelések más csoportjai.

i) a megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek minden egyes fő csoportjára az akvizíció időpontjára vonatkozóan kimutatott összegeket.

j) minden egyes, a 23. bekezdéssel összhangban megjelenített függő kötelezettségre az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard 85. bekezdésében megkövetelt információ. Ha a függő kötelezettséget azért nem mutatták ki, mert valós értéke megbízhatóan nem értékelhető, a felvásárlónak közzé kell tennie:

i) az IAS 37 standard 86. bekezdésében megkövetelt információkat; valamint

ii) annak okait, hogy a kötelezettség miért nem értékelhető megbízhatóan.

k) a goodwill azon teljes összegét, amely adózási célokra várhatóan levonható.

l) azoknál az ügyleteknél, amelyeket az üzleti kombináció során az eszközök megszerzésétől és a kötelezettségek átvállalásától elkülönítve jelenítenek meg, az 51. bekezdéssel összhangban:

i) minden egyes ügylet leírását;

ii) azt, hogy a felvásárló miként számolta el az egyes ügyleteket;

▼M12

iii) az egyes ügyleteknél megjelenített összegeket és azt a tételsort a pénzügyi kimutatásokban, amelyben az egyes eszközöket megjelenítették; valamint

iv) ha az ügylet egy előzőleg fennálló kapcsolat tényleges rendezése, a rendezési összeg meghatározásához használt módszert.

m) az elkülönítve megjelenített ügyletek az (l) szerint megkövetelt közzétételének tartalmaznia kell az akvizícióval kapcsolatos költségek összegét és elkülönítve ezekből a költségekből a ráfordításként elszámolt összeget, valamint azokat a tételsorokat vagy tételeket az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban, ahol ezeket a ráfordításokat elszámolták. A ráfordításként el nem számolt kibocsátási költségek összegét és azt, hogy azokat hogyan jelenítették meg, szintén közzé kell tenni.

n) egy előnyös vétel esetén (lásd 34–36. bekezdések):

i) a 34. bekezdés alapján elszámolt bármely nyereség összegét, valamint az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás azon tételsorát, amelyben a nyereséget elszámolták; valamint

ii) azoknak az okoknak a leírását, amelyek miatt az ügylet nyereséget eredményezett.

▼M33

o) minden olyan üzleti kombinációnál, amelyben a felvásárló a felvásárolt tőkerészesedéseinek kevesebb mint 100 százalékát birtokolja az akvizíció időpontjában:

▼M12

i) a felvásároltban fennálló nem ellenőrző részesedés összegét, az akvizíció időpontjára vonatkozóan megjelenítve, és az értékelés alapját erre az összegre; valamint

▼M33

ii) minden egyes, a felvásároltban fennálló, valós értéken értékelt nem ellenőrző részesedésnél az ennek az értéknek a meghatározásához használt értékelési technikát (technikákat) és jelentős inputokat.

▼M12

p) a szakaszokban megvalósuló üzleti kombináció esetében:

i) a közvetlenül az akvizíció időpontja előtt a felvásárló birtokában lévő, a felvásároltban fennálló tőkerészesedés akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékét; valamint

ii) bármely, a felvásárló által az üzleti kombinációt megelőzően a felvásároltban birtokolt tőkerészesedés valós értékre történő újraértékelésének eredményeként megjelenített nyereséget vagy veszteséget (lásd 42. bekezdés) és azt a tételsort az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban, amelyben ezt a nyereséget vagy veszteséget elszámolták.

q) a következő információkat:

i) a felvásárolt bevételének és eredményének összegét az akvizíció időpontja óta, ami a beszámolási időszakra szóló, az átfogó jövedelemre vonatkozó konszolidált kimutatásban szerepel; valamint

ii) az egyesített gazdálkodó egység bevételét és eredményét az aktuális beszámolási időszakra, úgy, mintha valamennyi, az év során lebonyolított üzleti kombináció akvizíciójának időpontja az éves beszámolási időszak kezdőnapja lett volna.

▼**M12**

Ha az ebben az albekezdésben megkövetelt információk bármelyikének közzététele kivitelezhetetlen, a felvásárlónak ezt a tényt közzé kell tennie, és meg kell magyaráznia, miért kivitelezhetetlen a közzététel. A jelen IFRS a „kivitelezhetetlen” kifejezést az IAS 8 *Számviteli politika, számviteli becslések változásai és hibák* standarddal azonos értelemben használja.

B65. A beszámolási időszakban történt olyan, egyedileg nem lényeges üzleti kombinációkra, amelyek együttesen lényegesek, a felvásárlónak összességében kell közzétennie a B64.(e)–(q) bekezdésekben megkövetelt információkat.

B66. Ha az üzleti kombináció akvizíciójának időpontja a beszámolási időszak vége után van, de azelőtt, hogy a pénzügyi kimutatásokat közzétételre jóváhagyták, a felvásárlónak a B64. bekezdésben megkövetelt információkat közzé kell tennie, kivéve ha az üzleti kombináció kezdeti elszámolása nem teljes abban az időpontban, amikor a pénzügyi kimutatásokat közzétételre jóváhagyták. Ebben a helyzetben a felvásárlónak ismertetnie kell, mely közzétételeket nem tudták elvégezni, és hogy milyen okai vannak annak, hogy azok nem végezhetők el.

B67. A 61. bekezdésben szereplő cél eléréséhez a felvásárlónak közzé kell tennie az alábbi információkat minden egyes lényeges üzleti kombinációra vagy összességében az egyedileg nem lényeges, együttesen lényeges üzleti kombinációkra vonatkozóan:

a) ha az üzleti kombináció kezdeti elszámolása nem teljes (lásd 45. bekezdés) bizonyos eszközök, kötelezettségek, nem ellenőrző részesedések vagy az ellenérték tételei tekintetében, és a pénzügyi kimutatásokban az üzleti kombinációt illetően megjelenített összegeket ily módon ideiglenesen határozták meg:

   i) azokat az okokat, amelyek miatt az üzleti kombináció kezdeti elszámolása nem teljes;

   ii) azokat az eszközöket, kötelezettségeket, tőkerészesedéseket vagy az ellenérték tételeit, amelyek tekintetében a kezdeti elszámolás nem teljes; valamint

   iii) a beszámolási időszakban a 49. bekezdéssel összhangban megjelenített bármely, az értékelési időszakban történő módosítás jellegét és összegét.

b) minden egyes, az akvizíció időpontját követő beszámolási időszakra, mindaddig, amíg a gazdálkodó egység a függő ellenérték eszközre való jogot nem érvényesíti, el nem adja vagy más módon el nem veszíti, vagy ameddig a gazdálkodó egység a függő ellenértékre vonatkozó kötelezettséget nem rendezi, vagy a kötelezettséget el nem engedik vagy le nem jár:

   i) a megjelenített összegekben bekövetkezett változásokat, ideértve a rendezésből keletkező különbözeteket;

   ii) a kimenetelek tartományában bekövetkezett változásokat (diszkontálás nélkül) és az ilyen változások okait; valamint

   iii) azokat az értékelési technikákat és a modell főbb inputjait, amelyeket a függő ellenérték értékeléséhez felhasználtak.

c) az üzleti kombináció során kimutatott függő kötelezettségekre a felvásárlónak közzé kell tennie az IAS 37 standard 84. és 85. bekezdéseiben megkövetelt információkat a céltartalékok minden egyes csoportjára.

d) a beszámolási időszak elején és végén fennálló goodwill összegének egyeztetését, külön-külön bemutatva:

   i) a bruttó összeget, valamint a halmozott értékvesztés miatti veszteségeket a beszámolási időszak elején.

▼**M12**

ii) a beszámolási időszak során megjelenített további goodwillt, kivéve az olyan elidegenítési csoport részét képező goodwillt, amely az akvizíciókor megfelel az értékesítésre tartott minősítésnek az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standarddal összhangban;

iii) a halasztott adókövetelések későbbi megjelenítése miatti, a beszámolási időszakban történt módosításokat, a 67. bekezdéssel összhangban;

iv) az IFRS 5 standarddal összhangban értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoport részét képező goodwillt, valamint a beszámolási időszakban kivezetett olyan goodwillt, amely korábban nem tartozott egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba sem.

v) a beszámolási időszak alatt az IAS 36 standarddal összhangban elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket. (Az IAS 36 standard ezen előíráson felül megköveteli az információk közzétételét a goodwill megtérülő értékéről és értékvesztéséről is.)

vi) a beszámolási időszak alatt az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján keletkező nettó árfolyam-különbözeteket.

vii) a beszámolási időszak alatt a könyv szerinti értékben bekövetkezett bármely egyéb változást.

viii) a bruttó összeget, valamint a halmozott értékvesztés miatti veszteségeket a beszámolási időszak végén.

e) az aktuális beszámolási időszakban elszámolt minden olyan nyereség vagy veszteség összegét és annak magyarázatát, amely egyszerre:

i) kapcsolódik az aktuális vagy korábbi beszámolási időszak során lebonyolított üzleti kombináció során megszerzett azonosítható eszközökhöz, vagy átvállalt kötelezettségekhez; valamint

ii) olyan nagyságú, jellegű vagy gyakoriságú, hogy a közzététel releváns az egyesített gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a megértéséhez.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK CSAK EGYESÜLÉSEKET ÉRINTŐ VAGY CSUPÁN SZERZŐDÉSEN ALAPULÓ ÜZLETI KOMBINÁCIÓKRA (A 66. BEKEZDÉS ALKALMAZÁSA)

B68. A 64. bekezdés úgy rendelkezik, hogy a jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmazni azokra az üzleti kombinációkra, amelyeknél az akvizíció időpontja a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő első éves beszámolási időszak kezdőnapja vagy annál későbbi időpont. A korábbi alkalmazás megengedett. Ugyanakkor a gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t csak olyan éves beszámolási időszak elejétől szabad alkalmaznia, amely 2007. június 30-án vagy azt követően kezdődik. Ha egy gazdálkodó egység a jelen IFRS-t annak hatálybalépésének napja előtt alkalmazza, a gazdálkodó egységnek ezt a tényt közzé kell tennie, és egyidejűleg alkalmaznia kell a (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IAS 27 standardot.

▼**M12**

B69. Az az előírás, hogy a jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmazni, a következő hatással jár egy csak egyesüléseket érintő vagy csupán szerződésen alapuló üzleti kombináció számára, ha az akvizíció időpontja ennél az üzleti kombinációnál a jelen IFRS alkalmazása előtt van:

a) *Besorolás*—A gazdálkodó egységnek a korábbi üzleti kombinációt a gazdálkodó egységnek az ilyen kombinációkra alkalmazott korábbi számviteli politikáinak megfelelően kell besorolnia.

b) *Korábban kimutatott goodwill*—Az első olyan éves időszak elején, amikor a jelen IFRS-t alkalmazzák, a korábbi üzleti kombinációból keletkezett goodwill könyv szerinti értékének az abban az időpontban érvényes könyv szerinti értéknek kell lennie, a gazdálkodó egység korábbi számviteli politikáival összhangban. Ennek az összegnek a meghatározásakor a gazdálkodó egységnek az ezen goodwill felhalmozott amortizációjának könyv szerinti értékét és a goodwill ennek megfelelő csökkenését ki kell szűrnie. Más módosítás nem végezhető el a goodwill könyv szerinti értékét illetően.

c) *Korábban a saját tőkéből történő levonásként kimutatott goodwill*—A gazdálkodó egység korábbi számviteli politikái vezethettek olyan eredményre, hogy a korábbi üzleti kombinációból keletkezett goodwillt a saját tőkéből történő levonásként jelenítik meg. Ebben a helyzetben a gazdálkodó egységnek ezt a goodwillt nem szabad eszközként megjelenítenie az első olyan éves időszak elején, amikor a jelen IFRS-t alkalmazza. Továbbá, a gazdálkodó egység nem számolhatja el az eredményben ennek a goodwillnek semmilyen részét, sem azon üzleti tevékenység egészének vagy egy részének elidegenítésekor, amelyre az adott goodwill vonatkozik, sem amikor azon pénztermelő egység, amelyre a goodwill vonatkozik, értékvesztetté válik.

d) *A goodwill későbbi elszámolása*—Az első olyan éves időszak elejétől fogva, amikor a jelen IFRS-t alkalmazzák, a gazdálkodó egységnek a korábbi üzleti kombinációból keletkezett goodwill amortizálását meg kell szüntetnie, és a goodwillre, az IAS 36 standardnak megfelelően, értékvesztési tesztet kell végezni.

e) *Korábban kimutatott negatív goodwill*—Az a gazdálkodó egység, amely a korábbi üzleti kombinációt a vételi módszer alkalmazásával számolta el, lehet, hogy egy halasztott bevételt jelenített meg, a felvásárolt azonosítható eszközei és kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedése és ezen részesedés bekerülési értéke közötti pozitív különbség miatt (amit néha negatív goodwillnek hívnak). Ha így van, a gazdálkodó egységnek a halasztott bevétel könyv szerinti értékét ki kell vezetnie annak az első éves időszaknak az elején, amikor a jelen IFRS-t alkalmazzák, a felhalmozott eredmény nyitó egyenlegében elvégzett megfelelő módosítással.

▼B

IFRS 4 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Biztosítási szerződések

CÉL

1. A jelen IFRS célja a *biztosítási szerződésekre* vonatkozó pénzügyi beszámolás meghatározása az e szerződéseket kibocsátó gazdálkodó egységek számára (amelyet a jelen IFRS *biztosító*nak nevez) mindaddig, amíg a testület a biztosítási szerződésekre vonatkozó projekt második szakaszát be nem fejezi. A jelen IFRS előírja különösen:

(a) a biztosítási szerződések biztosítók általi elszámolásának korlátozott mértékű fejlesztését;

(b) az olyan közzétételt, amely egyedileg azonosítja és magyarázza a biztosító pénzügyi kimutatásaiban a biztosítási szerződésekből származókélt feltüntetett összegeket, és elősegíti, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói megérthessék a biztosítási szerződésekből származó jövőbeni cash flow-k összegét, ütemezését és azok bizonytalanságát.

HATÓKÖR

2. A gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a jelen IFRS-t:

(a) az általa kibocsátott biztosítási szerződésekre (beleértve a *viszontbiztosítási szerződéseket* is) és az általa birtokolt viszontbiztosítási szerződésekre;

(b) az általa kibocsátott pénzügyi instrumentumokra, amelyek *diszkrecionális részesedési jellemzővel* rendelkeznek (lásd a 35. bekezdést). Az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standard írja elő a pénzügyi instrumentumokra vonatkozó közzétételi kötelezettségeket, amelybe az ilyen jellemzőkkel rendelkező pénzügyi instrumentumok is beletartoznak.

▼M55

3. A jelen IFRS nem vonatkozik a biztosítók egyéb elszámolásaira, például a biztosítók által tartott pénzügyi eszközök és a biztosítók által kibocsátott pénzügyi kötelezettségek elszámolására (lásd az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás*, az IFRS 7 és az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardot), kivéve hogy:

(a) a 20A. bekezdés megengedi, hogy bizonyos feltételeknek megfelelő biztosítók átmeneti felmentéssel éljenek az IFRS 9 standard alkalmazása alól;

(b) a 35B. bekezdés megengedi, hogy a biztosítók a megjelölt pénzügyi eszközökre az átfedési megközelítést alkalmazzák; és

(c) a 45. bekezdés megengedi, hogy a biztosítók bizonyos körülmények között pénzügyi eszközeik egy részét vagy egészét úgy sorolják át, hogy az eredménnyel szemben valós értéken értékeltek legyenek.

▼M53

4. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia a jelen IFRS-t:

▼B

(a) a gyártó, kereskedő vagy kiskereskedő által közvetlenül kibocsátott termékgaranciákra (lásd IAS 18 *Bevételek* és IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*);

▼B

(b) a munkáltatók munkavállalói juttatási programba tartozó eszközeire és kötelezettségeire (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások* és IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés*), valamint a meghatározott nyugdíjazási juttatási programok nyugdíjazási juttatási kötelmeire (lásd IAS 26 *Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása*);

(c) az olyan szerződéses jogokra és kötelmekre, amelyek egy nem pénzügyi tétel jövőbeni használatától vagy használati jogától függőek (pl. egyes használati díjak, jogdíjak, függő lízingdíjak és hasonló tételek), valamint a lízingbevevő pénzügyi lízingbe beágyazott maradványérték-garanciájára (lásd IAS 17 *Lízingek,* IAS 18 *Bevételek* és IAS 38 *Immateriális javak*);

▼M53

(d) a pénzügyi garanciákra, kivéve, ha a kibocsátó korábban kifejezetten kijelentette, hogy ezeket a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti, és azokra a biztosítási szerződésekre vonatkozó elszámolást alkalmazta, amely esetben a kibocsátó választhat, hogy vagy az IAS 32, az IFRS 7 és az IFRS 9 standardot, vagy a jelen IFRS-t alkalmazza az ilyen pénzügyigarancia-szerződésekre. A kibocsátó szerződésenként is választhat, de választása az egyes szerződéseknél visszavonhatatlan.

▼B

(e) egy üzleti kombinációban a fizetendő vagy járó függő ellenértékre (lásd a IFRS 3 *Üzleti kombinációk*);

(f) a gazdálkodó egység birtokában lévő közvetlen *biztosítási szerződésekre* (azaz olyan közvetlen biztosítási szerződések, amelyekben a gazdálkodó egység a *kötvénytulajdonos*). Ugyanakkor a *viszontbiztosításba adó* a jelen IFRS-t köteles alkalmazni a birtokában lévő viszontbiztosítási szerződésekre.

▼M55

5. A könnyebb hivatkozás kedvéért, a jelen IFRS a biztosítási szerződést kibocsátó bármely gazdálkodó egységet biztosítónak nevez, függetlenül attól, hogy a kibocsátót jogi vagy szabályozói célokra biztosítónak kell-e tekinteni. A 3. bekezdés (a)–(b) pontjában, továbbá a 20A–20Q., a 35B–35N., a 39B–39M. és a 46–49. bekezdésben a biztosítókra való hivatkozás a diszkrecionális részesedési jellemzővel bíró pénzügyi instrumentumok kibocsátójára való hivatkozásként is értendő.

▼B

6. A viszontbiztosítási szerződés a biztosítási szerződések egy fajtája. Ennek megfelelően a jelen IFRS-ben a biztosítási szerződésekre történő valamennyi hivatkozás a viszontbiztosítási szerződésekre is alkalmazandó.

Beágyazott származékos termékek

▼M53

7. Az IFRS 9 standard előírásai alapján a gazdálkodó egységnek egyes beágyazott származékos termékeket az alapszerződéstől el kell különítenie, azokat valós értéken kell értékelnie, és a valós értékükben bekövetkezett változásokat az eredményben kell figyelembe vennie. Az IFRS 9 standard alkalmazandó a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre is, kivéve, ha a beágyazott származékos termék maga is egy biztosítási szerződés.

▼M53

8. Az IFRS 9 standard előírásai alól kivételt képezve a biztosítónak nem kell elkülönítenie és valós értéken értékelnie a kötvénytulajdonos rendelkezésére álló azon visszavásárlási opciót, amely fix összegre (vagy egy fix összegen és egy kamatlábon alapuló összegre) szól, még akkor sem, ha a visszavásárlási összeg eltér az alap *biztosítási kötelezettség* könyv szerinti értékétől. Ugyanakkor az IFRS 9 standard előírásai alkalmazandók a biztosítási szerződésbe beágyazott eladási (put) vagy készpénzes visszavásárlási opciókra, amennyiben a visszavásárlási érték egy pénzügyi változó (mint pl. részvényár, vagy árutőzsdei ár vagy index), vagy egy, a szerződő felekre nem jellemző nem pénzügyi változó változásai alapján változik. Ezenfelül az említett előírások akkor is alkalmazandók, ha a kötvénytulajdonos eladási (put) vagy készpénzes visszavásárlási opciójának lehívására való képessége az ilyen változókban bekövetkező módosuláshoz kötött (pl. egy olyan eladási (put) opció, amely akkor hívható le, ha a részvénypiaci árindex egy meghatározott szintet elér).

▼B

9. A 8. bekezdés egyformán alkalmazandó a diszkrecionális részesedési jellemzővel bíró pénzügyi instrumentumra vonatkozó visszavásárlási opciókra.

A betéti komponens leválasztása

10. Egyes biztosítási szerződések egyaránt tartalmaznak biztosítási és *betéti komponenst.* Egyes esetekben a biztosító számára előírás vagy megengedett az ilyen komponensek *leválasztása*:

(a) a leválasztás akkor kötelező, ha az alábbi két feltétel közül mindkettő teljesül:

i. a biztosító a betéti komponens (beleértve a beágyazott visszavásárlási opciókat is) értékét képes elkülönülten (azaz a biztosítási komponens figyelembevétele nélkül) meghatározni;

ii. a biztosító számviteli politikája egyébként nem írja elő a betéti komponensből származó kötelmek és jogok teljes körű megjelenítését;

(b) a leválasztás megengedett, de nem kötelező, ha a biztosító képes a betéti komponens értékének az (a) i. pont szerinti elkülönült meghatározására, ugyanakkor számviteli politikája alapján valamennyi, a betéti komponensből eredő kötelmet és jogot meg kell jelenítenie, függetlenül attól, hogy ezen jogok és kötelmek értékelésére milyen alapot alkalmaz;

(c) a leválasztás tilos, amikor a biztosító a betéti komponens értékét nem tudja az (a) i. pont szerint elkülönülten meghatározni.

11. Az alábbi példa egy olyan esetre, amikor a biztosító számviteli politikája nem írja elő a betéti komponensből származó valamennyi kötelem elszámolását. A viszontbiztosításba adó a *viszontbiztosítótól* kártérítést kap a károkért, ugyanakkor a szerződés alapján a viszontbiztosításba adónak a következő évek során vissza kell fizetnie a kártérítés összegét. E kötelem egy betéti komponensből ered. Amennyiben a viszontbiztosításba adó számviteli politikája egyébként megengedné, hogy a kártérítést bevételként számolja el, anélkül, hogy az annak eredményeként keletkező kötelmet is meg kellene jelenítenie, a leválasztás kötelező.

▼M53

12. Egy szerződés részekre bontásához a biztosítónak:

a) a jelen IFRS-t kell alkalmaznia a biztosítási komponensre;

b) az IFRS 9 standardot kell alkalmaznia a betéti komponensre.

▼B

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

Átmeneti felmentés bizonyos egyéb IFRS-ek alól

13. Az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standard 10–12. bekezdése olyan kritériumhierarchiát határoz meg, amelyet a gazdálkodó egységnek a számviteli politika kidolgozása során akkor kell alkalmaznia, ha egy tételre konkrétan egyetlen IFRS sem vonatkozik. Ugyanakkor a jelen IFRS felmenti a biztosítókat ezen kritériumok saját számviteli politikájukra való alkalmazási kötelezettsége alól:

(a) a biztosító által kibocsátott biztosítási szerződések vonatkozásában (beleértve a kapcsolódó szerzési költségeket és immateriális javakat, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdés leírja); és

(b) az általa birtokolt viszontbiztosítási szerződések vonatkozásában.

14. Ugyanakkor a jelen IFRS nem menti fel a biztosítót az IAS 8 10–12. bekezdésében meghatározott kritériumok egyes hatásai alól. Konkrétan a biztosítónak:

(a) a jövőbeni lehetséges kárigényekre képzett céltartalékokat nem szabad megjelenítenie kötelezettségként, amennyiben e kárigények olyan biztosítási szerződésekből keletkeztek, amelyek a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ nem léteztek (mint pl. a katasztrófatartalékok és káringadozási tartalékok);

(b) a 15–19. bekezdésben meghatározott *kötelezettségelégségességi tesztet* el kell végeznie;

(c) akkor és csak akkor kell eltávolítania a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásából ◄ egy pénzügyi kötelezettséget (vagy a pénzügyi kötelezettség egy részét), amikor az megszűnt – vagyis amikor a szerződésben meghatározott kötelemnek eleget tettek, azt eltörölték, vagy az lejárt;

(d) nem szabad beszámítania:

i. a *viszontbiztosítási eszközöket* a kapcsolódó biztosítási kötelezettségekkel szemben; vagy

ii. a viszontbiztosítási szerződésekből származó bevételeket vagy ráfordításokat a kapcsolódó biztosítási szerződésekből származó ráfordításokkal vagy bevételekkel szemben;

(e) mérlegelnie kell, hogy a viszontbiztosítási eszközei nem értékvesztettek-e (lásd a 20. bekezdést).

Kötelezettségelégségességi teszt

15. A biztosítónak valamennyi beszámolási fordulónapra vonatkozóan meg kell vizsgálnia, hogy a kimutatott biztosítási kötelezettségei elegendőek-e a biztosítási szerződés alapján felmért jövőbeni cash flow-kra vonatkozó aktuális becslések alapján. Amennyiben az értékelés azt mutatja, hogy biztosítási kötelezettségeinek könyv szerinti értéke (csökkentve a kapcsolódó halasztott szerzési költségekkel és immateriális javakkal, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdés leírja) nem elegendő a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések fényében, a teljes hiányt el kell számolni az eredményben.

▼B

16. Amennyiben a biztosító olyan kötelezettségelégségességi tesztet alkalmaz, amely megfelel egyes meghatározott minimumfeltételeknek, a jelen IFRS nem ír elő további kötelezettséget. A minimum-előírások a következők:

(a) a teszt figyelembe vesz valamennyi szerződéses cash flow-t, valamint a kapcsolódó cash flow-kat, mint pl. a kárigények kezelési költségeit, és a beágyazott opciókból és garanciákból származó cash flow-k aktuális becsléseit;

(b) amennyiben a tesztből az derül ki, hogy a kötelezettség nem elégséges, a teljes hiányt az eredményben számolják el.

17. Amennyiben a biztosító számviteli politikája nem ír elő olyan kötelezettségelégségességi tesztet, amely megfelel a 16. bekezdésben leírt minimum követelményeknek, a biztosítónak:

(a) meg kell határoznia a releváns biztosítási kötelmek könyv szerinti értékét ([1]), levonva az alábbi tételek könyv szerinti értékét:

i. a kapcsolódó halasztott szerzési költségek; és

ii. a kapcsolódó immateriális javak, mint pl. az üzleti kombináció vagy állomány átruházás során megszerzettek (lásd a 31. és 31. bekezdést). Ugyanakkor a kapcsolódó viszontbiztosítási eszközöket nem veszik figyelembe, mivel a biztosító azokat elkülönülten számolja el (lásd a 20. bekezdést);

(b) meg kell határoznia, hogy az (a) pontban meghatározott összeg alacsonyabb-e azon könyv szerinti értéknél, amelyet akkor lenne szükséges kimutatni, ha a vonatkozó biztosítási kötelmek az IAS 37 standard hatálya alá tartoznának. Amennyiben az alacsonyabb, a biztosítónak a teljes különbözetet az eredményben kell elszámolnia, és csökkentenie kell a kapcsolódó halasztott szerzési költségek vagy a kapcsolódó immateriális javak könyv szerinti értékét, vagy növelnie kell a kapcsolódó biztosítási kötelezettségek könyv szerinti értékét.

18. Amennyiben a biztosító kötelezettségelégségességi tesztje megfelel a 16. bekezdésben meghatározott minimumkövetelményeknek, a vizsgálatot az adott vizsgálatban megadott összevont szinten alkalmazzák. Amennyiben a kötelezettségelégségességi tesztje nem felel meg ezen minimumkövetelményeknek, a 17. bekezdésben meghatározott összehasonlítást a szerződés állomány azon szintjén kell elvégezni, amely nagyjából hasonló kockázatoknak van kitéve, és egy állományként, közös kezelés alatt áll.

19. A 17(b) pontban meghatározott összegnek (azaz az IAS 37 alkalmazása eredményének) a jövőbeni befektetési nyereségeket akkor és csak akkor kell tükröznie (lásd a 27–29. bekezdést), ha a 17(a) pontban meghatározott érték szintén tükrözi e nyereségrátákat.

A viszontbiztosítási eszközök értékvesztése

20. Amennyiben a viszontbiztosításba adó viszontbiztosítási eszközei értékvesztettek, a viszontbiztosításba adónak azok könyv szerinti értékét ennek megfelelően csökkentenie kell, és az értékvesztés miatti veszteséget az eredményben kell elszámolnia. Egy viszontbiztosítási eszköz akkor és csak akkor értékvesztett, amikor:

([1]) A releváns biztosítási kötelmek az olyan biztosítási kötelmek (és a kapcsolódó halasztott szerzési költségek és a kapcsolódó immateriális javak), amelyekre a biztosító számviteli politikája nem ír elő olyan kötelezettségelégségességi tesztet, amely megfelelne a 16. bekezdésben leírt minimumkövetelményeknek.

▼B

(a) objektív bizonyíték létezik arra vonatkozóan, hogy valamely a viszontbiztosítási eszköznyilvántartásba vétele után bekövetkezett esemény miatt előfordulhat, hogy a viszontbiztosításba adó nem kapja meg a szerződés alapján neki járó teljes összeget; és

(b) az adott eseménynek megbízhatóan mérhető hatása van azon összegekre, amelyeket a viszontbiztosításba adó kapni fog a viszontbiztosítótól.

▼M55

Átmeneti felmentés az IFRS 9 standard alól

20A. Az IFRS 9 standard a pénzügyi instrumentumok elszámolásával foglalkozik, és a 2018. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra hatályos. Mindazonáltal a jelen IFRS olyan átmeneti felmentést ad a 20B. bekezdésben foglalt kritériumoknak megfelelő biztosító számára, amely megengedi, de nem írja elő, hogy a biztosító a 2021. január 1-je előtt kezdődő éves időszakok tekintetében az IFRS 9 standard helyett az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardot alkalmazza. Az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel élő biztosító:

a) alkalmazza az IFRS 9 azon követelményeit, amelyek a jelen IFRS 39B–39J. bekezdésében előírt közzétételekhez szükségesek; és

b) pénzügyi instrumentumaira a jelen IFRS 20A–20Q., 39B–39J. és 46–47. bekezdésében leírt kivételekkel az összes többi alkalmazandó IFRS-t alkalmazza.

20B. Az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel a biztosító akkor, és csak akkor élhet, ha:

a) korábban nem alkalmazta az IFRS 9 standard egyik változatát sem ([1]), legfeljebb csak az IFRS 9 standard 5.7.1. bekezdésének (c) pontjában, továbbá 5.7.7–5.7.9., 7.2.14. és B5.7.5–B5.7.20. bekezdésében szereplő, az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek nyereségének és veszteségének bemutatására vonatkozó követelményeket; és

b) tevékenységei a 2016. április 1-jét közvetlenül megelőző éves beszámoló-fordulónapon vagy a 20G. bekezdésben meghatározott későbbi éves beszámoló-fordulónapon a 20D. bekezdésnek megfelelően túlnyomóan biztosítással kapcsolatosak.

20C. Az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel élő biztosító dönthet úgy, hogy csak az IFRS 9 standard 5.7.1. bekezdésének (c) pontjában, 5.7.7–5.7.9., 7.2.14. és B5.7.5–B5.7.20. bekezdésében szereplő, az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek nyereségének és veszteségének bemutatására vonatkozó követelményeket alkalmazza. Ha a biztosító az említett követelmények alkalmazása mellett dönt, akkor alkalmaznia kell az IFRS 9 standard releváns átmeneti rendelkezéseit is, közzé kell tennie, hogy alkalmazta az említett követelményeket, és folyamatosan szerepeltetnie kell az (IFRS 9 (2010) standard által módosított) IFRS 7 standard 10–11. bekezdésében meghatározott kapcsolódó közzétételeket.

([1]) A Testület 2009-ben, 2010-ben, 2013-ban és 2014-ben bocsátotta ki az IFRS 9 standard egymást követő változatait.

▼M55

20D. A biztosító tevékenységei akkor, és csak akkor túlnyomóan biztosítással kapcsolatosak, ha:

a) a jelen IFRS hatókörébe tartozó szerződésekből eredő kötelezettségeinek könyv szerinti értéke – amely magában foglalja a biztosítási szerződésből a jelen standard 7–12. bekezdése alapján leválasztott bármely betéti komponenst vagy beágyazott származékos terméket is – az összes kötelezettségei könyv szerinti értékéhez viszonyítva jelentős; és

b) biztosítással kapcsolatos kötelezettségei (lásd a 20E. bekezdést) teljes könyv szerinti értékének az összes kötelezettségei teljes könyv szerinti értékéhez viszonyított százalékos aránya:

i. meghaladja a 90 százalékot; vagy

ii. legfeljebb 90 százalék, de meghaladja a 80 százalékot, és a biztosító nem végez biztosítással nem kapcsolatos jelentős tevékenységet (lásd a 20F. bekezdést).

20E. A 20D. bekezdés (b) pontjának alkalmazásában a következők minősülnek biztosítással kapcsolatos kötelezettségeknek:

a) a jelen IFRS hatókörébe tartozó szerződésekből eredő kötelezettségek, a 20D. bekezdés (a) pontjában ismertetettek szerint;

b) az IAS 39 standard alapján az eredménnyel szemben valós értéken értékelt, nem származékos befektetési szerződésből eredő kötelezettségek (ideértve azokat az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölteket is, amelyekre a biztosító a nyereség és a veszteség bemutatása céljából az IFRS 9 standard követelményeit alkalmazta (lásd a 20B. bekezdés (a) pontját és a 20C. bekezdést)); és

c) azon kötelezettségek, amelyek felmerülésének oka, hogy a biztosító megköti az (a) és a (b) pont szerinti szerződéseket, vagy teljesíti az azokból eredő kötelmeket. Az ilyen kötelezettségekre példaként hozhatók fel az említett szerződésekből és az említett szerződéseket fedező eszközökből eredő kockázatok mérséklésére használt származékos termékek, a releváns adókötelezettségek – például az említett szerződésekből eredő kötelezettségek utáni adóköteles átmeneti különbözetre vonatkozó halasztott adókötelezettség –, és a biztosító szavatoló tőkéjének részét képező kibocsátott adósságinstrumentumok.

20F. A biztosítónak annak értékelésekor, hogy a 20D. bekezdés (b) pontja ii. alpontjának alkalmazásában biztosítással nem kapcsolatos jelentős tevékenységet végez-e, a következőket kell figyelembe vennie:

a) csak azokat a tevékenységeket, amelyekből bevételekre tehet szert, és amelyek miatt ráfordításai merülhetnek fel; és

b) kvantitatív vagy kvalitatív tényezőket (vagy mindkét fajta tényezőt), ideértve az olyan nyilvánosan elérhető információkat, mint például a pénzügyi kimutatások felhasználói által a biztosítóra alkalmazott iparági besorolás.

20G. A 20B. bekezdés (b) pontja előírja, hogy a gazdálkodó egység értékelje, hogy a 2016. április 1-jét közvetlenül megelőző éves beszámoló-fordulónapon megfelel-e az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés feltételeinek. Ezen időpontot követően:

a) a korábban az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés feltételeinek megfelelő gazdálkodó egységnek akkor kell és csak akkor szabad újraértékelnie, hogy tevékenységei egy későbbi éves beszámoló-fordulónapon túlnyomóan biztosítással kapcsolatosak-e, ha az azon a napon végződő éves időszakban a 20H–20I. bekezdésben ismertetettek szerint változás következett be tevékenységeiben;

▼**M55**

b) az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés feltételeinek korábban nem megfelelő gazdálkodó egység akkor és csak akkor értékelheti újra, hogy tevékenységei egy 2018. december 31. előtti későbbi éves beszámoló-fordulónapon túlnyomóan biztosítással kapcsolatosak-e, ha az azon a napon végződő éves időszakban a 20H–20I. bekezdésben ismertetettek szerint változás következett be tevékenységeiben.

20H. A 20G. bekezdés alkalmazásában a gazdálkodó egység tevékenységeiben bekövetkezett változásnak az a változás minősül, amely:

a) külső vagy belső változások eredményeként a gazdálkodó egység felső vezetése által kerül meghatározásra;

b) a gazdálkodó egység működésére nézve jelentős; és

c) külső felek számára bizonyítható.

Ennek megfelelően ilyen változás csak akkor következik be, amikor a gazdálkodó egység elkezdi vagy megszünteti valamely működése szempontjából jelentős tevékenység végzését, vagy jelentősen megváltoztatja valamely tevékenységének nagyságrendjét; ez az eset áll fenn például, ha a gazdálkodó egység megszerez, elidegenít vagy megszüntet egy üzletágat.

20I. A gazdálkodó egység tevékenységeiben bekövetkezett változás, amelyet a 20H. bekezdés ismertet, várhatóan igen ritka. A 20G. bekezdés alkalmazásában a következők nem minősülnek a gazdálkodó egység tevékenységeiben bekövetkezett változásnak:

a) a gazdálkodó egység finanszírozási struktúrájában bekövetkezett olyan változás, amely önmagában nem befolyásolja azokat a tevékenységeket, amelyekből a gazdálkodó egység bevételekre tesz szert, és amelyek miatt ráfordításai merülnek fel;

b) egy üzletágnak a gazdálkodó egység által tervezett értékesítése, még akkor sem, ha az érintett eszközöket és kötelezettségeket az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standardot alkalmazva értékesítésre tartottnak sorolják be. Egy üzletág értékesítésére vonatkozó terv megváltoztathatja a gazdálkodó egység tevékenységeit, és a jövőben okot adhat az újraértékelésre, de még nem befolyásolja a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenített kötelezettségeket.

20J. Ha a gazdálkodó egység az újraértékelést követően már nem felel meg az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés feltételeinek (lásd a 20G. bekezdés (a) pontját), akkor a gazdálkodó egység a továbbiakban csak a közvetlenül az újraértékelés után elkezdődött éves időszak végéig élhet az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel. A 2021. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra azonban a gazdálkodó egységnek az IFRS 9 standardot kell alkalmaznia. Például, ha a gazdálkodó egység a 20G. bekezdés (a) pontját alkalmazva megállapítja, hogy 2018. december 31-én (éves időszaka végén) már nem felel meg az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés feltételeinek, akkor a gazdálkodó egység a továbbiakban csak 2019. december 31-ig élhet az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel.

▼M55

20K. Az a biztosító, amely korábban az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés alkalmazása mellett döntött, bármely későbbi éves időszak kezdetén visszavonhatatlanul dönthet az IFRS 9 standard alkalmazása mellett.

Első alkalmazók

20L. Az IFRS 1 *A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása* standard fogalma szerinti első alkalmazó akkor és csak akkor élhet a 20A. bekezdésben ismertetett, IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel, ha megfelel a 20B. bekezdésben ismertetett feltételeknek. A 20B. bekezdés (b) pontjának alkalmazásában az IFRS-ek alkalmazásával az első alkalmazónak az említett bekezdésben előírt napra meghatározott könyv szerinti értékeket kell használnia.

20M. Az IFRS 1 standard az első alkalmazókra alkalmazandó követelményeket és mentességeket tartalmaz. E követelmények és mentességek (például az IFRS 1 standard D16–D17. bekezdésében foglaltak) nem hatálytalanítják a jelen IFRS 20A–20Q. és 39B–39J. bekezdésében foglalt követelményeket. Például az IFRS 1 standardban foglalt követelmények és mentességek nem hatálytalanítják azt a követelményt, hogy az első alkalmazónak az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés alkalmazásához teljesítenie kell a 20L. bekezdésben meghatározott feltételeket.

20N. Az első alkalmazónak a 39B–39J. bekezdésben előírt információk közzétételekor alkalmaznia kell az IFRS 1 standardban foglalt azon követelményeket és mentességeket, amelyek az említett közzétételekhez szükséges értékelések elvégzése szempontjából relevánsak.

Átmeneti felmentés az IAS 28 standard egyes követelményei alól

20O. Az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard 35–36. bekezdésének előírása szerint a gazdálkodó egységnek a tőkemódszer alkalmazásakor egységes számviteli politikákat kell alkalmaznia. A 2021. január 1-je előtt kezdődő éves időszakok tekintetében azonban a gazdálkodó egység számára megengedett, de nem előírás, hogy a következőknek megfelelően megtartsa a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás által alkalmazott releváns számviteli politikákat:

a) a gazdálkodó egység alkalmazza az IFRS 9 standardot, a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás viszont az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel él; vagy

b) a gazdálkodó egység az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel él, a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás viszont alkalmazza az IFRS 9 standardot.

20P. Amennyiben a gazdálkodó egység a tőkemódszerrel számolja el a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetését, úgy:

a) ha erre a társult vállalkozásra vagy közös vállalkozásra tőkemódszert alkalmazó (és a gazdálkodó egység által ezzel kapcsolatban tett módosításokat tükröző) pénzügyi kimutatásokban korábban az IFRS 9 standardot alkalmazták, akkor továbbra is az IFRS 9 standardot kell alkalmazni;

▼M55

b) ha erre a társult vállalkozásra vagy közös vállalkozásra tőkemódszert alkalmazó (és a gazdálkodó egység által ezzel kapcsolatban tett módosításokat tükröző) pénzügyi kimutatásokban korábban az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel éltek, akkor a későbbiekben alkalmazható az IFRS 9 standard.

20Q. A gazdálkodó egység a 20O. bekezdést és a 20P. bekezdés (b) pontját külön-külön alkalmazhatja az egyes társult vállalkozásokra vagy közös vállalkozásokra.

▼B

A számviteli politikák változásai

21. A 22–30. bekezdés egyaránt vonatkozik azon biztosítók általi változtatásokra, amelyek már alkalmazzák az IFRS-eket, és azokra, amelyek az IFRS-eket először alkalmazzák.

22. A biztosító kizárólag akkor és csak akkor változtathatja meg a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáit, ha a változás a pénzügyi kimutatásokat relevánsabbá teszi a felhasználók gazdasági döntéshozatali igényei szempontjából, és nem teszi azokat kevésbé megbízhatóvá, vagy ha azokat megbízhatóbbá teszi, és nem teszi kevésbé relevánssá ezen igények szempontjából. A biztosítónak a relevanciát és megbízhatóságot az IAS 8-ban foglalt kritériumok alkalmazásával kell megítélnie.

23. A biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikák megváltoztatásának alátámasztására a biztosítónak be kell mutatnia, hogy a változás a pénzügyi kimutatásait közelebb hozza az IAS 8-ban meghatározott kritériumok eléréséhez, ugyanakkor a változásnak nem kell az ezen kritériumnak való teljes megfelelést biztosítania. Az alábbiakban a következő konkrét problémák kerülnek megvitatásra:

(a) az aktuális kamatlábak (24. bekezdés);

(b) a meglévő gyakorlat folytatása (25. bekezdés);

(c) óvatosság (26. bekezdés);

(d) a jövőbeli befektetési nyereségráták (27–29. bekezdés); és

(e) az „árnyékelszámolás” (30. bekezdés).

Aktuális piaci kamatlábak

24. A biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy számviteli politikáját megváltoztassa annak érdekében, hogy a megjelölt biztosítási kötelezettségek ([1]) értékét újra meghatározhassa az aktuális kamatlábak tükrözésére, valamint hogy az e kötelezettségekben bekövetkező változásokat az eredményben számolja el. Ekkor a biztosító olyan új számviteli elveket is bevezethet, amelyek egyéb aktuális becsléseket és feltételezéseket is előírnak a biztosítási kötelezettségeknél. A jelen bekezdésben meghatározott választás lehetővé teszi, hogy a biztosító a megjelölt biztosítási kötelezettségekre vonatkozóan változtassa meg a számviteli politikáját, anélkül, hogy e politikát konzisztens módon alkalmaznia kellene valamennyi hasonló kötelezettségre, ahogyan azt az IAS 8 előírja. Amennyiben a biztosító egyes kötelezettségeket ezen választási lehetőségre megjelöl, akkor folyamatosan és konzisztens módon alkalmaznia kell a piaci kamatlábakat (és amennyiben alkalmazható, egyéb aktuális becsléseket és feltételezéseket) valamennyi időszakban, és valamennyi ilyen kötelezettségre vonatkozóan, azok megszűnéséig.

([1]) Ebben a bekezdésben a biztosítási kötelezettségek tartalmazzák a kapcsolódó halasztott szerzési költségeket és a kapcsolódó immateriális javakat, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdések leírják.

▼B

A meglévő gyakorlat folytatása

25. A biztosítónak lehetősége van a következő gyakorlatokat folytatni, ugyanakkor egyikük bevezetése sem felel meg a 22. bekezdésnek:

(a) a biztosítási kötelmek diszkontálás nélküli értékelése;

(b) a jövőbeni befektetési kezelési díjakra vonatkozó szerződéses jogok olyan értéken történő kimutatása, amely meghaladja azt a valós értéküket, amely az egyéb piaci résztvevők által hasonló szolgáltatásokért felszámolt jelenlegi díjakkal való összehasonlításból következik. Valószínű, hogy ezen szerződéses jogok kezdeti valós értéke megegyezik az értük fizetett szerzési költségekkel, kivéve, ha a jövőbeni befektetéskezelési díjak és a kapcsolódó költségek nincsenek összhangban a piaci összehasonlító adatokkal;

(c) nem egységes számviteli politika alkalmazása a leányvállalatok biztosítási szerződéseire (és kapcsolódó halasztott szerzési költségeire és kapcsolódó immateriális javaira, ha vannak), kivéve, ahol a 24. bekezdés azt lehetővé teszi. Amennyiben az alkalmazott számviteli politika nem egységes, a biztosító megváltoztathatja azt, amennyiben a változás nem teszi az alkalmazott politikát még szerteágazóbbá, és az megfelel a jelen IFRS egyéb előírásainak is.

Óvatosság

26. A biztosítónak nem szükséges megváltoztatnia a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáját, hogy a túlzott mértékű óvatosságot megszüntesse. Ugyanakkor amennyiben a biztosító a biztosítási szerződések értékét már jelenleg is elegendő óvatosság mellett állapítja meg, nem lehet további óvatosságot bevezetnie.

Jövőbeni befektetési nyereségráták

27. Nem szükséges, hogy a biztosító megváltoztassa a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáját úgy, hogy a jövőbeni befektetési nyereségrátákat ne vegye figyelembe. Ugyanakkor létezik az a megcáfolható feltételezés, hogy a biztosító pénzügyi kimutatásai kevésbé relevánssá és megbízhatóvá válnak, ha a biztosító olyan számviteli politikát vezet be, amely a biztosítási szerződések értékének meghatározása során tükrözi a jövőbeni befektetési nyereségrátákat, kivéve, ha e nyereségráták hatással vannak a szerződés alapján járó kifizetésekre. Két példa olyan számviteli politikára, amely tükrözi e nyereségrátákat:

(a) olyan diszkontkamatláb alkalmazása, amely tükrözi a biztosító eszközein elért becsült megtérülést; vagy

(b) az ezen eszközökre vonatkozó megtérülés előrejelzése egy becsült megtérülési ráta alapján, az előre jelzett megtérülés eltérő diszkontlábon való diszkontálása, és az eredmény figyelembevétele a kötelezettség értékének meghatározásánál.

▼B

28. A biztosító a 27. bekezdésben leírt megcáfolható feltételezést akkor és csak akkor írhatja felül, ha a számviteli politika megváltoztatásának egyéb elemei megfelelő mértékben növelik a pénzügyi kimutatások relevanciáját és megbízhatóságát ahhoz, hogy meghaladják a jövőbeni befektetési megtérülési ráták figyelembevétele által keletkezett relevancia- és megbízhatóságcsökkenést. Például tételezzük fel, hogy egy biztosító biztosítási szerződésekre jelenleg alkalmazott számviteli politikája túlzottan óvatos kezdeti feltételezéseket és olyan diszkontrátát tartalmaz, amelyet egy szabályozó hatóság írt elő a piaci viszonyok közvetlen figyelembevétele nélkül, és az nem vesz figyelembe egyes beágyazott opciókat és garanciákat. A biztosító pénzügyi kimutatásait relevánsabbá és nem kevésbé megbízhatóvá teheti, amennyiben átáll egy átfogó, széleskörűen alkalmazott befektetőorientált számviteli elszámolási módszerre, ami magában foglal:

(a) aktuális becsléseket és feltételezéseket;

(b) ésszerű (de nem túlzott mértékben óvatos) korrekciót a kockázat és bizonytalanság kifejezésére;

(c) olyan értékeléseket, amelyek a beágyazott opciók és garanciák belső értékét és időértékét egyaránt tükrözik; és

(d) egy aktuális piaci diszkontrátát, még akkor is, ha az a biztosító eszközein elérhető becsült megtérülést tükrözi.

29. Egyes értékelési módszereknél egy diszkontrátát alkalmaznak a jövőbeni nyereségráta jelenértékének meghatározására. A nyereségrátát azután különböző időszakokhoz rendelik egy képlet felhasználásával. Az ilyen módszereknél a diszkontráta csak közvetett módon van hatással a kötelezettség értékének meghatározására. Konkrétan, egy kevésbé helyes diszkontráta alkalmazása csak kismértékben van vagy nincs hatással a kötelezettség kezdeti értékelésére. Ugyanakkor egyéb módszerek esetén, a diszkontráta közvetlenül meghatározza a kötelezettség értékelését. Az utóbbi esetben, mivel egy eszközalapú diszkontráta bevezetésének jelentősebb hatása van, nagyon valószínűtlen, hogy a biztosító képes lenne megcáfolni a 27. bekezdésben bemutatott megcáfolható feltételezést.

„Árnyékelszámolás”

30. Egyes elszámolási módszereknél a biztosító eszközein realizált nyereség vagy veszteség közvetlen hatással van a következők közül egyesek vagy valamennyi értékének meghatározására: (a) a biztosítási kötelmek; (b) a kapcsolódó halasztott szerzési költségek; és (c) a kapcsolódó immateriális javak, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdés bemutatja. A biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy számviteli politikáját olyan módon megváltoztassa, hogy egy eszközön elért elszámolt, de még nem realizált nyereség vagy veszteség ugyanolyan hatással legyen ezekre az értékelésekre, mint a már realizált nyereség vagy veszteség. ►**M5** A biztosítási kötelezettség (vagy halasztott szerzési költségek vagy immateriális javak) kapcsolódó módosítását akkor és csak akkor kell az egyéb átfogó jövedelemben elszámolni, ha a nem realizált nyereséget és veszteséget is közvetlenül az egyéb átfogó jövedelemben számolták el. ◄ E gyakorlatot néha „árnyékelszámolás”-nak nevezik.

▼B

Az üzleti kombináció vagy állományátruházás során megszerzett biztosítási szerződések

31. Az IFRS 3 standardnak való megfelelés biztosítására a biztosítónak az akvizíció időpontjában valós értéken kell megjelenítenie az üzleti kombináció során átvállalt biztosítási kötelezettségeket és megszerzett *biztosítási eszközöket*. Ugyanakkor a biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy egy bővebb bemutatást alkalmazzon, amely a megszerzett biztosítási szerződések valós értékét két összetevőre osztja fel:

(a) egy kötelezettségre, amelynek értéke a biztosítónak az általa kibocsátott biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikája alapján kerül meghatározásra; és

(b) egy immateriális eszközre, amely a i. felvásárolt szerződés és biztosítási jogok és átvállalt biztosítási kötelmek valós értékének; és ii. az (a) bekezdésben ismertetett összegnek a különbözetét testesíti meg. Ezen eszköz későbbi értékelésének konzisztensnek kell lennie a kapcsolódó biztosítási kötelezettség értékelésével.

32. A biztosítási szerződéseket tartalmazó állományt megszerző biztosító számára megengedett, hogy a 31. bekezdésben leírt részletesebb bemutatást alkalmazza.

33. A 31. és 32. bekezdésben leírt immateriális javak nem tartoznak az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* és az IAS 38 standardok hatálya alá. Ugyanakkor, az IAS 36 és az IAS 38 alkalmazandó a vevőlistákra és vevőkapcsolatokra, amelyek olyan jövőbeni szerződésekre vonatkozó várakozásokat tükröznek, amelyek nem képezik részét egy üzleti kombináció vagy állomány átruházás időpontjában már létező, szerződéses biztosítási jogoknak és szerződéses biztosítási kötelmeknek.

A diszkrecionális részesedési jellemző

Diszkrecionális részesedési jellemzők a biztosítási szerződésekben

▼M53

34. Egyes biztosítási szerződések diszkrecionális részesedési jellemzőt és *garantált elemet* tartalmaznak. Az ilyen szerződés kibocsátója:

▼B

(a) a garantált elemet a diszkrecionális részesedési jellemzőtől elkülönülten is kimutathatja, de nem szükséges elkülönülten kimutatnia azt. Amennyiben a kibocsátó azokat nem mutatja ki elkülönülten, az egész szerződést kötelezettségként kell besorolnia. Amennyiben a kibocsátó azokat elkülönülten sorolja be, a garantált elemet kell kötelezettségként besorolnia;

(b) köteles, amennyiben a diszkrecionális részesedési jellemzőt külön számolja el a garantált elemtől, e jellemzőt elkülönülten akár kötelezettségként, akár a saját tőke egy külön összetevőjeként besorolni. A jelen IFRS nem határozza meg, hogy a kibocsátó hogyan határozza meg, hogy e jellemző kötelezettség vagy saját tőke-e. A kibocsátó e jellemzőt szét is bonthatja kötelezettség- és sajáttőke-komponensre, és konzisztens számviteli politikát kell alkalmaznia erre a szétbontásra. A kibocsátó nem sorolhatja be e jellemzőt olyan köztes kategóriaként, amely nem kötelezettség, és nem is saját tőke;

▼B

(c) elszámolhatja bevételként az összes kapott biztosítási díjat anélkül, hogy leválasztaná abból a sajáttőke-komponensre vonatkozó részt. Az ennek eredményeként a garantált elemben, valamint a kötelezettségként besorolt diszkrecionális részesedési jellemző részében bekövetkező változások az eredményben kerülnek elszámolásra. Amennyiben a diszkrecionális részesedési jellemző egy része vagy egésze a saját tőkébe kerül besorolásra, lehetséges, hogy az eredmény egy része e jellemzőnek tulajdonítható (ugyanolyan módon, mint ahogy lehetséges, hogy egy rész ►M11 nem ellenőrző részesedéseknek ◄ tulajdonítható). A kibocsátó a diszkrecionális részesedési jellemző saját tőke komponensére eső eredményrészt az eredmény felosztásaként számolja el, nem pedig ráfordításként vagy bevételként (lásd IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*);

▼M53

(d) amennyiben a szerződés az IFRS 9 standard hatókörébe tartozó beágyazott származékos terméket is tartalmaz, köteles az IFRS 9 standardot alkalmazni ezen beágyazott származékos termékre;

▼B

(e) köteles, a 14–20. valamint a 34(a)–(d) bekezdésben nem említett minden egyéb vonatkozásban az ilyen szerződésekre meglévő számviteli politikáját folytatni, kivéve, ha e számviteli politikát olyan módon változtatja meg, hogy az megfeleljen a 21–30. bekezdésben leírtaknak.

Diszkrecionális részesedési jellemzők a pénzügyi instrumentumokban

▼M53

35. A 34. bekezdés előírásai azon pénzügyi instrumentumokra is alkalmazandók, amelyek rendelkeznek diszkrecionális részesedési jellemzővel. Ezen túl:

(a) amennyiben a kibocsátó a teljes diszkrecionális részesedési jellemzőt kötelezettségként sorolja be, el kell végeznie a 15–19. bekezdésben meghatározott kötelezettségelégségességi tesztet a teljes szerződésre nézve (azaz mind a garantált elemre, mind pedig a diszkrecionális részesedési jellemzőre). A kibocsátónak nem kell meghatároznia azt az összeget, amely akkor keletkezett volna, ha az IFRS 9 standardot alkalmazzák a garantált elemre vonatkozóan;

(b) amennyiben a kibocsátó a jellemző egy részét vagy egészét a saját tőke elkülönült komponenseként sorolja be, a teljes szerződésre vonatkozóan elszámolt kötelezettség nem lehet alacsonyabb azon összegnél, amely akkor keletkezett volna, ha a garantált elemre az IFRS 9 standardot alkalmazzák. Ezen összegnek tartalmaznia kell a szerződés visszaváltására vonatkozó opció belső értékét, de nem kell tartalmaznia az időértékét, ha a 9. bekezdés az adott opciót felmenti a valós értéken történő értékelési kötelezettség alól. A kibocsátónak nem szükséges közzétennie azt az összeget, amely akkor keletkezett volna, ha az IFRS 9 standardot alkalmazzák a garantált elemre vonatkozóan, és nem is szükséges ezen összeget elkülönülten bemutatnia. Továbbá a kibocsátónak nem szükséges ezen összeget meghatároznia, amennyiben az elszámolt teljes kötelezettség összege egyértelműen magasabb;

▼B

(c) bár e szerződések pénzügyi instrumentumok, a kibocsátó dönthet úgy, hogy e szerződések díjait továbbra is bevételként számolja el, valamint, hogy az ennek eredményeként a kötelezettség könyv szerinti értékében bekövetkező növekedést ráfordításként számolja el;

(d) noha ezek a szerződések pénzügyi instrumentumok, a diszkrecionális részesedési jellemzővel rendelkező szerződésekre az IFRS 7 20(b) bekezdését alkalmazó kibocsátónak közzé kell tennie az eredményben elszámolt összes kamatráfordítást, de ezeket a kamatráfordításokat nem köteles az effektív kamatlábmódszer használatával kiszámítani.

▼**M55**

35A. A 20A., a 20L. és a 20O. bekezdés szerinti átmeneti felmentésekkel és a 35B. bekezdés szerinti átfedési megközelítéssel a diszkrecionális részesedési jellemzőkkel bíró pénzügyi instrumentumok kibocsátója is élhet. Ennek megfelelően a 3. bekezdés (a)–(b) pontjában, továbbá a 20A–20Q., a 35B–35N., a 39B–39M. és a 46–49. bekezdésben a biztosítókra való hivatkozás a diszkrecionális részesedési jellemzővel bíró pénzügyi instrumentumok kibocsátójára is értendő.

BEMUTATÁS

Az átfedési megközelítés

35B. A biztosítók számára megengedett, de nem előírás, hogy a megjelölt pénzügyi eszközök tekintetében átfedési megközelítést alkalmazzanak. Az átfedési megközelítést alkalmazó biztosítónak:

a) az eredmény és az egyéb átfogó jövedelem között át kell sorolnia egy olyan összeget, amely a megjelölt pénzügyi eszközökre egy olyan eredményt eredményez a beszámolási időszak végén, amely megegyezik azzal, amely akkor lett volna, ha a biztosító az IAS 39 standardot alkalmazta volna a megjelölt pénzügyi eszközökre. Ennek megfelelően az átsorolandó összeg a következők különbsége:

i. a megjelölt pénzügyi eszközökre az eredményben az IFRS 9 standard alkalmazásával bemutatott összeg; és

ii. azon összeg, amelyet a megjelölt pénzügyi eszközökre az eredményben bemutattak volna, ha a biztosító az IAS 39 standardot alkalmazta volna;

b) a pénzügyi instrumentumaira a jelen IFRS 35B–35N., 39K–39M. és 48-49. bekezdésében ismertetett kivételekkel az összes többi alkalmazandó IFRS-t alkalmaznia kell.

35C. A biztosító csak az IFRS 9 standard első alkalmazásakor dönthet a 35B. bekezdésben ismertetett átfedési megközelítés alkalmazása mellett, ideértve azt az esetet is, amikor az IFRS 9 standardot úgy alkalmazza először, hogy korábban:

a) a 20A. bekezdésben ismertetett, IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel élt; vagy

b) csak az IFRS 9 standard 5.7.1. bekezdésének (c) pontjában, továbbá 5.7.7–5.7.9., 7.2.14. és B5.7.5–B5.7.20. bekezdésében szereplő, az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek nyereségének és veszteségének bemutatására vonatkozó követelményeket alkalmazta.

35D. A biztosító az átfedési megközelítés alkalmazásával az eredmény és az egyéb átfogó jövedelem között átsorolt összeget a következőképpen mutatja be:

a) az eredményben külön soron; és

b) az egyéb átfogó jövedelemben az egyéb átfogó jövedelem külön komponenseként.

▼**M55**

35E. Egy pénzügyi eszköz akkor és csak akkor alkalmas az átfedési megközelítés céljából való megjelölésre, ha teljesülnek a következő feltételek:

a) a pénzügyi eszközt az IFRS 9 standardot alkalmazva az eredménnyel szemben valós értéken értékelik, de az IAS 39 standardot alkalmazva nem lett volna teljes egészében az eredménnyel szemben valós értéken értékelve; és

b) a pénzügyi eszközt nem olyan tevékenységgel kapcsolatban tartják, amely nem a jelen IFRS hatókörébe tartozó szerződésekkel kapcsolatos. Az átfedési megközelítés céljából nem alkalmas pénzügyi eszközök közé tartoznak például a banki tevékenységekkel kapcsolatban tartott eszközök vagy a jelen IFRS hatókörén kívül eső, befektetési szerződésekkel kapcsolatos alapokban tartott pénzügyi eszközök.

35F. A biztosító akkor jelölhet meg egy alkalmas pénzügyi eszközt az átfedési megközelítés céljából, amikor az átfedési megközelítés alkalmazása mellett dönt (lásd a 35C. bekezdést). A későbbiekben akkor és csak akkor jelölhet meg egy alkalmas pénzügyi eszközt az átfedési megközelítés céljából, amikor:

a) az eszközt kezdetben megjelenítik; vagy

b) az eszköz újonnan megfelel a 35E. bekezdés (b) pontjában foglalt feltételnek, amelynek korábban nem felelt meg.

35G. A biztosító az átfedési megközelítés céljából alkalmas pénzügyi eszközöket a 35F. bekezdést alkalmazva egyenként jelölheti meg.

35H. Ha releváns, az átfedési megközelítésnek a 35F. bekezdés (b) pontja alapján újonnan megjelölt pénzügyi eszközre való alkalmazása céljából:

a) az amortizált bekerülési értéknek megfelelő új könyv szerinti értéknek a megjelölés időpontjában érvényes valós értéknek kell lennie; és

b) az effektív kamatlábat a megjelölés időpontjában érvényes valós érték alapján kell meghatározni.

35I. A gazdálkodó egységnek a megjelölt pénzügyi eszközre mindaddig folytatnia kell az átfedési megközelítés alkalmazását, amíg a pénzügyi eszközt ki nem vezeti. A gazdálkodó egység ugyanakkor:

a) köteles visszavonni a pénzügyi eszköz megjelölését abban az esetben, ha az már nem felel meg a 35E. bekezdés (b) pontjában foglalt feltételnek. Egy pénzügyi eszköz például akkor nem felel már meg az említett feltételnek, ha azt a gazdálkodó egység úgy sorolja át, hogy azt a banki tevékenységeihez kapcsolódóan tartja, vagy ha a gazdálkodó egység megszűnik biztosítónak lenni;

b) az összes megjelölt pénzügyi eszközre vonatkozóan bármely éves időszak kezdetén abbahagyhatja az átfedési megközelítés alkalmazását. Az átfedési megközelítés alkalmazásának abbahagyása mellett döntő gazdálkodó egységnek az IAS 8 standardot kell alkalmaznia a számviteli politika változásának elszámolására.

▼M55

35J. Ha a gazdálkodó egység a 35I. bekezdés (a) pontját alkalmazva visszavonja a pénzügyi eszköz megjelölését, akkor az adott pénzügyi eszközzel kapcsolatos bármely egyenleget átsorolás miatti módosításként (lásd az IAS 1 standardot) a halmozott egyéb átfogó jövedelemből át kell sorolnia az eredménybe.

35K. Ha a gazdálkodó egység a 35I. bekezdés (b) pontját alkalmazva, vagy amiatt, hogy megszűnik biztosítónak lenni, abbahagyja az átfedési megközelítés alkalmazását, akkor a későbbiekben nem alkalmazhatja az átfedési megközelítést. Az a biztosító, amely az átfedési megközelítés alkalmazása mellett döntött (lásd a 35C. bekezdést), de amelynek nincs alkalmas pénzügyi eszköze (lásd a 35E. bekezdést), a későbbiekben alkalmazhatja az átfedési megközelítést, amint lesz arra alkalmas pénzügyi eszköze.

Kapcsolat egyéb követelményekkel

35L. A jelen IFRS 30. bekezdése megengedi a néha „árnyékelszámolásnak” nevezett gyakorlat alkalmazását. Ha a biztosító alkalmazza az átfedési megközelítést, akkor az árnyékelszámolás alkalmazható.

35M. Egy összegnek az eredmény és az egyéb átfogó jövedelem közötti, a 35B. bekezdés alkalmazásával való átsorolásának járulékos hatása lehet, hogy az egyéb átfogó jövedelem más összegeket, például nyereségadókat is tartalmaz. A biztosítónak az ilyen járulékos hatások meghatározására a vonatkozó IFRS standardokat, például az IAS 12 *Nyereségadók* standardot kell alkalmaznia.

Első alkalmazó

35N. Ha az első alkalmazó az átfedési megközelítés alkalmazása mellett dönt, akkor kell és csak akkor lehet újramegállapítania az összehasonlító információkat, hogy azok tükrözzék az átfedési megközelítést, ha az összehasonlító információkat az IFRS 9 standardnak való megfelelés céljából állapítja meg újra (lásd az IFRS 1 standard E1–E2. bekezdését).

▼B

KÖZZÉTÉTEL

A megjelenített összegek magyarázata

36. A biztosítónak a pénzügyi kimutatásaiban szereplő, biztosítási szerződésekből származó összegek azonosítására és magyarázatára vonatkozó információkat kell közzétennie.

37. A 36. bekezdésnek való megfelelés érdekében a biztosítónak közzé kell tennie:

(a) a biztosítási szerződésekre, valamint a kapcsolódó eszközökre, kötelezettségekre, bevételekre és ráfordításokra vonatkozó számviteli politikáját;

(b) a biztosítási szerződésekből származó megjelenített eszközöket, kötelezettségeket, bevételeket és ráfordításokat (és amennyiben a direkt módszerrel készíti a ►M5 cash flow-k kimutatását, ◄, az azokból származó cash flow-kat). Ezen túlmenően amennyiben a biztosító viszontbiztosításba adó, közzé kell tennie:

i. az eredményben elszámolt, a viszontbiztosítás megvásárlása miatt keletkezett nyereséget vagy veszteséget; és

ii. amennyiben a viszontbiztosításba adó a viszontbiztosítás megvásárlásából keletkező nyereséget és veszteséget elhatárolja és amortizálja, az adott időszakra vonatkozó amortizációt, valamint az időszak elején és végén még amortizálatlan összeget;

▼B

(c) a (b) pontban bemutatott megjelenített összegek meghatározására legnagyobb hatással lévő feltételezések meghatározásának folyamatát. Ha kivitelezhető, a biztosítónak számszerű adatokat is meg kell adnia e feltételezésekre vonatkozóan;

(d) a felhasznált feltételezésekben bekövetkező változások hatását a biztosítási eszközök és biztosítási kötelmek értékének meghatározására, külön bemutatva minden egyes olyan változás hatását, amely lényeges hatással volt a pénzügyi kimutatásokra;

(e) a biztosítási kötelezettségekben, a viszontbiztosítási eszközökben, és ha van, a kapcsolódó halasztott szerzési költségekben felmerült változások levezetését.

A biztosítási szerződésekből eredő kockázatok jellege és mértéke

38. A biztosítónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek segítik a felhasználókat abban, hogy felmérjék a biztosítási szerződésekből származó kockázatok jellegét és mértékét.

39. A 38. bekezdésnek való megfelelés érdekében a biztosítónak közzé kell tennie:

(a) a biztosítási szerződésekből eredő kockázatok kezelésének céljait, politikáit és eljárásait, valamint az e kockázatok kezelésére alkalmazott módszereket;

(b) [törölve]

(c) információt a *biztosítási kockázatról* (a viszontbiztosítás általi kockázat csökkentés előtt és után), beleértve az alábbiakra vonatkozó információkat:

i. biztosítási kockázatra való érzékenység (lásd a 39A. bekezdést);

ii. biztosítási kockázat koncentrációi, annak ismertetése, hogy a vezetés hogyan határozza meg a koncentrálódásokat, annak a közös jellemzőnek a leírása, amely meghatározza az egyes koncentrációkat (pl. a biztosítási esemény típusa, földrajzi terület vagy pénznem);

iii. a tényleges kárigények, összehasonlítva a korábbi becslésekkel (azaz a kárigények alakulása). A kárigények alakulására vonatkozó közzétételnek azon legkorábbi időszakra kell visszamennie, amelyben az első olyan lényeges kárigény bekövetkezett, amelyre vonatkozóan még mindig bizonytalanság áll fenn a kárkifizetések összegét és ütemezését illetően, de nem szükséges tíz évnél többre visszamennie. A biztosítónak nem kell közzétennie ezen információkat az olyan kárigényekre vonatkozóan, amelyeknél a kárigény-kifizetések összegére és ütemezésére vonatkozó bizonytalanság tipikusan egy éven belül megoldódik;

▼M19

(d) a hitelkockázatra, likviditási kockázatra és piaci kockázatra vonatkozó azon információkat, amelyeket az IFRS 7 standard 31–42. bekezdése írna elő, ha a biztosítási szerződések az IFRS 7 hatókörébe tartoznának. Ugyanakkor:

i. a biztosítónak nem kell az IFRS 7 standard 39. bekezdésének (a) és (b) pontjában előírt lejárati elemzéseket közzétennie, ha ehelyett a megjelenített biztosítási kötelezettségekből származó nettó pénzkiáramlások becsült ütemezésére vonatkozóan tesz közzé információkat. Ez történhet a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenített összegek elemzése formájában, a becsült ütemezés szerinti bontásnak megfelelően.

▼B

ii. ha a biztosító egy másik módszert – például beágyazottérték-elemzést – alkalmaz a piaci feltételekkel szembeni érzékenység kezelésére, akkor ezt az érzékenységi vizsgálatot használhatja az IFRS 7 40(a) bekezdése követelményének a teljesítésére. A biztosítónak ilyenkor az IFRS 7 41. bekezdésében előírt közzétételeket is meg kell tennie;

(e) információt az alap biztosítási szerződésbe beágyazott származékos termékek piaci kockázatnak való kitettségéről, amennyiben a biztosítónak nem kell a beágyazott származékos termékeket valós értéken értékelnie, és nem is értékeli azokat valós értéken.

39A. A 39(c) i. bekezdésnek való megfelelés érdekében a biztosítónak közzé kell tennie az (a) vagy (b) pontban foglaltakat, az alábbiak szerint:

►M5 (a) egy érzékenységi elemzést, amely azt mutatja, hogy az eredményre és a saját tőkére hogyan hatott volna, ha a releváns kockázati változóban a beszámolási időszak végén ésszerűen lehetséges változások bekövetkeztek volna; az érzékenységi elemzés elkészítésére használt módszereket és feltételezéseket; valamint az alkalmazott módszerek és feltételezések változásait az előző időszakhoz képest. ◄ Ha a biztosító azonban egy másik módszert – például beágyazottérték-elemzést – alkalmaz a piaci feltételekkel szembeni érzékenység kezelésére, akkor ezt a követelményt ezen alternatív érzékenységi vizsgálat, valamint az IFRS 7 41. bekezdésében előírtak közzétételével teljesítheti;

(b) kvalitatív információkat az érzékenységről, és a biztosítási szerződések azon feltételeit, amelyek lényeges hatással vannak a biztosító jövőbeli cash flow-i összegére, időzítésére és bizonytalanságára.

▼M55

Az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentésre vonatkozó közzétételek

39B. Az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés alkalmazása mellett döntő biztosítónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy:

a) megértsék, hogy a biztosító miként felel meg az átmeneti felmentés feltételeinek; és

b) összehasonlítsák az átmeneti felmentést alkalmazó biztosítókat az IFRS 9 standardot alkalmazó gazdálkodó egységekkel.

▼**M55**

39C. A 39B. bekezdés (a) pontjának való megfelelés érdekében a biztosítónak közzé kell tennie azt a tényt, hogy alkalmazza az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentést, és azt, hogy a 20B. bekezdés (b) pontjában meghatározott időpontban hogyan állapította meg, hogy megfelel az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés feltételeinek, beleértve a következőket:

a) ha a jelen IFRS hatókörébe tartozó szerződésekből eredő kötelezettségei (vagyis a 20E. bekezdés (a) pontjában említett kötelezettségek) könyv szerinti értéke az összes kötelezettségei teljes könyv szerinti értékének legfeljebb 90 százalékát tette ki: azon, biztosítással kapcsolatos kötelezettségek jellege és könyv szerinti értékei, amelyek nem a jelen IFRS hatókörébe tartozó szerződésekből eredő kötelezettségek (vagyis a 20E. bekezdés (b) és (c) pontjában említett kötelezettségek);

b) ha a biztosítással kapcsolatos kötelezettségei teljes könyv szerinti értékének az összes kötelezettségei teljes könyv szerinti értékéhez viszonyított százalékos aránya legfeljebb 90 százalék volt, de meghaladta a 80 százalékot: hogyan állapította meg a biztosító, hogy nem végzett biztosítással nem kapcsolatos jelentős tevékenységet, ideértve azt is, hogy milyen információkat vett figyelembe; és

c) ha a biztosító az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés feltételeinek a 20G. bekezdés (b) pontja alkalmazásával való újraértékelés alapján felelt meg:

i. az újraértékelés oka;

ii. a tevékenységeiben bekövetkezett releváns változás időpontja; és

iii. a tevékenységeiben bekövetkezett változás részletes magyarázata, és ezen változásnak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatásának kvalitatív bemutatása.

39D. Ha a gazdálkodó egység a 20G. bekezdés (a) pontját alkalmazva megállapítja, hogy tevékenységei már nem túlnyomóan biztosítással kapcsolatosak, akkor az IFRS 9 standard alkalmazásának megkezdése előtt minden beszámolási időszakban közzé kell tennie a következő információkat:

a) hogy már nem felel meg az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentés feltételeinek;

b) a tevékenységeiben bekövetkezett releváns változás időpontja; és

c) a tevékenységeiben bekövetkezett változás részletes magyarázata, és ezen változásnak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatásának kvalitatív bemutatása.

39E. A 39B. bekezdés (b) pontjának való megfelelés érdekében a biztosítónak a pénzügyi eszközök következő két csoportja tekintetében külön-külön közzé kell tennie a beszámolási időszak végén érvényes valós értéket és a valós érték ezen időszakban bekövetkezett változásának összegét:

a) azok a pénzügyi eszközök, amelyek szerződéses feltételei meghatározott időpontokban olyan cash flow-kat eredményeznek, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései (vagyis az IFRS 9 standard 4.1.2. bekezdésének (b) pontjában és 4.1.2A. bekezdésének (b) pontjában foglalt feltételnek megfelelő pénzügyi eszközök), ide nem értve bármely olyan pénzügyi eszközt, amely megfelel az IFRS 9 standardban foglalt „kereskedési céllal tartott” fogalomnak, vagy amelynek kezelését és teljesítményértékelését valósérték-alapon végzik (lásd az IFRS 9 standard B4.1.6. bekezdését);

▼**M55**

b) a 39E. bekezdés (a) pontjában meghatározottakon kívüli minden egyéb pénzügyi eszköz; vagyis bármely olyan pénzügyi eszköz:

i. amelynek szerződéses feltételei meghatározott időpontokban nem eredményeznek olyan cash flow-kat, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései;

ii. amely megfelel az IFRS 9 standardban foglalt „kereskedési céllal tartott” fogalomnak; vagy

iii. amelynek kezelését és teljesítményértékelését valósérték-alapon végzik.

39F. A 39E. bekezdésben említett információk közzétételekor a biztosító:

a) a pénzügyi eszköz IAS 39 standard alkalmazásával megállapított könyv szerinti értékét a valós érték észszerű közelítésének tekintheti, ha az IFRS 7 standard 29. bekezdésének (a) pontját alkalmazva nem kell közzétennie annak valós értékét (például a rövid lejáratú vevőkövetelések esetében); és

b) figyelembe kell vennie a részletesség ahhoz szükséges szintjét, amely lehetővé teszi a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék a pénzügyi eszközök jellemzőit.

39G. A 39B. bekezdés (b) pontjának való megfelelés érdekében a biztosítónak információkat kell közzétennie a 39E. bekezdés (a) pontjában ismertetett pénzügyi eszközökben rejlő hitelkockázati kitettségről, ideértve a jelentős hitelkockázat-koncentrációt is. A biztosítónak legalább a következő információkat közzé kell tennie az említett pénzügyi eszközökről a beszámolási időszak vége vonatkozásában:

a) az IAS 39 standard alkalmazásával meghatározott könyv szerinti értékek, az IFRS 7 standardban meghatározott hitelkockázat-minősítési fokozatok szerinti bontásban (amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi eszközök esetében az értékvesztés elszámolása miatti kiigazítás előtt);

b) a valós érték és az IAS 39 standard alkalmazásával meghatározott könyv szerinti érték a 39E. bekezdés (a) pontjában ismertetett azon pénzügyi eszközök esetében, amelyek hitelkockázata a beszámolási időszak végén nem alacsony (amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi eszközök esetében az értékvesztés elszámolása miatti kiigazítás előtt). E közzététel alkalmazásában az IFRS 9 standard B5.5.22. bekezdése írja elő az annak értékeléséhez releváns követelményeket, hogy a pénzügyi instrumentum hitelkockázata alacsonynak tekintett-e.

39H. A 39B. bekezdés (b) pontjának való megfelelés érdekében a biztosítónak információkat kell közzétennie arról, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználója hol szerezhet be csoporton belüli gazdálkodó egységhez kapcsolódó olyan nyilvánosan elérhető, IFRS 9 standard szerinti információkat, amelyeket a releváns időszak tekintetében nem bocsátanak rendelkezésre a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban. Az említett IFRS 9 standard szerinti információk például beszerezhetők a csoporton belüli olyan gazdálkodó egység nyilvánosan elérhető különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiból, amely az IFRS 9 standardot alkalmazta.

39I. Ha a gazdálkodó egység az IAS 28 standard egyes követelményei alóli, a 20O. bekezdésben foglalt felmentés alkalmazása mellett döntött, akkor közzé kell tennie ezt a tényt.

▼**M55**

39J. Ha a gazdálkodó egység a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetésének tőkemódszerrel való elszámolásakor az IFRS 9 standard alóli átmeneti felmentéssel élt (lásd például a 20O. bekezdés (a) pontját), akkor az IFRS 12 *Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele* standardban előírt információkon kívül közzé kell tennie a következőket:

a) a 39B–39H. bekezdésben ismertetett információk minden egyes olyan társult vállalkozás vagy közös vállalkozás tekintetében, amely a gazdálkodó egység számára lényeges. A közzétett összegeknek a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban szereplő, a gazdálkodó egység által a tőkemódszer alkalmazása során tett módosításokat tükröző összegeknek kell lenniük (lásd az IFRS 12 standard B14. bekezdésének (a) pontját), és nem a gazdálkodó egység ezen összegekből való részesedésének;

b) a 39B–39H. bekezdésben ismertetett kvantitatív információk összesítve az egyedileg nem lényeges társult vállalkozásokra vagy közös vállalkozásokra. Az összesített összegek esetében:

i. a gazdálkodó egység említett összegekben való részesedését kell közzétenni; és

ii. a társult vállalkozásokra vonatkozó összesített összeget a közös vállalkozásokra vonatkozó összesített összegtől elkülönítve kell közzétenni.

Az átfedési megközelítésre vonatkozó közzétételek

39K. Az átfedési megközelítést alkalmazó biztosítónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék:

a) a beszámolási időszak során az eredmény és az egyéb átfogó jövedelem között átsorolt teljes összeg kiszámításának módját; és

b) az említett átsorolásnak a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatását.

39L. A 39K. bekezdésnek való megfelelés érdekében a biztosítónak közzé kell tennie:

a) azt a tényt, hogy az átfedési megközelítést alkalmazza;

b) azon pénzügyi eszközök beszámolási időszak végi könyv szerinti értékét, amelyekre az átfedési megközelítést alkalmazza, pénzügyi eszközcsoport szerinti bontásban;

c) a pénzügyi eszközök átfedési megközelítés céljából való megjelölésének alapját, ideértve azon megjelölt pénzügyi eszközök magyarázatát is, amelyeket a jelen IFRS hatókörébe tartozó szerződéseket kibocsátó jogi személyen kívül tartanak;

d) a beszámolási időszak során az eredmény és az egyéb átfogó jövedelem között átsorolt teljes összeg oly módon történő magyarázatát, amely lehetővé teszi a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék azt, hogy az összeget hogyan keletkeztetik, ideértve a következők bemutatását:

i. az eredményben a megjelölt pénzügyi eszközök tekintetében az IFRS 9 standard alkalmazásával bemutatott összeg; és

ii. azon összeg, amelyet az eredményben a megjelölt pénzügyi eszközök tekintetében akkor mutattak volna be, ha a biztosító az IAS 39 standardot alkalmazta volna;

▼M55

e) a 35B. és a 35M. bekezdésben ismertetett átsorolás hatása az eredmény minden egyes érintett tételsorára; és

f) ha a biztosító a beszámolási időszak során megváltoztatta a pénzügyi eszközök megjelölését:

i. az újonnan megjelölt pénzügyi eszközökhöz kapcsolódóan a beszámolási időszak során az átfedési megközelítés alkalmazásával az eredmény és az egyéb átfogó jövedelem között átsorolt összeget (lásd a 35F. bekezdés (b) pontját);

ii. azt az összeget, amelyet a beszámolási időszak során az átfedési megközelítés alkalmazásával az eredmény és az egyéb átfogó jövedelem között soroltak volna át, ha nem került volna sor a pénzügyi eszközök megjelölésének visszavonására (lásd a 35I. bekezdés (a) pontját); és

iii. a beszámolási időszak során a halmozott egyéb átfogó jövedelemből az eredménybe átsorolt összeget azon pénzügyi eszközökre vonatkozóan, amelyek megjelölését visszavonták (lásd a 35J. bekezdést).

39M. Ha a gazdálkodó egység a társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetésének tőkemódszerrel való elszámolásakor az átfedési megközelítést alkalmazta, akkor az IFRS 12 standardban előírt információkon kívül közzé kell tennie a következőket:

a) a 39K–39L. bekezdésben ismertetett információk minden egyes olyan társult vállalkozás vagy közös vállalkozás tekintetében, amely a gazdálkodó egység számára lényeges. A közzétett összegeknek a társult vállalkozás vagy közös vállalkozás IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban szereplő, a gazdálkodó egység által a tőkemódszer alkalmazása során tett módosításokat tükröző összegeknek kell lenniük (lásd az IFRS 12 standard B14. bekezdésének (a) pontját), és nem a gazdálkodó egység ezen összegekből való részesedésének;

b) a 39K. bekezdésben, továbbá a 39L. bekezdés (a)–(d) és (f) pontjában ismertetett kvantitatív információk, továbbá a 35B. bekezdésben ismertetett átsorolásnak az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre gyakorolt hatása összesítve az egyedileg nem lényeges társult vállalkozásokra vagy közös vállalkozásokra. Az összesített összegek esetében:

i. a gazdálkodó egység említett összegekben való részesedését kell közzétenni; és

ii. a társult vállalkozásokra vonatkozó összesített összeget a közös vállalkozásokra vonatkozó összesített összegtől elkülönítve kell közzétenni.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

40. A 41–45. bekezdésben foglalt átmeneti rendelkezések egyaránt vonatkoznak azon gazdálkodó egységre, amely már alkalmazza az IFRS-eket, amikor először alkalmazza a jelen IFRS-t, és arra a gazdálkodó egységre is, amelyek először alkalmazza az IFRS-eket (egy első alkalmazó).

41. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen IFRS-t, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼B

41A. *A Pénzügyi garancia szerződések* (Az IAS 39 és az IFRS 4 módosításai) című dokumentum, amelyet 2005 augusztusában adtak ki, módosította a 4(d), B18(g) és B19(f) bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza ezeket a módosításokat, ezt a tényt közzé kell tennie, és ezzel egyidejűleg az IAS 39 és az IAS 32 ([1]) módosításait is alkalmaznia kell.

▼M5

41B. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 30. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M33

41E. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard módosította a valós érték meghatározását az A. függelékben. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor az IFRS 13 standardot alkalmazza.

▼M52

41G. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 4. bekezdés (a) és (c) pontját, a B7. bekezdést, a B18. bekezdés (h) pontját és a B21. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M53

41H. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 3., 4., 7., 8., 12., 34., 35., 45. bekezdést, az A. függeléket és a B18–B20. bekezdést, valamint törölte a 41C., 41D. és 41F. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

Közzététel

42. A gazdálkodó egységnek nem szükséges a jelen IFRS-ben előírt közzétételi előírásokat olyan összehasonlító időszakokra alkalmaznia, amelyek 2005. január 1-je előtt kezdődtek, kivéve a 37(a) és (b) pontokban előírt közzétételi kötelezettségeket, amelyek a számviteli politikára, valamint a megjelenített eszközökre, kötelezettségekre, bevételekre és ráfordításokra vonatkoznak (valamint a cash flow-kra ha a direkt módszert alkalmazzák).

43. Amennyiben a 10–35. bekezdés rendelkezései közül bármelyik alkalmazása kivitelezhetetlen a 2005. január 1-jét megelőzően kezdődött éves időszakokra vonatkozó összehasonlító adatokra, a gazdálkodó egységnek ezt a tényt közzé kell tennie. A kötelezettség elégségességi teszt (15–19. bekezdés) alkalmazása az ilyen összehasonlító információkra egyes esetekben kivitelezhetetlen lehet, ugyanakkor nagyon valószínűtlen, hogy a 10–35. bekezdés egyéb előírásainak alkalmazása az ilyen összehasonlító információkra kivitelezhetetlen. A „kivitelezhetetlen” kifejezést az IAS 8 határozza meg.

44. A 39(c) iii. bekezdés alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek nem kell információkat közzétennie azon kárigények alakulásáról, amelyek a jelen IFRS alkalmazása első évének a végéhez képest öt évnél

([1]) Ha a gazdálkodó egység az IFRS 7 standardot alkalmazza, az IAS 32-re való hivatkozások helyébe az IFRS 7-re való hivatkozások lépnek.

▼B

régebben merültek fel. Ezen túlmenően a jelen IFRS első alkalmazásakor, amennyiben kivitelezhetetlen információt készíteni azon kárigények alakulásáról, amelyek annak a legkorábbi időszaknak a kezdőnapját megelőzően merültek fel, amelyre a gazdálkodó egység a jelen IFRS-sel összhangban álló, teljes körű összehasonlító adatokat mutat be, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt.

A pénzügyi eszközök újramegjelölése

▼M53

45. Az IFRS 9 standard 4.4.1. bekezdése ellenére, amikor a biztosító megváltoztatja a biztosítási kötelmekre vonatkozó számviteli politikáját, megengedett, de nem előírás, hogy pénzügyi eszközei egy részét vagy egészét „eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek” sorolja át. Ez az átsorolás akkor megengedett, ha a biztosító megváltoztatja a számviteli politikáját, amikor először alkalmazza a jelen IFRS-t, és ezt követően hajt végre egy, a 22. bekezdés alapján megengedett számvitelipolitika-változtatást. Az átsorolás számvitelipolitika-változásnak minősül, amelyre az IAS 8 alkalmazandó.

▼M55

Az IFRS 4 standard IFRS 9 standarddal való alkalmazása

Átmeneti felmentés az IFRS 9 standard alól

46. A 2016 szeptemberében kibocsátott, *Az IFRS 9* Pénzügyi instrumentumok standard *IFRS 4* Biztosítási szerződések *standarddal való alkalmazása* (Az IFRS 4 standard módosításai) módosította a 3. és az 5. bekezdést, hozzáadta a 20A–20Q., a 35A. és a 39B–39J. bekezdést, továbbá a 20., a 20K., a 20N. és a 39A. bekezdés utáni címeket. A gazdálkodó egységnek azokat a módosításokat, amelyek meghatározott feltételeknek megfelelő biztosítók számára megengedik, hogy átmeneti felmentéssel éljenek az IFRS 9 standard alkalmazása alól, a 2018. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia.

47. A gazdálkodó egységnek a 39B–39J. bekezdésben előírt információk közzétételekor alkalmaznia kell az IFRS 9 standard azon átmeneti rendelkezéseit, amelyek az említett közzétételekhez szükséges értékelések elvégzése szempontjából relevánsak. E célból az első alkalmazás időpontjának a 2018. január 1-jén vagy azt követően kezdődő első éves időszak kezdetét kell tekinteni.

Az átfedési megközelítés

48. A 2016 szeptemberében kibocsátott, *Az IFRS 9* Pénzügyi instrumentumok standard *és az IFRS 4* Biztosítási szerződések *standarddal való alkalmazása* (Az IFRS 4 standard módosításai) módosította a 3. és az 5. bekezdést, és hozzáadta a 35A–35N. és a 39K–39M. bekezdést, továbbá a 35A., a 35 K., a 35M. és a 39J. bekezdés utáni címeket. A gazdálkodó egységnek azokat a módosításokat, amelyek a biztosítók számára megengedik, hogy a megjelölt pénzügyi eszközökre az átfedési megközelítést alkalmazzák, az IFRS 9 standard első alkalmazásakor kell alkalmaznia (lásd a 35C. bekezdést).

49. Az átfedési megközelítés alkalmazása mellett döntő gazdálkodó egységnek:

a) az említett megközelítést az IFRS 9 standardra való áttéréskor visszamenőleges hatállyal kell alkalmaznia a megjelölt pénzügyi eszközökre. Ennek megfelelően például a gazdálkodó egységnek a halmozott egyéb átfogó jövedelem nyitóegyenlegének módosításaként meg kell jelenítenie a megjelölt pénzügyi eszközök IFRS 9 standard alkalmazásával meghatározott valós értéke és IAS 39 standard alkalmazásával meghatározott könyv szerinti értéke közötti különbséget;

b) akkor kell, és csak akkor szabad újra megállapítania az összehasonlító információkat, hogy azok az az átfedési megközelítést tükrözzék, ha a gazdálkodó egység az összehasonlító információkat az IFRS 9 standardot alkalmazva állapítja meg újra.

▼B

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Viszontbiztosításba adó	A **viszontbiztosítási szerződésben** szereplő **kötvénytulajdonos**.

▼M53

Betéti komponens	Egy olyan szerződéses komponens, amely nem kerül az IFRS 9 standard alapján származékos termékként elszámolásra, és amely az IFRS standard 9 hatókörébe tartozna, ha külön instrumentum lenne.

▼B

Közvetlen biztosítási szerződés	Olyan **biztosítási szerződés**, amely nem **viszontbiztosítási szerződés**.
Diszkrecionális részesedési jellemző	Szerződéses jog a **garantált juttatások** kiegészítéseként további olyan juttatások megszerzésére: (a) amelyek valószínűleg jelentős részét alkotják a teljes szerződéses juttatásoknak; (b) amelyek összege vagy ütemezése a szerződés alapján a kibocsátó döntésétől függ; és (c) amely szerződés alapján az alábbiakon alapul: i. egy meghatározott szerződés állomány vagy meghatározott szerződés típus teljesítményén; ii. a kibocsátó meghatározott eszközállományán realizált és/vagy nem realizált befektetési megtérülésén; vagy iii. a szerződést kibocsátó társaság, alap, vagy más gazdálkodó egység eredményén.

▼M33

A *valós érték*	az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 standardot.)

▼B

Pénzügyi garanciaszerződés	Olyan szerződés, amely a kibocsátónak meghatározott fizetések teljesítését írja elő a tulajdonos abból adódó veszteségének megtérítésére, hogy egy meghatározott adós esedékességkor nem fizet az adósságinstrumentum eredeti vagy módosított feltételeivel összhangban.
Pénzügyi kockázat	Annak kockázata, hogy a jövőben változás következik be valamely meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, árfolyam, árindex vagy kamatlábindex, hitelbesorolás vagy hitelindex vagy egyéb változó egyikében, vagy egynél többen, egy nem pénzügyi változó esetében, feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő felekre.
Garantált juttatások	Kifizetések vagy más juttatások, amelyekre egy konkrét **kötvénytulajdonosnak** vagy befektetőnek feltétel nélküli joga van, amely nem függ a kibocsátó szerződésen alapuló rendelkezési jogától.

▼B

Garantált elem	Kötelem egy olyan szerződésben szereplő **garantált juttatások** megfizetésére, amely **diszkrecionális részesedési jellemzőt** tartalmaz.
Biztosítási eszköz	A **biztosító** valamely **biztosítási szerződésből** keletkező nettó, szerződéses jogai.
Biztosítási szerződés	Olyan szerződés, melynek alapján az egyik fél (a **biztosító**) jelentős **biztosítási kockázatot** vállal át a másik féltől (a **kötvénytulajdonos**), vállalva, hogy kártalanítja a kötvénytulajdonost, amennyiben meghatározott bizonytalan jövőbeni események (a **biztosítási események**) kedvezőtlenül érintik a kötvénytulajdonost. (További útmutatásért ehhez a fogalomhoz lásd a B. függelékben.)
Biztosítási kötelezettség	A **biztosító** valamely **biztosítási szerződésből** keletkező nettó szerződéses kötelmei.
Biztosítási kockázat	A **pénzügyi kockázaton** kívüli kockázat, amelyet a kötvénytulajdonos a kibocsátóra átruház.
Biztosítási esemény	Olyan bizonytalan jövőbeli esemény, amelyet egy **biztosítási szerződés** lefed, és amely **biztosítási kockázatot** hoz létre.
Biztosító	Az a fél, amelynek kötelme áll fenn egy **biztosítási szerződés** alapján a **kötvénytulajdonos** felé történő kártérítésre, amennyiben egy **biztosítási esemény** bekövetkezik.
Kötelezettségelégségességi teszt	Annak értékelése, hogy egy **biztosítási kötelezettség** könyv szerinti értékét növelni kell-e (vagy a kapcsolódó halasztott szerzési költségek vagy immateriális javak könyv szerinti értékét csökkenteni kell-e) a jövőbeni cash flow-k felülvizsgálata alapján.
Kötvénytulajdonos	Az a fél, akinek egy **biztosítási szerződés** alapján kártérítésre van joga, ha valamely **biztosítási esemény** bekövetkezik.
Viszontbiztosítási eszközök	A **viszontbiztosításba adó** valamely **viszontbiztosítási szerződésből** keletkező nettó szerződéses jogai.
Viszontbiztosítási szerződés	Egy biztosító (a **viszontbiztosító**) által kibocsátott **biztosítási szerződés** egy másik biztosító (a **viszontbiztosításba adó**) kártalanítására a viszontbiztosításba adó egy vagy több szerződéséből származó káraiért.
Viszontbiztosító	Az a fél, akinek kötelme áll fenn egy **viszontbiztosítási szerződés** alapján a **viszontbiztosításba adó** felé történő kártérítésre, amennyiben egy **biztosítási esemény** bekövetkezik.
Leválaszt	Egy szerződés komponenseinek oly módon történő elszámolása, mintha azok elkülönült szerződések lennének.

▼B

B. függelék

A biztosítási szerződés fogalma

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

B1. A jelen függelék iránymutatást ad az A. függelékben foglalt biztosítási szerződés fogalmára vonatkozóan. A függelék a következő kérdéseket tekinti át:

(a) a „bizonytalan jövőbeli esemény” kifejezést (B2–B4. bekezdés);

(b) a természetbeni kifizetéseket (B5–B7. bekezdés);

(c) a biztosítási kockázatot és egyéb kockázatokat (B8–B17. bekezdés);

(d) példákat a biztosítási szerződésekre (B18–21. bekezdés);

(e) a jelentős biztosítási kockázatot (B22–B28. bekezdés); valamint

(f) a biztosítási kockázat szintjében bekövetkező változásokat (B29–B30. bekezdés).

A bizonytalan jövőbeli esemény

B2. A bizonytalanság (vagy kockázat) alkotja a biztosítási szerződés lényegét. Ennek megfelelően a következők közül legalább az egyik bizonytalan a biztosítási szerződés megkötésekor:

(a) hogy a *biztosítási esemény* bekövetkezik-e;

(b) hogy mikor következik be; vagy

(c) mennyit kell fizetnie a biztosítónak, ha az bekövetkezik.

B3. Egyes biztosítási szerződéseknél a biztosítási esemény egy kár felfedezése a szerződés futamideje alatt, még akkor is, ha a kár olyan eseményből keletkezett, amely a szerződés megkötése előtt következett be. Más biztosítási szerződéseknél a biztosítási esemény olyan esemény, amely a szerződés futamideje alatt következik be, még akkor is, ha az annak eredményeként bekövetkező kár csak a szerződés futamideje után derül ki.

B4. Egyes biztosítási szerződések már megtörtént eseményekre vonatkoznak, amelyek pénzügyi hatása még bizonytalan. Erre példa egy viszontbiztosítási szerződés, amely a direkt biztosítót védi a kötvénytulajdonosok által már bejelentett kárigények kedvezőtlen alakulásától. Az ilyen szerződéseknél a biztosítási esemény az ilyen kárigények végső költségének felfedezése.

A természetbeni kifizetések

B5. Egyes biztosítási szerződések előírják vagy megengedik, hogy a kifizetés természetben történjen. Egy példa erre, amikor a biztosító egy ellopott tárgyat közvetlenül újra cserél, ahelyett, hogy a kötvénytulajdonos számára a kárt megtérítené. Egy másik példa, amikor a biztosító saját kórházát és orvosi személyzetét használja a szerződés által lefedett orvosi szolgáltatások nyújtására.

▼B

B6. Egyes fix díjazású szolgáltatási szerződések, amelyekben a szolgáltatás szintje egy bizonytalan eseménytől függ, megfelel biztosítási szerződés jelen IFRS-ben megadott definíciójának, de azt bizonyos országokban nem biztosítási szerződésként szabályozzák. Egy példa erre az olyan karbantartási szerződés, amelyben a szolgáltató azt vállalja, hogy egyes berendezéseket meghibásodás esetén megjavít. A fix szolgáltatási díj a meghibásodások várható számán alapul, de bizonytalan, hogy egy konkrét gép el fog-e romlani. A berendezés meghibásodása kedvezőtlenül érinti annak tulajdonosát, és a szerződés a tulajdonost kártalanítja (természetben, és nem pénzben). Egy másik példa erre az autó lerobbanása esetén nyújtott szolgáltatások, amelyeknél a szolgáltató azt vállalja, hogy egy fix éves díj ellenében útmenti segítséget nyújt, vagy elvontatja az autót egy közeli javítóműhelybe. Az utóbbi szerződés megfelelhet a biztosítási szerződés definíciójának még akkor is, ha a szolgáltató nem vállalja, hogy javítást vagy alkatrészcserét nyújt.

▼M52

B7. Az IFRS-nek a B6. bekezdésben leírt szerződésekre való alkalmazása valószínűleg nem jár nagyobb teherrel, mint azon IFRS-ek alkalmazása, amelyek akkor lennének alkalmazhatók, ha e szerződések a jelen IFRS hatályán kívül esnének:

▼B

(a) nem valószínű, hogy lényeges kötelezettségek keletkeznek a már bekövetkezett meghibásodásokra és lerobbanásokra;

▼M52

(b) amennyiben az IFRS 15 standardot alkalmaznák, a szolgáltató akkor jelenítene meg bevételt, amikor (vagy amint) a szolgáltatásokat átadja a vevőnek (más meghatározott kritériumok függvényében). Az a megközelítés a jelen IFRS alapján is elfogadható, amely megengedi, hogy a szolgáltató i. e szerződések esetében folytassa a meglévő számviteli politikáját, kivéve, ha az olyan gyakorlatot tartalmaz, amelyet a 14. bekezdés tilt; és ii. fejlessze számviteli politikáját, amennyiben azt a 22–30. bekezdés megengedi;

▼B

(c) a szolgáltatónak meg kell vizsgálnia, hogy a szolgáltatások nyújtására vonatkozó szerződéses kötelme teljesítésének költsége meghaladja-e az előre beszedett bevételeket. Ehhez a jelen IFRS 15–19. bekezdésében bemutatott kötelezettség elégségességi tesztet alkalmazza. Amennyiben a jelen IFRS nem vonatkozna ezen szerződésekre, a szolgáltatónak az IAS 37 standardot kellene alkalmaznia annak eldöntéséhez, hogy a szerződések hátrányosak-e;

(d) e szerződésekre vonatkozóan a jelen IFRS-ben előírt közzétételi kötelezettségek valószínűleg nem jelentenek jelentős többletterhet a más IFRS-ekben előírt közzétételekhez képest.

A biztosítási kockázat és egyéb kockázatok megkülönböztetése

B8. A biztosítási szerződés fogalmi meghatározása a biztosítási kockázatra utal, amelyet a jelen IFRS a *pénzügyi kockázaton* kívüli olyan kockázatként definiál, amelyet a kötvénytulajdonos átad a kibocsátónak. Az olyan szerződés, amely a kibocsátót pénzügyi kockázatnak teszi ki jelentős biztosítási kockázat nélkül, nem minősül biztosítási szerződésnek.

▼B

B9. A pénzügyi kockázat meghatározása az A. függelékben egy pénzügyi és nem pénzügyi változókból álló felsorolást tartalmaz. E lista olyan nem pénzügyi változókat is tartalmaz, amelyek nem jellemzőek a szerződő félre, mint pl. a földrengési veszteségindex egy adott régióban, vagy a hőmérsékleti index egy adott városban. Abba nem tartoznak bele az olyan nem pénzügyi változók, amelyek a szerződésben szereplő félre jellemzők, pl. olyan tűzeset bekövetkezése vagy be nem következése, amely az adott fél eszközeit megrongálja vagy elpusztítja. Ezen túlmenően a nem pénzügyi eszköz valós értékében bekövetkező változások kockázata nem pénzügyi kockázat, amennyiben a valós érték nem kizárólag az adott eszközök piaci árában bekövetkező változásokat tükrözi (pénzügyi változó), hanem az adott szerződő fél birtokában lévő konkrét nem pénzügyi eszköz állapotát is (nem pénzügyi változó). Például amennyiben egy konkrét autó maradványértékére vonatkozó garancia a garanciavállalót az autó fizikai állapotában bekövetkező változások kockázatának teszi ki, az adott kockázat biztosítási kockázat, és nem pénzügyi kockázat.

B10. Egyes szerződések a jelentős biztosítási kockázaton túl pénzügyi kockázatnak teszik ki a kibocsátót. Például számos életbiztosítási szerződés egy minimális megtérülést garantál a kötvénytulajdonosnak (pénzügyi kockázatot létrehozva), továbbá ígéretet is tesz halál esetére szóló szolgáltatásokra, amely egyes esetekben jelentősen meghaladja a kötvénytulajdonos számlaegyenlegét (biztosítási kockázatot hozva létre halandósági kockázat formájában). Az ilyen szerződések biztosítási szerződésnek minősülnek.

B11. Egyes szerződéseknél a biztosítási esemény egy olyan összeg megfizetését váltja ki, amely egy árindexhez kötött. Az ilyen szerződések biztosítási szerződésnek minősülnek, feltéve, hogy a biztosítási eseménytől függő kifizetés lehet jelentős. Például egy, a megélhetési költségek indexéhez kapcsolt életjáradék biztosítási kockázatot ad át, mivel a kifizetést egy bizonytalan esemény váltja ki – a járadékos túlélése. Az árindexhez kapcsolás egy beágyazott származékos termék, de az szintén biztosítási kockázatot ad át. Amennyiben az ennek eredményeként létrejövő biztosítási kockázatátadás jelentős, a beágyazott származékos termék megfelel a biztosítási szerződés fogalmának, mely esetben azt nem kell elkülöníteni, és valós értéken értékelni (lásd a jelen IFRS 7. bekezdése).

B12. A biztosítási kockázat fogalma olyan kockázatra utal, amelyet a biztosító a kötvénytulajdonostól vesz át. Más szavakkal, a biztosítási kockázat egy már létező kockázat, melyet a kötvénytulajdonos a biztosítónak átad. Ily módon egy, a szerződés által létrehozott új kockázat nem biztosítási kockázat.

B13. A biztosítási szerződés fogalma a kötvénytulajdonost érintő kedvezőtlen hatásra utal. A meghatározás nem korlátozza a biztosító általi kifizetést egy olyan összegre, amely megegyezik a kedvezőtlen hatású esemény pénzügyi hatásával. Például a meghatározás nem zárja ki az „újat a régiért” fedezetet, amely a kötvénytulajdonosnak elegendő összeget fizet ahhoz, hogy lehetővé tegye a megsérült régi eszköz kicserélését egy új eszközre. Hasonlóképpen a meghatározás nem korlátozza a határozott idejű kockázati életbiztosítási szerződés alapján történő kifizetést az elhunyt által eltartott személyek által elszenvedett pénzügyi veszteség mértékére, és nem zárja ki annak lehetőségét, hogy egy előre meghatározott összeg kerüljön megfizetésre, amely számszerűsíti a halál vagy baleset által okozott veszteséget.

▼B

B14. Egyes szerződések akkor írnak elő kifizetést, ha egy meghatározott esemény bekövetkezik, ugyanakkor nem írják elő a kifizetés feltételeként egy kedvezőtlen hatás bekövetkezését a kötvénytulajdonosra. Az ilyen szerződés nem minősül biztosítási szerződésnek még akkor sem, ha a kötvénytulajdonos a szerződést valamely mögöttes kockázat csökkentésére használja fel. Például, amennyiben a kötvénytulajdonos egy származékos terméket használ fel egy mögöttes, nem pénzügyi változó fedezésére, amely korrelál a gazdálkodó egység egyik eszközéből származó cash flow-kkal, a származékos termék nem biztosítási szerződés, mivel a kifizetés nem függ attól, hogy a kötvénytulajdonost kedvezőtlenül érinti-e az eszközből származó cash flow-k csökkenése. Ezzel ellentétben a biztosítási szerződés definíciója egy bizonytalan eseményre utal, amelyre vonatkozóan a kötvénytulajdonost érintő valamely kedvezőtlen hatás a kifizetés szerződéses előfeltétele. Az ilyen szerződéses előfeltétel nem írja elő, hogy a biztosító megvizsgálja, hogy az esemény ténylegesen kedvezőtlen hatással volt-e, ugyanakkor lehetővé teszi, hogy a biztosító megtagadja a kifizetést, amennyiben nem tudott meggyőződni arról, hogy az esemény kedvezőtlen hatással járt.

B15. A törlési vagy megtartási kockázat (azaz annak kockázata, hogy a másik fél a kibocsátó által az árazáskor várt időponttól korábban vagy később áll el a szerződéstől) nem biztosítási kockázat, mivel a másik félnek történő kifizetés nem függ egy olyan bizonytalan jövőbeni eseménytől, amely kedvezőtlenül érinti a másik felet. Hasonlóképpen a költségkockázat (azaz annak kockázata, hogy a szerződés teljesítésével, és nem a biztosítási eseménnyel kapcsolatos adminisztrációs költségek váratlanul megemelkednek) nem biztosítási kockázat, mivel a költségekben tapasztalt váratlan emelkedés nem érinti kedvezőtlenül a másik felet.

B16. Emiatt az olyan szerződés, amely a kibocsátót törlési kockázatnak, megtartási kockázatnak vagy költségkockázatnak teszi ki, nem minősül biztosítási szerződésnek, kivéve, ha az a kibocsátót biztosítási kockázatnak is kiteszi. Ha azonban az ilyen szerződés kibocsátója csökkenti e kockázatot egy olyan második szerződés felhasználásával, amely e kockázat egy részét átadja a másik félre, a második szerződés a másik felet biztosítási kockázatnak teszi ki.

B17. A biztosító csak akkor képes jelentős biztosítási kockázatot átvenni a kötvénytulajdonostól, ha a biztosító a kötvénytulajdonostól elkülönült gazdálkodó egység. Egy biztosítóegyesület esetében az egyesület minden kötvénytulajdonostól kockázatot vesz át, és e kockázatokat megosztja. Bár a kötvénytulajdonosak közösen viselik ezen megosztott kockázatokat tulajdonosi minőségükben, az egyesület akkor is kockázatot vett át, amely a biztosítási szerződés alapelemét képezi.

Példák biztosítási szerződésekre

▼M53

B18. Az alábbiak példák olyan szerződésekre, amelyek biztosítási szerződésnek minősülnek, amennyiben a biztosítási kockázat átadása jelentős:

▼B

(a) lopás vagy az ingatlan megrongálása elleni biztosítás;

(b) termékfelelősség, szakmai felelősség, polgári felelősség vagy jogi kiadások elleni biztosítás;

(c) életbiztosítás és temetésiköltség-biztosítás (bár a halál biztos esemény, bizonytalan, hogy mikor fog bekövetkezni, vagy egyes életbiztosítások esetében hogy a halál a biztosítás által lefedett időtartam alatt következik-e be);

(d) az életjáradékok és nyugdíjbiztosítások (azaz olyan szerződések, amelyek kártérítést nyújtanak a bizonytalan jövőbeni eseményre – a járadékos vagy nyugdíjas túlélésére –, hogy segítsék a járadékost vagy nyugdíjast egy meghatározott életszínvonal fenntartásában, amelyet egyébként a saját túlélése kedvezőtlenül érintene);

▼B

(e) munkaképtelenségi és egészségügyi ellátás;

(f) kezességi kötvények, kezesi kötvények, teljesítménykötvények és ajánlati kötvények (azaz olyan szerződések, amelyek kártérítést biztosítanak, amennyiben egy másik fél nem teljesíti a szerződéses kötelmét, pl. egy épület felépítésére vonatkozó kötelmet);

▼M53

(g) hitelbiztosítás, amely előírja a kibocsátó számára, hogy meghatározott kifizetéseket teljesítsen, hogy a birtokost olyan kárért kártalanítsa, amely amiatt merült fel, mert egy meghatározott adós az adósságinstrumentum eredeti vagy módosított feltételei szerinti esedékességi időpontban nem teljesíti a kifizetést. E szerződések számos jogi formában létrejöhetnek, például pénzügyi garancia, bizonyos típusú hitellevelek, hitelderivatíva-nemteljesítési szerződés, vagy biztosítási szerződés formájában. Bár ezek a szerződések megfelelnek a biztosítási szerződés meghatározásának, egyúttal azonban teljesítik a pénzügyi garanciaszerződés IFRS 9 standard szerinti fogalmát is, és az IAS 32 standard [lábjegyzet törölve], valamint az IFRS 9 standard hatókörébe tartoznak, nem pedig a jelen IFRS hatókörébe (lásd a 4. bekezdés (d) pontját). Mindazonáltal, ha a pénzügyi garanciaszerződések kibocsátója korábban kifejezetten kijelentette, hogy ezeket a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti és azokra a biztosítási szerződésekre vonatkozó elszámolást alkalmazta, a kibocsátó választhat, hogy vagy az IAS 32 standardot [lábjegyzet törölve] és az IFRS 9 standardot, vagy a jelen standardot alkalmazza az ilyen pénzügyi garanciaszerződésekre;

▼B

(h) termékszavatosság. Egy másik fél által kibocsátott, valamely gyártó, forgalmazó vagy kiskereskedő által értékesített termékekre vonatkozó termékgaranciák a jelen IFRS hatálya alá tartoznak. Ugyanakkor a közvetlenül a gyártó, a forgalmazó, vagy a kiskereskedő által kibocsátott termék szavatosságok nem tartoznak a jelen IFRS hatálya alá, mivel azok az IAS 18 és az IAS 37 standardok hatálya alá tartoznak;

(i) tulajdonlási jogcímre vonatkozó biztosítás (azaz a telek olyan tulajdonlási jogcímbeli fogyatékossága elleni biztosítás, amely nem volt ismert a szerződés kiírásakor). Ebben az esetben a biztosítási esemény a tulajdonlás jogcímében bekövetkező hiányosság felfedezése, és nem maga a hiányosság;

(j) utazási segítségnyújtás (azaz kártérítés pénzeszközben vagy természetben a kötvénytulajdonosok részére az utazás alatt elszenvedett veszteségekért). A B6 és B7. bekezdés e típusba tartozó szerződéseket mutat be;

(k) katasztrófakötvények, amelyek a tőkeösszeg, vagy kamat, vagy mindkettő csökkentett kifizetését biztosítja, amennyiben egy meghatározott esemény kedvezőtlenül érinti a kötvény kibocsátóját (kivéve, ha a meghatározott esemény nem hoz létre jelentős biztosítási kockázatot, pl. ha az esemény valamely kamatlábban vagy árfolyamban bekövetkező változás);

(l) a biztosítási swapok, és más olyan szerződések, amelyek éghajlati, geológia vagy más olyan fizikai változók alapján írnak elő kifizetést, amelyek jellemzőek a szerződésben szereplő félre;

(m) viszontbiztosítási szerződések.

▼M53

B19. Az alábbiak példák olyan tételekre, amelyek nem minősülnek biztosítási szerződésnek:

▼B

(a) az olyan befektetési szerződések, amelyek biztosítási szerződés formájában jelennek meg, de a kibocsátót nem teszik ki jelentős biztosítási kockázatnak, pl. olyan életbiztosítási szerződések, amelyben a biztosító nem visel jelentős halandósági kockázatot (az ilyen szerződések nem biztosítási pénzügyi instrumentumok vagy szolgáltatási szerződések, lásd a B20–B21. bekezdést);

(b) az olyan szerződések, amelyek jogi formájuk szerint biztosítási szerződések, de az összes jelentős biztosítási kockázatot visszahárítják a kötvénytulajdonosra egy nem felmondható és érvényesíthető mechanizmus által, amely a kötvénytulajdonos általi jövőbeni kifizetéseket módosítja a biztosított veszteségek közvetlen következményeként, pl. egyes pénzügyi viszontbiztosítási szerződések vagy egyes csoportos szerződések (az ilyen szerződések általában nem biztosítási pénzügyi instrumentumok vagy szolgáltatási szerződések, lásd a B20–B21. bekezdést);

(c) az önbiztosítás, más szavakkal egy olyan kockázat megtartása, amely egyébként lefedhető lett volna egy biztosítással (nincs biztosítási szerződés, mivel nem áll fenn egy másik féllel kötött megállapodás);

(d) az olyan szerződések (pl. szerencsejáték-szerződés), amelyek akkor írnak elő kifizetést, ha egy meghatározott bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezik, de nem írják elő a kifizetés szerződéses előfeltételeként, hogy az eseménynek kedvezőtlenül kell érintenie a kötvénytulajdonost. Ugyanakkor ez nem zárja ki egy előre meghatározott kifizetés lehetőségét, amely számszerűsíti az egyes meghatározott események, mint pl. halál vagy baleset, által okozott veszteséget (lásd még a B13. bekezdést);

▼M53

(e) az olyan származékos termékek, amelyek az egyik felet pénzügyi kockázatnak teszik ki, de biztosítási kockázatnak nem, mivel azt írják elő, hogy az adott fél a kifizetést pusztán egy meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, árfolyam, árindex vagy ráták, hitelminősítés vagy hitelindex, vagy más változóban bekövetkező változások alapján teljesítse, a nem pénzügyi változó esetében, feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő félre (lásd IFRS 9);

(f) hitellel kapcsolatos garancia (vagy hitellevél, hitelderivatíva-nemteljesítési szerződés, vagy hitelbiztosítási szerződés), amely akkor is előírja a kifizetést, ha a kötvénytulajdonosnál nem merült fel veszteség amiatt, hogy az adós nem teljesítette fizetési kötelezettségét annak esedékessé válásakor (lásd IFRS 9);

▼B

(g) az olyan szerződések, amelyek éghajlati, geológiai vagy más olyan fizikai változók alapján írják elő a kifizetést, amelyek nem jellemzők a szerződő félre (ezeket általában időjárási származékos termékeknek nevezik);

(h) a katasztrófakötvények, amelyek a tőkeösszeg, kamat vagy mindkettő csökkentett kifizetését írják elő éghajlati, geológiai vagy egyéb olyan fizikai változók alapján, amelyek nem jellemzők a szerződő félre.

▼M53

B20. Amennyiben a B19. bekezdésben leírt szerződések pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget hoznak létre, azok az IFRS 9 standard hatókörébe tartoznak. Egyebek között ez azt jelenti, hogy a szerződő felek egy ún. betéti elszámolást alkalmaznak, amely a következőket foglalja magában:

▼B

(a) az egyik fél a kapott ellenértéket pénzügyi kötelezettségként számolja el, nem pedig bevételként;

(b) a másik fél a fizetett ellenértéket pénzügyi eszközként számolja el, nem pedig ráfordításként.

▼M52

B21. Amennyiben a B19. bekezdésben leírt szerződések nem hoznak létre pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget, az IFRS 15 standard alkalmazandó. Az IFRS 15 standard szerint a bevételt akkor kell megjeleníteni, amikor (vagy amint) a gazdálkodó egység a teljesítési kötelmét kielégíti, mégpedig olyan összegű ígért áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadásával, amely azt ellenértéket tükrözi, amelyre a gazdálkodó egység várhatóan jogosultságot szerez.

▼B

Jelentős biztosítási kockázat

B22. Egy szerződés kizárólag akkor biztosítási szerződés, ha jelentős biztosítási kockázatot ad át. A biztosítási kockázatot a B8–B21. bekezdés tárgyalja. Az alábbi bekezdések annak értékelésével foglalkoznak, hogy a biztosítási kockázat jelentős-e.

B23. A biztosítási kockázat akkor és csak akkor jelentős, ha a biztosítási esemény a biztosító számára jelentős pótlólagos juttatások kifizetésére vonatkozó kötelezettséget eredményezne valamelyik forgatókönyv esetén, kivéve azokat a forgatókönyveket, amelyeknek nincs kereskedelmi tartalma (azaz nincs megfigyelhető hatásuk az ügylet gazdasági jellemzőire). Amennyiben egyes kereskedelmi tartalommal rendelkező forgatókönyvek szerint jelentős többletjuttatás kifizetése lenne esedékes, az előző mondatban meghatározott feltétel akkor is teljesülne, ha a biztosítási esemény rendkívül valószínűtlen, vagy ha a függő cash flow-k várható (azaz valószínűség alapján súlyozott) jelenértéke csak kis része a hátralévő összes szerződéses cash flow várható jelenértékének.

B24. A B23. bekezdésben leírt pótlólagos juttatások olyan összegekre utalnak, amelyek meghaladják azokat, amelyek fizetendők lennének, ha nem következne be biztosítási esemény (kivéve a kereskedelmi tartalommal nem rendelkező forgatókönyveket). Ezen többletösszegekbe beleértendők a kárrendezési és a kárfelmérési költségek, de nem tartoznak bele az alábbiak:

(a) azon képesség elvesztése, hogy a kötvénytulajdonos felé jövőbeni szolgáltatásokért díj kerülhessen felszámításra. Például egy befektetéshez kapcsolt életbiztosítási szerződésben a kötvénytulajdonos halála azt jelenti, hogy a biztosító a továbbiakban már nem tud befektetéskezelési szolgáltatásokat nyújtani és ezért díjat beszedni. Ugyanakkor a biztosító ezen gazdasági vesztesége nem tükröz biztosítási kockázatot, mint ahogy egy befektetési alap kezelője sem vállal biztosítási kockázatot az ügyfél lehetséges halála miatt. Emiatt a jövőbeni befektetéskezelési díjak lehetséges elvesztése nem releváns annak megítélésében, hogy a szerződés mennyi biztosítási kockázatot ruház át;

(b) olyan díjakról való lemondás halál esetén, amelyek elállás vagy visszaváltás esetén járnának. Mivel a szerződés keletkeztette ezen díjakat, az ezen díjakról való lemondás nem a keletkezés előtti kockázatért kártalanítja a kötvénytulajdonosakat. Emiatt az nem releváns annak megítélésében, mennyi biztosítási kockázatot ad át a szerződés;

▼B

(c) egy olyan eseménytől függő kifizetés, amely nem okoz jelentős veszteséget a kötvénytulajdonos számára. Például vegyünk egy olyan szerződést, amely azt igényli a kibocsátótól, hogy fizessen meg 1 millió pénznem egységet, amennyiben az eszköz fizikai kárt szenvedett, amely egy pénznemegységnyi nem jelentős gazdasági veszteséget okozott a kötvénytulajdonos számára. E szerződésben a kötvénytulajdonos a biztosító részére az egy pénznemegységnyi veszteség nem jelentős kockázatát adja át. Ugyanakkor a szerződés egy olyan nem biztosítási kockázatot hoz létre, amely szerint a kibocsátónak 999 999 pénznemegységet meg kell fizetnie, amennyiben egy konkrét esemény bekövetkezik. Mivel a kibocsátó nem vesz át jelentős biztosítási kockázatot a kötvénytulajdonostól, ez a szerződés nem minősül biztosítási szerződésnek;

(d) lehetséges viszontbiztosítási megtérülések. A biztosító ezeket elkülönülten számolja el.

B25. A biztosítónak a biztosítási kockázat jelentősségét szerződésenként kell értékelnie, nem pedig a pénzügyi kimutatások tekintetében vett lényegessége szerint [1]. Ily módon a biztosítási kockázat akkor is lehet jelentős, ha a lényeges veszteségek valószínűsége egy szerződés állományra vetítve minimális. E szerződésenkénti értékelés megkönnyíti a szerződés biztosítási szerződésként való besorolását. Ugyanakkor amennyiben egy viszonylag homogén, kis szerződésekből álló állományról tudott, hogy az olyan szerződésekből áll, amelyek biztosítási kockázatot adnak át, a biztosítónak nem kell minden egyes, az adott állományba tartozó szerződést megvizsgálnia annak eldöntésére, hogy melyik az a néhány nem származékos szerződés, amely nem jelentős biztosítási kockázatot ad át.

B26. A B23–B25. bekezdésből következően, amennyiben egy szerződés olyan halál esetére szóló szolgáltatást fizet, amely meghaladja a túlélés esetén fizetendő összeget, a szerződés biztosítási szerződésnek minősül, kivéve, ha a pótlólagos, halál esetére szóló szolgáltatás nem jelentős (amelyet a szerződés alapján, és nem a teljes szerződés állomány alapján kell megítélni). Amint azt a B24(b) bekezdés említi, a felmondási és visszaváltási díjakról halál esetén történő lemondás nem tartozik ezen értékelés körébe, amennyiben e visszaváltás a kötvénytulajdonost nem egy keletkezés előtti kockázatért kompenzálja. Hasonlóképpen egy járadékszerződés, amely rendszeres összeget fizet egy kötvénytulajdonos élete hátralévő részére, biztosítási szerződésnek minősül, kivéve, ha az összesített élettől függő kifizetések összege nem jelentős.

B27. A B23. bekezdés a pótlólagos juttatásokra hivatkozik. E pótlólagos juttatások tartalmazhatnak előírást juttatások korábban történő megfizetésére, amennyiben a biztosítási esemény korábban bekövetkezik, és a kifizetés nem kerül korrigálásra a pénz időértékével. Egy példa erre egy teljes életre szóló biztosítás fix összegre (más szavakkal, egy olyan biztosítás, amely egy fix, halál esetére szóló szolgáltatást fizet a kötvénytulajdonos halála esetén, és a biztosítási lefedettségnek nincs lejárati ideje). Biztos, hogy a kötvénytulajdonos meg fog halni, de a halál időpontja bizonytalan. A biztosító veszteséget szenved azon egyedi szerződésekre vonatkozóan, amelyek esetében a kötvénytulajdonos korán meghal, még akkor is, ha a teljes szerződésállományon összességében nincs veszteség.

B28. Amennyiben egy biztosítási szerződést szétválasztják egy betéti részre és egy biztosítási részre, a biztosítási kockázat átadás jelentőségét a biztosítási komponensre nézve értékelik. Egy beágyazott származékos termék által átadott biztosítási kockázat jelentőségét a beágyazott származékos termékre tekintettel kell megítélni.

[1] Ebből a szempontból azok a szerződések, amelyeket párhuzamosan ugyanazzal a szerződő féllel kötnek (vagy azok, amelyek más módon összefüggőek), egyetlen szerződést alkotnak.

▼B

Változások a biztosítási kockázat szintjében

B29. Egyes szerződések megkötésükkor nem ruháznak át biztosítási kockázatot a kibocsátóra, bár később igen. Például vegyünk egy olyan szerződést, amely meghatározott befektetési megtérülést biztosít, és egy opciót tartalmaz a kötvénytulajdonos számára, hogy a befektetésből származó bevételeket a futamidő végén egy élethosszig tartó életjáradék megvásárlására használja fel, a kibocsátó által más járadékosoknak abban az időpontban felszámolt aktuális járadékdíjak mellett, amikor a kötvénytulajdonos az opciót gyakorolja. A szerződés nem ruház át biztosítási kockázatot a kibocsátóra, amíg az opciót le nem hívják, mivel a biztosító szabadon meghatározhatja a járadék árát, olyan alapon, amely megfelelően tükrözi az adott időpontban a biztosítónak átadott biztosítási kockázatot. Ugyanakkor amennyiben a szerződés meghatározza a járadék mértékét (vagy a járadék megállapításának alapját), a szerződés annak megkötésekor adja át a biztosítási kockázatot a biztosítóra.

B30. A biztosítási szerződésnek minősülő szerződés mindaddig biztosítási szerződés marad, ameddig valamennyi jog és kötelem meg nem szűnik, vagy le nem jár.

▼B

IFRS 5 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek

CÉL

1. A jelen IFRS célja az értékesítésre tartott eszközök számvitelének, valamint a *megszűnt tevékenységek* bemutatásának és az azokra vonatkozó közzétételi kötelezettségeknek a meghatározása. A jelen IFRS előírja különösen:

(a) az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak megfelelő eszközöknek azok könyv szerinti értéke vagy az *értékesítési költségekkel* csökkentett *valós értéke* közül az alacsonyabbon történő értékelését, és az ezen eszközökre vonatkozó értékcsökkentés befejezését; valamint

(b) az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak megfelelő eszközöknek az elkülönült bemutatását magában a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄, és a megszűnt tevékenységek eredményének az elkülönült bemutatását magában az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄.

HATÓKÖR

2. A jelen IFRS besorolásra és bemutatásra vonatkozó előírásai valamennyi *befektetett eszközként elszámolt eszközre* ([1]), valamint a gazdálkodó egység valamennyi *elidegenítési csoportjára* alkalmazandók. A jelen IFRS-ben előírt értékelési előírások valamennyi elszámolt befektetett eszközre, valamint elidegenítési csoportra alkalmazandók (lásd a 4. bekezdést), kivéve az 5. bekezdésben felsorolt eszközöket, amelyeket továbbra is a megjelölt standard szerint kell elszámolni.

3. A ►M5 ——————— ◄ IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard alapján befektetett eszközként besorolt eszközöket csak akkor lehet a *forgóeszközök* közé átsorolni, amikor azok megfelelnek a jelen IFRS-ben az értékesítésre tartott eszközök kritériumainak. A gazdálkodó egység által általában befektetettnek tekintett eszközcsoportba tartozó olyan eszközök, amelyeket a gazdálkodó egység kimondottan továbbértékesítési céllal szerzett meg, csak akkor sorolhatók a forgóeszközök közé, ha azok megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés jelen IFRS-ben meghatározott kritériumainak.

4. Egyes esetekben a gazdálkodó egység eszközök egy csoportját idegeníti el, egyes közvetlenül kapcsolódó kötelezettségekkel együtt, egyetlen ügylet keretében. Az ilyen elidegenítési csoport lehet

([1]) A likviditás szerinti bemutatás alapján besorolt eszközöknél a befektetett eszközök azok, amelyek várhatóan a ►M5 beszámolási időszakot követő ◄ tizenkét hónapon túl megtérülő összegeket tartalmaznak. A 3. bekezdés vonatkozik az ilyen eszközök besorolására.

▼B

pénztermelő egységek egy csoportja, egyetlen pénztermelő egység vagy egy pénztermelő egység egy része ([1]). A csoport tartalmazhatja a gazdálkodó egység bármely eszközét és kötelezettségét, beleértve a forgóeszközöket, a rövid lejáratú kötelezettségeket, valamint az 5. bekezdés alapján a jelen IFRS értékelési előírásai alól kizárt eszközöket. Amennyiben a jelen IFRS értékelési előírásai hatálya alá tartozó befektetett eszköz egy elidegenítési csoport részét képezi, a jelen IFRS értékelési előírásai a teljes csoportra alkalmazandók, azaz a csoportot annak könyv szerinti értéke és az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon értékelik. Az elidegenítési csoportba tartozó egyes egyedi eszközök és kötelezettségek értékelésére vonatkozó előírásokat a 18. 19. és 23. bekezdés tartalmazza.

▼M53

5. A jelen IFRS értékelésre vonatkozó előírásai [lábjegyzet törölve] nem vonatkoznak az alábbi eszközökre, amelyek a felsorolt standardok hatálya alá tartoznak, akár egyedi eszközként, akár egy elidegenítési csoport részeként:

▼B

(a) a halasztott adókövetelések (IAS 12 *Nyereségadók*);

(b) a munkavállalói juttatásokból származó eszközök (IAS 19 *Munkavállalói juttatások*);

▼M53

(c) az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard hatókörébe tartozó pénzügyi eszközök;

▼B

(d) az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard valósértékmodellje alapján elszámolt befektetett eszközökre;

▼M8

(e) az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard szerint az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékelt befektetett eszközök;

▼B

(f) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardban meghatározott biztosítási szerződések alapján fennálló szerződéses jogok.

▼M17

5A. Az olyan befektetett eszközre (vagy elidegenítési csoportra) vonatkozó, a jelen IFRS-ben szereplő besorolási, bemutatási és értékelési követelmények, amelyet értékesítésre tartottként soroltak be, vonatkoznak az olyan befektetett eszközre (vagy elidegenítési csoportra) is, amelyet a tulajdonosi minőségükben eljáró tulajdonosok közötti felosztásra tartottként soroltak be (tulajdonosok közötti felosztásra tartott).

▼M22

5B. A jelen IFRS standard határozza meg az értékesítésre tartottként besorolt befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportokra) vagy a megszűnt tevékenységekre vonatkozóan megkövetelt közzétételeket. A más IFRS-ekben szereplő közzétételek az ilyen eszközökre (vagy elidegenítési csoportokra) nem vonatkoznak, kivéve, ha azok az IFRS-ek megkövetelik:

a) az értékesítésre tartottként besorolt befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportokra) vagy a megszűnt tevékenységekre vonatkozó konkrét közzétételeket; vagy

([1]) Ugyanakkor, amint egy eszközből vagy eszközcsoportból várhatóan elsődlegesen az értékesítésből, nem pedig a folyamatos használatból keletkeznek cash flow-k, azok kevésbé függenek az egyéb eszközökből származó cash flow-któl, és egy korábban egy pénztermelő egység részét alkotó elidegenítési csoport elkülönült pénztermelő egységgé válik.

▼M22

b) az elidegenítési csoporton belüli olyan eszközök és kötelezettségek értékeléséről szóló közzétételeket, amelyek nem tartoznak az IFRS 5 standard értékelési követelményének hatókörébe, és ilyen közzétételeket még nem biztosítottak a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött egyéb megjegyzésekben.

Értékesítésre tartottként besorolt befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportokra) vagy megszűnt tevékenységekre vonatkozó további közzétételekre lehet szükség az IAS 1 standardban – különösen annak 15. és 125. bekezdéseiben – foglalt általános követelményeknek való megfelelés céljából.

▼M17

A BEFEKTETETT ESZKÖZÖK (VAGY ELIDEGENÍTÉSI CSOPORTOK) ÉRTÉKESÍTÉSRE TARTOTTKÉNT VAGY TULAJDONOSOK KÖZÖTTI FELOSZTÁSRA TARTOTTKÉNT VALÓ BESOROLÁSA

▼B

6. A gazdálkodó egység akkor minősíthet egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak, ha annak könyv szerinti értéke elsődlegesen egy értékesítési ügylet, nem pedig a folyamatos használat során térül meg.

7. Ennek teljesüléséhez az eszköznek (vagy elidegenítési csoportnak) annak jelenlegi állapotában készen kell állnia az azonnali értékesítésre, olyan feltételek alapján, amelyek az ilyen eszközök (vagy elidegenítési csoportok) értékesítése esetében megszokottak, és az értékesítésnek *nagyon valószínűnek* kell lennie.

▼M17

8. Ahhoz, hogy az értékesítés nagyon valószínű legyen, a menedzsment megfelelő szintjének elkötelezettnek kell lennie az eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítési terve mellett, és egy aktív program mellett a vevő megtalálására és a terv kivitelezésére. Ezen felül szükséges, hogy az eszköz (elidegenítési csoport) aktív marketingtevékenység alatt álljon egy olyan áron történő értékesítésre, amely ésszerű annak valós értékéhez viszonyítva. Ezen felül az értékesítésnek várhatóan a minősítéstől számított egy éven belül (kivéve, ha a 9. bekezdés mást enged meg) meg kell felelnie a befejezett értékesítésként való elszámolás feltételeinek, és a terv kivitelezéséhez szükséges intézkedéseknek azt kell jelezniük, hogy nem valószínű, hogy jelentős változtatásokat hajtanak végre a tervben, vagy hogy a tervet visszavonják. A részvényesi jóváhagyás valószínűségét (amennyiben azt a jogrendszer megköveteli) azon értékelés részének kell tekinteni, amely arra vonatkozik, hogy az értékesítés nagyon valószínű-e.

▼M8

8A. Az a gazdálkodó egység, amely egy leányvállalata feletti ellenőrzésének elvesztését jelentő értékesítési terv mellett kötelezte el magát, köteles az adott leányvállalat valamennyi eszközét és kötelezettségét értékesítésre tartottá minősíteni, ha a 6–8. bekezdésben foglalt feltételek teljesülnek, függetlenül attól, hogy a gazdálkodó egység az értékesítést követően a korábbi leányvállalatában megtart-e nem ellenőrző részesedést vagy sem.

▼B

9. Egyes események vagy körülmények az értékesítés befejezésének időszakát egy évnél hosszabbra terjeszthetik ki. Az értékesítés befejezéséhez szükséges időszak meghosszabbodása nem zárja ki, hogy az eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítésre tartottnak minősüljön, amennyiben a késedelmet a gazdálkodó egység ellenőrzési körén kívül eső események vagy körülmények okozzák, és elegendő bizonyíték áll rendelkezésre arra, hogy a gazdálkodó egység továbbra is elkötelezett az eszköz (vagy elidegenítési csoport) eladása mellett. Ez az eset áll fenn, amikor a B. függelékben meghatározott kritériumok teljesülnek.

▼B

10. Az értékesítési ügyletekbe akkor értendők bele valamely befektetett eszköznek egy másik befektetett eszközre való cseréi, amikor a csereügylet az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján kereskedelmi tartalommal bír.

11. Amikor egy gazdálkodó egység kizárólag későbbi elidegenítés céljára szerez meg egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot), azt az akvizíció időpontjában csak akkor minősítheti értékesítésre tartottnak, ha a 8. bekezdésben meghatározott egyéves előírás teljesül (kivéve a 9. bekezdésben megengedett eseteket) és nagy a valószínűsége annak, hogy a 7. és 8. bekezdésben felsorolt egyéb kritériumok, amelyek az adott időpontban még nem teljesültek, az akvizíciót követő rövid időn belül teljesülni fognak (általában három hónapon belül).

12. Amennyiben a 7. és 8. bekezdésben meghatározott kritériumok a ►M5 beszámolási időszak vége ◄ után teljesülnek, a gazdálkodó egység ezen pénzügyi kimutatásaiban azok közzétételekor nem minősítheti az adott befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak. Ugyanakkor amennyiben a kritériumok a ►M5 beszámolási időszakot követően, ◄ de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyását megelőzően teljesülnek, a gazdálkodó egységnek a 41(a), (b) és (d) bekezdésben meghatározott információkat közzé kell tennie a megjegyzésekben.

▼M17

12A. Egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) akkor sorolnak be a tulajdonosok közötti felosztásra tartottként, ha a gazdálkodó egység elkötelezett amellett, hogy az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) a tulajdonosok között felossza. Ehhez az szükséges, hogy az eszközöknek jelenlegi állapotukban alkalmasaknak kell lenniük az azonnali felosztásra, és a felosztásnak nagyon valószínűnek kell lennie. Ahhoz, hogy a felosztás nagyon valószínű legyen, a felosztás elvégzését szolgáló intézkedéseket el kellett kezdeni, és azoknak várhatóan a besorolás időpontjától számított egy éven belül be kell fejeződniük. A felosztás elvégzéséhez szükséges intézkedéseknek jelezniük kell, hogy a felosztásban jelentős változások végrehajtása vagy a felosztás visszavonása nem valószínű. A részvényesi jóváhagyás valószínűségét (amennyiben azt a jogrendszer megköveteli) azon értékelés részének kell tekinteni, amely arra vonatkozik, hogy a felosztás nagyon valószínű-e.

▼B

Kimerítésre szánt befektetett eszközök

13. A gazdálkodó egység egy kimerítésre szánt befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) nem minősíthet értékesítésre tartottnak. Ennek oka, hogy annak könyv szerinti értéke elsődlegesen a folytatódó használat során fog megtérülni. Ugyanakkor amennyiben a kimerítésre szánt elidegenítési csoport megfelel a 32(a)–(c) bekezdésben megadott kritériumoknak, a gazdálkodó egységnek az elidegenítési csoport eredményét és cash flow-it a 33. és 34. bekezdésnek megfelelően megszűnt tevékenységként kell bemutatnia abban az időpontban, amikor annak használata befejeződik. A kimerítésre szánt befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoport) olyan befektetett eszközöket (vagy elidegenítésre szánt eszközcsoportokat) tartalmaznak, amelyeket azok gazdasági élettartama végéig használnak, és olyan befektetett eszközöket (vagy elidegenítésre szánt eszközcsoportokat), amelyeket inkább leselejteznek, nem pedig eladnak.

14. A gazdálkodó egység egy, a használatból átmenetileg kivont befektetett eszközt nem számolhat el úgy, mintha azt már kimerítették volna.

▼B

AZ ÉRTÉKESÍTÉSRE TARTOTTNAK MINŐSÍTETT BEFEKTETETT ESZKÖZÖK (VAGY ELIDEGENÍTÉSI CSOPORTOK) ÉRTÉKELÉSE

Egy befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékelése)

15. A gazdálkodó egységnek az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) annak könyv szerinti értéke és az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon kell értékelnie.

▼M17

15A. A gazdálkodó egységnek a tulajdonosok közötti felosztásra tartottként besorolt befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) annak könyv szerinti értéke és a felosztás költségeivel ([1]) csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon kell értékelnie.

▼B

16. Amennyiben egy újonnan megszerzett eszköz (vagy elidegenítési csoport) megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (lásd a 11. bekezdést), a 15. bekezdés alkalmazása azt eredményezi, hogy az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) a kezdeti megjelenítéskor annak azon könyv szerinti értéke (pl. bekerülési értéke), amelyet akkor mutattak volna ki, ha nem minősítik értékesítésre tartottá, valamint az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon értékelik. Így amikor az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) egy üzleti kombináció részeként szereznek meg, azt az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken kell értékelni.

17. Amikor az értékesítés várhatóan egy éven túl történik, a gazdálkodó egységnek az értékesítés költségeit azok jelenértékén kell értékelnie. Az értékesítés költségeinek jelenértékében bekövetkező bármilyen, az idő múlásával beálló növekedést az eredményben kell bemutatni, finanszírozási költségként.

18. Közvetlenül az eszköz (elidegenítési csoport) értékesítésre tartottá minősítését megelőzően az eszközt (vagy a csoportba tartozó valamennyi eszközt és kötelezettséget) a vonatkozó IFRS-ek szerint kell értékelni.

19. Egy elidegenítési csoport későbbi újraértékelésekor a jelen IFRS-ben foglalt értékelési előírások hatálya alá nem tartozó, de az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét a vonatkozó IFRS-ek alapján újra kell értékelni, mielőtt az elidegenítési csoport értékesítési költségekkel csökkentett valós értékét újra megállapítják.

Az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírásának megjelenítése

20. A gazdálkodó egységnek az eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő kezdeti vagy későbbi leírásához szükséges értékvesztés miatti veszteséget el kell számolnia olyan mértékben, amennyiben azt nem jelenítették meg a 19. bekezdés alapján.

21. A gazdálkodó egységnek az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkező bármely későbbi növekedés miatt nyereséget kell elszámolnia, de az nem haladhatja meg a jelen IFRS, vagy a korábban az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján elszámolt halmozott értékvesztés miatti veszteség összegét.

([1]) A felosztás költségei a közvetlenül a felosztáshoz rendelhető költségek, a pénzügyi költségek és a nyereségadó-ráfordítások nélkül.

▼B

22. A gazdálkodó egységnek az elidegenítési csoport értékesítési költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkező bármely későbbi növekedés miatt nyereséget kell elszámolnia:

(a) olyan mértékben, amennyiben azt nem jelenítették meg a 19. bekezdés alapján; de

(b) az nem haladhatja meg a jelen IFRS, vagy korábban az IAS 36 alapján olyan befektetett eszközökre elszámolt halmozott értékvesztés miatti veszteség összegét, amelyek a jelen IFRS értékelésre vonatkozó előírásainak a hatálya alá tartoznak.

23. Az elidegenítési csoportra vonatkozóan elszámolt értékvesztés miatti veszteség (vagy bármely későbbi nyereség) értékével a csoportba tartozó, a jelen IFRS-ben meghatározott értékelési előírások hatálya alá tartozó befektetett eszközök könyv szerinti értékét kell csökkenteni (növelni), a (2004-ben módosított) IAS 36 104(a) és (b), valamint 122. bekezdésében meghatározott felosztási sorrend szerint.

24. A befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítésének időpontjáig korábban el nem számolt nyereséget vagy veszteséget a kivezetés időpontjában kell elszámolni. A kivezetésre vonatkozó előírásokat az alábbiak tartalmazzák:

(a) az ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan a (2003-ban módosított) IAS 16 67–72. bekezdése; és

(b) az immateriális javakra vonatkozóan a (2004-ben módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standard 112-117. bekezdése.

25. A gazdálkodó egységnek nem szabad értékcsökkenést (amortizációt) elszámolnia egy befektetett eszközre, amíg az értékesítésre tartottnak minősül, vagy ameddig az egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozik. Az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó kötelezettségekre vonatkozó kamat- és egyéb ráfordításokat továbbra is el kell számolni.

▼M48

Az értékesítési terv vagy a tulajdonosok közötti felosztásra vonatkozó terv változásai

26. Amennyiben a gazdálkodó egység az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartottnak minősítette, de a 7–9. bekezdésben vagy (tulajdonosok közötti felosztásra tartott eszköz esetén) a 12A. bekezdésben leírt feltételek már nem teljesülnek, a gazdálkodó egységnek az eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartottként való minősítését meg kell szüntetnie. Ebben az esetben a gazdálkodó egységnek az említett változás elszámolása tekintetében követnie kell a 27–29. bekezdés iránymutatását, kivéve, ha a 26A. bekezdés alkalmazandó.

26A. Amennyiben a gazdálkodó egység az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) azonnal átminősíti értékesítésre tartottról tulajdonosok közötti felosztásra tartottá, illetőleg tulajdonosok közötti felosztásra tartottról értékesítésre tartottá, akkor a minősítés módosítása az eredeti elidegenítési terv folytatásának minősül. A gazdálkodó egység

a) az említett változás elszámolása tekintetében nem követi a 27–29. bekezdés iránymutatását. A gazdálkodó egységnek az ebben az IFRS-ben szereplő azon besorolási, bemutatási és értékelési követelményeket kell alkalmaznia, amelyek az elidegenítés új módszerére vonatkoznak.

b) a befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) a 15. bekezdés (amennyiben értékesítésre tartottá minősíti át), vagy a 15A. bekezdés (amennyiben tulajdonosok közötti felosztásra tartottá minősíti át) előírásainak megfelelően értékeli, és a befektetett eszköz értékesítési költségekkel/felosztási költségekkel csökkentett valós értékének bármely csökkenését vagy növekedését a 20–25. bekezdés előírásainak megfelelően megjeleníti.

▼M48

c) nem módosítja a minősítés 8. és 12A. bekezdés szerinti időpontját. Ez nem zárja ki az értékesítés vagy a tulajdonosok közötti felosztás befejezéséhez szükséges időszak meghosszabbítását, amennyiben a 9. bekezdésben levő feltételek teljesülnek.

27. A gazdálkodó egységnek azt a befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot), amely már nem minősül értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartottnak(vagy amely már nem tartozik egy értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartott elidegenítési csoportba), az alábbiak közül az alacsonyabb összegen kell értékelnie:

a) az eszköznek (vagy elidegenítési csoportnak) az értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartottá minősítés előtti könyv szerinti értéke, módosítva mindazon értékcsökkenéssel, amortizációval vagy átértékeléssel, amelyet megjelenítettek volna, ha az eszközt (elidegenítési csoportot) nem minősítették volna értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartottnak; és

b) annak *megtérülő értéke* az el nem adásra vagy fel nem osztásra vonatkozó későbbi döntés meghozatalának időpontjában. [lábjegyzet törölve].

28. A gazdálkodó egységnek az értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartottnak már nem minősülő befektetett eszközök könyv szerinti értékében szükségessé váló módosításokat [lábjegyzet törölve] a folytatódó tevékenységek eredményében kell kimutatnia arra az időszakra vonatkozóan, amikor a 7–9. vagy a 12A. bekezdés feltételei már nem teljesülnek. Az értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartottként való besorolás óta eltelt időszakok pénzügyi kimutatásait megfelelően módosítani kell, ha az az elidegenítési csoport vagy a befektetett eszköz, amely már nem minősül értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartottnak egy leányvállalat, közös tevékenység, közös vállalkozás, társult vállalkozás vagy egy közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban lévő érdekeltség egy része. Ezt a módosítást a gazdálkodó egységnek az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás azon részében kell bemutatnia, amelyben a 37. bekezdés szerint megjelenített esetleges nyereséget vagy veszteséget bemutatja.

29. Amennyiben a gazdálkodó egység eltávolít az értékesítésre tartott elidegenítési csoportból valamely egyedi eszközt vagy kötelezettséget, az elidegenítési csoport fennmaradó, értékesítendő eszközeit és kötelezettségeit csak akkor lehet a továbbiakban is csoportként értékelni, ha a csoport megfelel a 7–9. bekezdésben foglalt kritériumoknak. Amennyiben a gazdálkodó egység eltávolít a tulajdonosok közötti felosztásra tartott elidegenítési csoportból valamely egyedi eszközt vagy kötelezettséget, az elidegenítési csoport fennmaradó, felosztandó eszközeit és kötelezettségeit csak akkor lehet a továbbiakban is csoportként értékelni, ha a csoport megfelel a 12A. bekezdésben foglalt kritériumoknak. Egyéb esetekben a csoport azon fennmaradó befektetett eszközeit, amelyek egyenként megfelelnek az értékesítésre vagy tulajdonosok közötti felosztásra tartottá minősítés feltételeinek, egyedileg kell értékelni, a könyv szerinti értékük és az értékesítési (vagy felosztási) költségekkel csökkentett valós értékük közül azon az értéken, amely az adott időpontban alacsonyabb. Minden olyan befektetett eszközre, amely nem felel meg az értékesítésre tartottá minősítésre vonatkozó kritériumoknak, a 26. bekezdés szerint meg kell szüntetni az értékesítésre tartottá minősítést. Minden olyan befektetett eszközre, amely nem felel meg a tulajdonosok közötti felosztásra tartottá minősítésre vonatkozó kritériumoknak, a 26. bekezdés szerint meg kell szüntetni a tulajdonosok közötti felosztásra tartottá minősítést.

▼B

BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

30. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell bemutatnia és közzétennie, amely lehetővé teszi a pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a megszűnt tevékenységek, valamint az elidegenített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) pénzügyi hatásait értékelni tudják.

▼B

A megszűnt tevékenységek bemutatása

31. A *gazdálkodó egység egy része* olyan tevékenységekből és cash flow-kból tevődik össze, amelyek működési és pénzügyi beszámolási célból egyértelműen megkülönböztethetők a gazdálkodó egység fennmaradó részétől. Más szavakkal a gazdálkodó egység egy része, amíg azt használatra tartják, pénztermelő egység vagy pénztermelő egységek egy csoportja lesz.

32. A megszűnt tevékenység a gazdálkodó egységnek egy olyan része, amelyet elidegenítettek vagy értékesítésre tartottá minősítenek, és

(a) amely a tevékenység elkülönült, fontosabb üzletágát vagy földrajzi területét testesíti meg;

(b) amely része a tevékenység egy elkülönült, fontosabb üzletágának vagy földrajzi területének az elidegenítésére irányuló koordinált tervnek; vagy

(c) amely egy olyan leányvállalat, amelyet kizárólagosan továbbértékesítési célra szereztek meg.

33. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) egy összevont összeget magában az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄, amely az alábbiak összességét tartalmazza:

i. a megszűnt tevékenységek adózott eredménye; és

ii. a megszűnt tevékenységet alkotó eszközök vagy elidegenítési csoport(ok) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő átértékelése kapcsán, vagy azok elidegenítése kapcsán elszámolt adózott nyereség vagy veszteség;

(b) az (a) pontban szereplő összevont összeg megbontását:

i. a megszűnt tevékenységek bevételeire, ráfordításaira és adózás előtti eredményére;

ii. a kapcsolódó nyereségadóra, az IAS 12 81(h) bekezdésének megfelelően;

iii. a megszűnt tevékenységet alkotó eszközök vagy elidegenítési csoport(ok) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő átértékelése kapcsán, vagy azok elidegenítése kapcsán elszámolt nyereségre vagy veszteségre; valamint

iv. a kapcsolódó nyereségadó ráfordításra, az IAS 12 81(h) bekezdésének megfelelően.

A megbontás a megjegyzésekben vagy magában az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ is bemutatható. Amennyiben azt magában az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄ mutatják be, azt egy olyan részben kell bemutatni, amelyet a megszűnt tevékenységekhez tartozóként azonosítanak, azaz elkülönítve a folytatódó tevékenységektől. A megbontás nem követelmény az olyan elidegenítési csoportokra, amelyek olyan újonnan megszerzett leányvállalatok, amelyek az akvizíció időpontjában megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (lásd a 11. bekezdést);

(c) a megszűnt tevékenységgel kapcsolatos működési, befektetési és finanszírozási tevékenységekből származó nettó cash flow-kat. Ezek a közzétételek bemutathatók a megjegyzésekben vagy magukban a pénzügyi kimutatásokban. Ezek a közzétételek nem szükségesek az olyan elidegenítési csoportokra, amelyek olyan újonnan megszerzett leányvállalatok, amelyek az akvizíció időpontjában megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (lásd a 11. bekezdést);

▼M11

(d) a folytatódó tevékenységekből és a megszűnt tevékenységekből származó, az anyavállalat tulajdonosainak tulajdonítható jövedelmet. Ezeket a közzétételeket a gazdálkodó egység vagy a megjegyzésekben vagy az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban prezentálhatja.

▼M31

33A. Ha a gazdálkodó egység az eredmény tételeit a (2011-ben módosított) IAS 1 standard 10.A. bekezdésében leírtak szerint különálló kimutatásban mutatja be, az adott kimutatásban szerepel egy rész, amely a megszűnt tevékenységekre vonatkozik.

▼B

34. A 33. bekezdésben foglalt közzétételeket a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásokban bemutatott megelőző időszakokra vonatkozóan újra be kell mutatnia, úgy, hogy azok valamennyi olyan tevékenységre vonatkozzanak, amelyeket a legutolsó bemutatott időszak ►M5 beszámolási időszaka végéig ◄ megszüntettek.

35. A korábban a megszűnt tevékenységek között bemutatott összegekre vonatkozóan a tárgyidőszakban elvégzett módosításokat, amelyek közvetlenül kapcsolódnak valamely egy megelőző időszakban megszűnt tevékenységhez, külön kell besorolni a megszűnt tevékenységek alatt. Az ilyen módosítások jellegét és összegét közzé kell tenni. Példák olyan körülményekre, amikor e módosítások szükséges lehetnek:

(a) az elidegenítési ügylet feltételeiből származó bizonytalanság tisztázódása, mint pl. vételár-módosítások és kármentesítési kérdések tisztázása a vevővel;

(b) az adott résznek az annak elidegenítését megelőző tevékenységeiből keletkező és azokhoz közvetlenül kapcsolódó bizonytalanságok tisztázódása, pl. az eladót továbbra is terhelő környezetvédelmi és termékgarancia-kötelmek;

(c) munkavállalói juttatási program kötelmek rendezése, feltéve, hogy a rendezés közvetlenül kapcsolódik az elidegenítési ügylethez.

36. Amennyiben a gazdálkodó egység a gazdálkodó egység valamely részének az értékesítésre tartottá minősítését megszünteti, a rész korábban a 33–35. bekezdés alapján a megszűnt tevékenységek alatt bemutatott működési eredményét át kell sorolni a folytatódó tevékenységek eredménye közé valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan. A megelőző időszakokra vonatkozó összegeknél fel kell tüntetni, hogy azok újrabemutatottak.

▼M8

36A. Az a gazdálkodó egység, amely egy leányvállalata feletti ellenőrzésének elvesztését jelentő értékesítési terv mellett kötelezte el magát, köteles a 33–36. bekezdésben előírt információkat közzétenni, ha a leányvállalat olyan elidegenítési csoport, amely megfelel a megszűnt tevékenységek 32. bekezdés szerinti definíciójának.

▼B

A folytatódó tevékenységekhez kapcsolódó nyereségek és veszteségek

37. Az olyan értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítésre szánt csoport) újraértékeléséből származó nyereség vagy veszteség összegét, amelyek nem felelnek meg a megszűnt tevékenység definíciójának, a folytatódó tevékenységekből származó eredmény részeként kell szerepeltetni.

Az értékesítésre tartottá minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) bemutatása

38. A gazdálkodó egységnek az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközöket, valamint az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközöket a többi eszköztől elkülönítetten kell a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ bemutatnia. Az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó kötelezettségeket a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ a többi kötelezettségtől elkülönítve kell bemutatni. Ezen eszközöket és kötelezettségeket nem lehet egymással szemben beszámítani, és nettó összegként bemutatni. Az értékesítésre tartottnak minősített eszközök és kötelezettségek főbb csoportjait vagy magában a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄, vagy a kiegészítő mellékletben elkülönülten közzé kell tenni, kivéve a 39. bekezdésben megengedetteket. A gazdálkodó egységnek az értékesítésre tartott befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportra) vonatkozó, ►M5 az egyéb átfogó jövedelemmel szemben elszámolva ◄ halmozott bevételek vagy ráfordítások összegét elkülönülten kell bemutatnia.

39. Amennyiben az elidegenítési csoport egy újonnan megszerzett leányvállalat, amely az akvizíció időpontjában megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (lásd a 11. bekezdést), nem követelmény a főbb eszköz- és kötelezettségcsoportok közzététele.

▼B

40. A gazdálkodó egység az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök összegeit, vagy az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó eszközök és kötelezettségek összegeit nem sorolhatja át vagy nem mutathatja be újra az előző időszakok ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásaiban ◄ úgy, hogy azok a legutolsó ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ szereplő besorolást tükrözzék.

További közzétételek

41. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következő információkat azon időszak megjegyzéseiben, amelyben egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottá minősítettek vagy értékesítettek:

(a) a befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) bemutatását;

(b) az értékesítés tényeinek és körülményeinek, vagy a várható elidegenítéshez vezető tényeknek és körülményeknek a bemutatását, valamint az elidegenítés várható módját és időpontját;

(c) a 20–22. bekezdés alapján elszámolt nyereséget vagy veszteséget, és amennyiben azt nem elkülönülten mutatták ki magában az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄, annak megjelölését, hogy az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás ◄ mely sora tartalmazza az adott nyereséget vagy veszteséget;

(d) amennyiben alkalmazható, azon bemutatandó szegmenst, amelyben a befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoport) bemutatták az IFRS 8 *Működési szegmensek* standard alapján.

42. Amennyiben akár a 26., akár a 29. bekezdés alkalmazandó, a gazdálkodó egységnek azon időszakban, amikor a befektetett eszköz (vagy elidegenítésre szánt csoport) eladására vonatkozó tervet módosította, közzé kell tennie az e döntéshez vezető tényeket és körülményeket, valamint a döntés hatását az adott időszak eredményére, valamint bármely korábban bemutatott időszakra.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

43. A jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmazni azokra a befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportokra) vonatkozóan, amelyek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak, valamint azokra a tevékenységekre, amelyek a megszűntté minősítés kritériumainak, az IFRS hatálybalépését követően felelnek meg. A gazdálkodó egység alkalmazhatja az IFRS rendelkezéseit valamennyi olyan befektetett eszközre (vagy elidegenítési csoportra), amelyek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak, valamint az olyan tevékenységekre, amelyek a megszűntté minősítés kritériumainak, az IFRS hatálybalépését megelőző bármely időpontot követően felelnek meg, feltéve, hogy az IFRS alkalmazásához szükséges értékeléseket és információkat beszerezték azon időpontig, amikor a kritériumok eredetileg teljesültek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

44. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó egység a jelen IFRS-t egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M5

44A. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 3. és 38. bekezdéseket, valamint bekerült a 33A bekezdés. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M11

44B. A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IAS 27 standard a 33.(d) bekezdést adta hozzá. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IAS 27 standardot, akkor ezt a módosítást erre a korábbi időszakra alkalmazni kell. A módosítást visszamenőlegesen kell alkalmazni.

▼M8

44C. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* beiktatták a 8A. és a 36A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. A gazdálkodó egység azonban csak akkor alkalmazhatja ezeket a módosításokat a 2009. július 1-je előtt kezdődő éves időszakokra, ha a (2008 májusában módosított) IAS 27 standardot is alkalmazza. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat 2009. július 1-je előtt alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie. A gazdálkodó egység a módosításokat az IFRS 5 standard első alkalmazási időpontjától kezdve előretekintően köteles alkalmazni, figyelemmel a (2008 májusában módosított) IAS 27 standard 45. bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezésekre.

▼M17

44D. 2008 novemberében az IFRIC 17 *Nem-pénzbeli eszközök tulajdonosok közötti felosztásai* értelmezés hozzáadta az 5A., 12A. és 15A. bekezdéseket és módosította a 8. bekezdést. Ezeket a módosításokat a jövőre nézve kell alkalmazni azokra a befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportokra), amelyeket a tulajdonosok közötti felosztásra tartottként soroltak be a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokban. A visszamenőleges alkalmazás nem megengedett. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt az értelmezést egy 2009. július 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt, és alkalmaznia kell a (2008-ban módosított) IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot, a (2008 májusában módosított) IAS 27 standardot és az IFRIC 17 értelmezést is.

▼M22

44E. A 2009 áprilisában kibocsátott *IFRS-ek javításai* beiktatták az 5B. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a jövőre nézve, a 2010. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M32

44G. A 2011 májusában kiadott IFRS 11 *Közös megállapodások* standard módosította a 28. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 11 standardot.

▼M33

44H. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard módosította a valós érték meghatározását az A. függelékben. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor az IFRS 13 standardot alkalmazza.

▼M31

44I. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 33A. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezt a módosítást, amikor alkalmazza a 2011 júniusában módosított IAS 1 standardot.

▼M53

44 K. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította az 5. bekezdést és törölte a 44F. és a 44J. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M48

44L. A 2014 szeptemberében kibocsátott *Az IFRS standardok éves javításai: 2012–2014. évi ciklus* módosította a 26–29. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 26 A. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően a jövőre nézve kell alkalmaznia az elidegenítési módszernek a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokban bekövetkező változásaira. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼B

AZ IAS 35 VISSZAVONÁSA

45. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi az IAS 35 *Megszűnő tevékenységek* standardot.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Pénztermelő egység	Az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbeáramlásokat teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlásoktól.
Része a gazdálkodó egységnek	Olyan tevékenységek és cash flow-k, amelyek működési és pénzügyi beszámolási célokra egyértelműen megkülönböztethetők a gazdálkodó egység fennmaradó részétől.
Értékesítési költségek	Egy eszköz (vagy **elidegenítési csoport**) elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltség, a pénzügyi költségek és a nyereségadó kivételével.
Forgóeszközök	►M5 A gazdálkodó egységnek forgóeszközként kell besorolnia egy adott eszközt, ha: (a) azt a szokásos működési ciklusa során várhatóan realizálja, vagy azon belül szándékozik azt értékesíteni vagy felhasználni; (b) azt elsősorban kereskedési céllal tartja; (c) azt a beszámolási időszakot követő 12 hónapon belül várhatóan realizálja; vagy (d) az pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes, kivéve, ha nem váltható át, nem cserélhető vagy nem használható fel valamely kötelezettség kiegyenlítésére legalább a beszámolási időszakot követő 12 hónapig. ◄
Megszűnt tevékenység	A **gazdálkodó egység olyan része**, amelyet elidegenítettek vagy értékesítésre tartottá minősítettek, és: (a) amely a tevékenység elkülönült, fontosabb üzletágát vagy földrajzi területét testesíti meg; (b) amely része a tevékenység egy elkülönült, fontosabb üzletágának vagy földrajzi területének az elidegenítésére irányuló koordinált tervnek; vagy (c) amely egy olyan leányvállalat, amelyet kizárólagosan továbbértékesítési célra szereztek meg.

▼B

Elidegenítési csoport	Az eszközök olyan csoportja, amelyet értékesítés útján vagy más módon, együttesen, egy csoportként, egyetlen ügyletben szándékoznak elidegeníteni, és az ezen eszközökhöz közvetlenül kapcsolódó olyan kötelezettségek, amelyeket az ügylet során átadnak. A csoport tartalmazza az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt is, ha a csoport **pénztermelő egység**, amelyre a (2004-ben módosított) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard 80–87. bekezdése alapján goodwillt osztottak fel, vagy ha az egy ilyen pénztermelő egységen belüli tevékenység.

▼M33

A *valós érték*	az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában. (Lásd az IFRS 13 standardot.)

▼B

Biztos vételi elkötelezettség	Egy független féllel kötött megállapodás, amely mindkét félre nézve kötelező érvényű, és általában jogi úton érvényesíthető, amely (a) meghatározza az ügylet valamennyi jelentős feltételét, beleértve az árat, és az ügylet időpontját; valamint (b) olyan hátrányt tartalmaz a nem teljesítés esetére, amely megfelelően nagy ahhoz, hogy a teljesítést **nagyon valószínűvé** tegye.
Nagyon valószínű	Jelentősen valószínűbb, mint a **valószínű**.
Befektetett eszköz	Olyan eszköz, amely nem felel meg a **forgóeszköz** definíciójának.
Valószínű	Valószínűbb, mint nem.
Megtérülő összeg	Az eszköz **értékesítési költségekkel** csökkentett **valós értéke** és **használati értéke** közül a magasabb.
Használati érték	Egy eszköz folyamatos használatából és hasznos élettartama végén történő elidegenítéséből várhatóan keletkező becsült jövőbeli cash flow-k jelenértéke.

B. függelék

Alkalmazásra vonatkozó kiegészítés

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

AZ ÉRTÉKESÍTÉS BEFEJEZÉSÉHEZ SZÜKSÉGES HATÁRIDŐ MEGHOSSZABBÍTÁSA

B1. A 9. bekezdésben leírtak alapján az értékesítés befejezéséhez szükséges időszak meghosszabbodása nem zárja ki, hogy az eszközt (elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak minősítsék, amennyiben a késedelmet a gazdálkodó egység ellenőrzési körén kívül eső események vagy körülmények okozzák, és elegendő bizonyíték áll rendelkezésre arra, hogy a gazdálkodó egység továbbra is elkötelezett az eszköz (vagy elidegenítési csoport) eladása mellett. A 8. bekezdésben szereplő egyéves előírás alóli kivétel ily módon alkalmazható a következő helyzetekben, amelyekben az alábbi események vagy körülmények állnak fenn:

▼B

(a) abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység elkötelezi magát egy befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítésére vonatkozó terv mellett, ésszerűen azt várja, hogy mások (nem a vevő) olyan feltételeket fognak támasztani az eszköz (vagy elidegenítési csoport) átruházására vonatkozóan, amelyek miatt az értékesítés befejezéséhez szükséges időszakot meghosszabbítják, és:

i. az e feltételekre való reagáláshoz szükséges intézkedéseket addig nem lehet kezdeményezni, amíg egy *biztos vételi elkötelezettség* nem áll fenn; és

ii. a biztos vételi elkötelezettség megszerzése egy éven belül nagyon valószínű;

(b) a gazdálkodó egység megszerzi a biztos vételi elkötelezettséget, és ennek eredményeként a vevő vagy mások váratlanul olyan feltételeket támasztanak a korábban értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoport) átadására vonatkozóan, amelyek meghosszabbítják az értékesítés befejezéséhez szükséges időszakot; és:

i. a szükséges azonnali intézkedések megtörténtek az új feltételekre válaszul; és

ii. a késleltető tényezőkre vonatkozóan kedvező megoldás várható;

(c) az előzetes egyéves időszak alatt olyan körülmények következtek be, amelyek korábban valószínűtlennek tűntek, és ennek eredményeként a korábban értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) nem értékesítették az adott időszak végéig, és:

i. az első egyéves időszak alatt a gazdálkodó egység megtette a körülmények megváltozása miatt szükséges intézkedéseket;

ii. a befektetett eszköz (elidegenítési csoport) aktív marketingtevékenység alatt áll, a megváltozott körülményeket figyelembe véve ésszerű áron; és

iii. a 7. és 8. bekezdésben szereplő kritériumok teljesülnek.

▼B

IFRS 6 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Az ásványkincsek feltárása és felmérése

CÉL

1. A jelen IFRS célja *az ásványkincsek feltárása és felmérése* pénzügyi beszámolásának meghatározása.

2. Az IFRS különösen előírja:

(a) az *ásványkincsek feltárása és felmérése* jelenlegi elszámolási gyakorlatának korlátozott mértékű fejlesztését;

(b) az olyan gazdálkodó egységek számára, amelyek *feltárási és felmérési eszközöket* jelenítenek meg, hogy az ilyen eszközök értékvesztését a jelen IFRS szerint ítéljék meg, és az értékvesztést az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard szerint értékeljék;

(c) azokat a közzétételeket, amelyek azonosítják és magyarázzák a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban megjelenő, az ásványkincsek feltárásából és felméréséből származó összegeket; és amelyek segítik ezen pénzügyi kimutatások felhasználóit a megjelenített feltárási és felmérési eszközökből származó jövőbeni cash flow-k összegének, ütemezésének és valószínűségének megértésében.

HATÓKÖR

3. A gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell az IFRS-t azokra a feltárási és felmérési ráfordításokra, amelyek nála felmerülnek.

4. Az IFRS nem foglalkozik az ásványkincsek feltárásában és felmérésében részt vevő gazdálkodó egységek elszámolásának más vonatkozásaival.

5. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia az IFRS-t azokra a ráfordításokra, amelyek:

(a) az ásványkincsek feltárása és felmérése előtt merülnek fel, azaz például azok, amelyek az előtt merültek fel, hogy a gazdálkodó egység megszerezte az adott terület feltárásának jogát;

(b) azután merülnek fel, hogy az ásványkincs kitermelésének műszaki kivitelezhetősége és gazdasági életképessége bebizonyíthatóvá vált.

FELTÁRÁSI ÉS FELMÉRÉSI ESZKÖZÖK MEGJELENÍTÉSE

Átmeneti felmentés az IAS 8 standard 11. és 12. bekezdése alól

6. A számviteli politika kialakításánál a feltárási és felmérési eszközöket megjelenítő gazdálkodó egységnek az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard 10. bekezdését kell alkalmaznia.

▼B

7. Az IAS 8 standard 11. és 12. bekezdése az irányadó követelmények és útmutatások azon forrásait határozza meg, amelyeket a vezetésnek figyelembe kell vennie egy adott elemre vonatkozó számviteli politika kialakításánál, ha arra a konkrét elemre nem vonatkozik IFRS. Az alábbi 9. és 10. bekezdést figyelembe véve, a jelen IFRS felmenti a gazdálkodó egységet az IAS 8 standard 11. és 12. bekezdésének a feltárási és felmérési eszközök megjelenítésére és értékelésére vonatkozó számviteli politikáira való alkalmazása alól.

A FELTÁRÁSI ÉS FELMÉRÉSI ESZKÖZÖK ÉRTÉKELÉSE

Értékelés a megjelenítéskor

8. A feltárási és felmérési eszközöket bekerülési értéken kell értékelni.

A feltárási és felmérési eszközök bekerülési értékének összetevői

9. A gazdálkodó egységnek meg kell határoznia egy számviteli politikát, amely megadja, hogy mely feltárási és felmérési ráfordításokat jeleníti meg eszközként, és következetesen kell alkalmaznia ezt a politikát. E meghatározás megadásakor a gazdálkodó egység figyelembe veszi, hogy a ráfordítás milyen mértékben kapcsolódható konkrét ásványkincsek megtalálásához. Az alábbiakban példák láthatók olyan ráfordításokra, amelyek szerepelhetnek a feltárási és felmérési eszközök kezdeti értékelésében (a lista nem kimerítő):

(a) feltárási jogok megszerzése;

(b) topográfiai, geológiai, geokémiai és geofizikai tanulmányok;

(c) feltáró fúrás;

(d) ásás;

(e) mintavétel; valamint

(f) az ásványkincs kitermelése műszaki kivitelezhetőségének és gazdasági életképességének értékelésével kapcsolatos tevékenység.

10. Az ásványkincsek fejlesztésével kapcsolatos ráfordításokat nem lehet feltárási és felmérési eszközként megjeleníteni. A *Keretelvek* és az IAS 38 *Immateriális javak* standard útmutatást tartalmaz a fejlesztésből származó eszközök megjelenítésére.

11. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard alapján a gazdálkodó egység megjelenít bármely eltávolításra és helyreállításra vonatkozó kötelmet, amely egy adott időszakban az ásványkincsek feltárása és felmérése végzése következtében merült fel.

Értékelés a megjelenítés után

12. A megjelenítés után a gazdálkodó egységnek a bekerülésiérték-modellt vagy az átértékelési modellt kell alkalmaznia a feltárási és felmérési eszközökre. Ha az átértékelési modellt használja (akár az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard, akár az IAS 38 szerinti modellt), annak konzisztensnek kell lennie az eszközök besorolásával (lásd a 15. bekezdést).

▼B

A számviteli politika változása

13. A gazdálkodó egység akkor változtathatja meg a feltárási és felmérési ráfordításokra vonatkozó számviteli politikáját, ha a változás a pénzügyi kimutatásokat relevánsabbá teszi a felhasználók gazdasági döntéshozatali igényei szempontjából, és nem teszi azokat kevésbé megbízhatóvá, vagy ha azokat megbízhatóbbá teszi, és nem teszi kevésbé relevánssá ezen igények szempontjából. A gazdálkodó egységnek a relevanciát és megbízhatóságot az IAS 8 kritériumainak alkalmazásával kell megítélnie.

14. A feltárási és felmérési ráfordításokra vonatkozó számviteli politika megváltoztatásának alátámasztására a gazdálkodó egységnek be kell mutatnia, hogy a változás pénzügyi kimutatásait közelebb hozza az IAS 8 kritériumainak teljesítéséhez, ugyanakkor a változásnak nem kell biztosítania az ezen kritériumoknak való teljes megfelelést.

BEMUTATÁS

A feltárási és felmérési eszközök besorolása

15. A gazdálkodó egységnek az eszköz jellegétől függően tárgyi vagy immateriális eszközként kell besorolnia a feltárási és felmérési eszközöket, és a besorolást következetesen kell alkalmaznia.

16. Egyes feltárási és felmérési eszközöket immateriális eszközként (pl. fúrási jogok) kezelnek, míg másokat tárgyi eszközként (pl. gépjárművek és fúrótornyok). Amennyiben a tárgyi eszközt egy immateriális eszköz fejlesztéséhez használják fel, az ennek a felhasználásnak megfelelő összeg az immateriális eszköz bekerülési értékének a része. Ugyanakkor egy tárgyi eszköz felhasználása egy immateriális eszköz fejlesztéséhez nem jelenti azt, hogy a tárgyi eszköz immateriális eszközzé válik.

A feltárási és felmérési eszközök átsorolása

17. Egy feltárási és felmérési eszköz többet nem sorolható be ilyenként, amikortól bebizonyíthatóvá válik az ásványkincs kitermelésének műszaki kivitelezhetősége és gazdasági életképessége. Az átsorolás előtt a feltárási és felmérési eszközöket értékvesztés szempontjából meg kell vizsgálni, és bármely értékvesztés miatti veszteséget meg kell jeleníteni.

ÉRTÉKVESZTÉS

Megjelenítés és értékelés

18. A feltárási és felmérési eszközöket akkor kell értékvesztés szempontjából megvizsgálni, ha a tények és a körülmények arra utalnak, hogy a feltárási és felmérési eszköz könyv szerinti értéke meghaladhatja a megtérülő értékét. Ha a tények és a körülmények arra utalnak, hogy a feltárási és felmérési eszköz könyv szerinti értéke meghaladja a megtérülő értéket, a gazdálkodó egységnek bármely keletkező értékvesztés miatti veszteséget az IAS 36 szerint kell értékelnie, bemutatnia és közzétennie, kivéve az alábbi 21. bekezdésben foglaltakat.

19. Kizárólag a feltárási és felmérési eszközök szempontjából, az esetlegesen értékvesztett feltárási és felmérési eszköz azonosításakor a jelen IFRS 20. bekezdését kell alkalmazni, nem pedig az IAS 36 standard 8–17. bekezdéseit. A 20. bekezdés az „eszközök” kifejezést használja, de az egyformán vonatkozik az egyedi feltárási és felmérési eszközökre, vagy a pénztermelő egységekre.

▼B

20. Egy vagy több alábbi tény vagy körülmény fennállása jelzi, hogy a gazdálkodó egységnek meg kell vizsgálnia a feltárási és felmérési eszközöket értékvesztés szempontjából (a lista nem kimerítő):

(a) az az időszak, amely alatt a gazdálkodó egység jogosult feltárást végezni az adott területen, időközben lejárt, vagy a közeljövőben le fog járni, és megújítása nem várható;

(b) az adott terület ásványkincseinek további feltárására és felmérésére jelentős ráfordítást nem terveznek, és ilyen nem szerepel a költségvetésben sem;

(c) az adott terület ásványkincseinek feltárása és felmérése nem eredményezte ásványkincsek gazdaságilag életképes mennyiségének felfedezését, és a gazdálkodó egység úgy döntött, hogy beszünteti ezt a tevékenységet az adott területen;

(d) elegendő adat áll rendelkezésre annak jelzésére, hogy bár az adott terület feltárása valószínűleg folytatódik, a feltárási és felmérési eszköz könyv szerinti értéke valószínűleg nem fog teljes mértékben megtérülni a sikeres fejlesztés vagy értékesítés révén.

Ilyen vagy hasonló esetekben a gazdálkodó egységnek értékvesztési vizsgálatot kell végeznie az IAS 36 szerint. Az értékvesztés miatti veszteséget költségként kell megjeleníteni az IAS 36 szerint.

Annak a szintnek a meghatározása, amelyen a feltárási és felmérési eszközöket értékvesztés szempontjából megvizsgálják

21. A gazdálkodó egységnek számviteli politikát kell meghatároznia a feltárási és felmérési eszközöknek a pénztermelő egységekhez vagy pénztermelő egységek csoportjaihoz, az ilyen eszközök értékvesztés szempontjából történő vizsgálata érdekében való hozzárendelésére. A pénztermelő egység vagy a pénztermelő egységek csoportja, amelyhez feltárási és felmérési eszköz van hozzárendelve, nem lehet nagyobb, mint a gazdálkodó egységnek az IFRS 8 *Működési szegmensek* standard által meghatározott működési szegmense.

22. A gazdálkodó egység által a feltárási és felmérési eszközök értékvesztési vizsgálatának céljára meghatározott szint tartalmazhat egy vagy több pénztermelő egységet.

KÖZZÉTÉTEL

23. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek azonosítják és magyarázzák a pénzügyi kimutatásaiban megjelenített, az ásványkincsek feltárásából és felméréséből származó összegeket.

24. A 23. bekezdésnek való megfelelés érdekében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a feltárási és felmérési ráfordításokra vonatkozó számviteli politikáját, beleértve a feltárási és felmérési eszközök megjelenítésére vonatkozót;

(b) az ásványkincsek feltárásából és felméréséből származó eszközök, kötelezettségek, bevételek és költségek, valamint működési és befektetési cash flow-k összegeit.

▼B

25. A gazdálkodó egységnek a feltárási és felmérési eszközöket az eszközök külön csoportjaként kell kezelnie, és az IAS 16 vagy az IAS 38 által előírt közzétételeket az eszközök besorolásával összhangban meg kell adnia.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

26. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2006. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó egység a jelen IFRS-t egy 2006. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

27. Amennyiben a 18. bekezdés rendelkezései közül bármelyik alkalmazása kivitelezhetetlen a 2006. január 1-jét megelőzően kezdődött éves időszakokra vonatkozó összehasonlító adatokra, a gazdálkodó egységnek ezt a tényt közzé kell tennie. A „kivitelezhetetlen” kifejezést az IAS 8 határozza meg.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Feltárási és felmérési eszközök	**A gazdálkodó egység számviteli politikájának megfelelően eszközként megjelenített feltárási és felmérési ráfordítások.**
Feltárási és felmérési ráfordítások	A gazdálkodó egységnél **az ásványkincsek feltárásával és felmérésével** kapcsolatban, az ásványkincs kitermelése műszaki kivitelezhetőségének és gazdasági életképességének bebizonyíthatóvá válása előtt felmerülő ráfordítások.
Ásványkincsek feltárása és felmérése	Az ásványkincsek (beleértve az ásványokat, a kőolajat, a földgázt és más hasonló, nem megújuló természeti erőforrásokat) azt követő kutatása, hogy a gazdálkodó egység jogszabály által biztosított jogot kapott az adott terület feltárására, valamint az ásványkincs kitermelése műszaki kivitelezhetőségének és gazdasági életképességének meghatározása.

▼B

IFRS 7 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Pénzügyi instrumentumok: közzétételek

CÉL

1. Ennek az IFRS-nek a célja, hogy előírja a gazdálkodó egységeknek, hogy pénzügyi kimutatásaikban olyan közzétételeket szerepeltessenek, amelyek képessé teszik a felhasználókat a következők értékelésére:

(a) a pénzügyi instrumentumok jelentősége a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének és teljesítményének szempontjából; valamint

(b) a pénzügyi instrumentumokból eredő azon kockázatok jellege és mértéke, amelyeknek a gazdálkodó egység a beszámolási időszak során és a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ ki van téve, és hogy a gazdálkodó egység hogyan kezeli ezeket a kockázatokat.

▼M53

2. Az ebben az IFRS-ben foglalt alapelvek kiegészítik a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelenítésére, értékelésére és bemutatására vonatkozóan az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* és az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardban foglalt alapelveket.

▼B

HATÓKÖR

▼M53

3. A jelen IFRS-t minden gazdálkodó egység köteles a pénzügyi instrumentumok minden típusa tekintetében alkalmazni, kivéve:

(a) a leányvállalatokban, társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő azon érdekeltségeket, amelyek tekintetében az elszámolás az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard, az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standard vagy az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard alapján történik. Néhány esetben azonban az IFRS 10, az IAS 27 vagy az IAS 28 standard előírja vagy megengedi a gazdálkodó egységnek, hogy egy leányvállalatban, társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltséget az IFRS 9 standard használatával számoljon el; ilyen esetben a gazdálkodó egységnek a jelen IFRS követelményeit kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységeknek a jelen IFRS-t kell alkalmazniuk minden olyan származékos termékre is, amelyek leányvállalatokban, társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódnak, kivéve, ha a származékos termék megfelel a tőkeinstrumentum IAS 32-ben található fogalmának;

▼B

(b) a munkáltatóknak a munkavállalói juttatási programokból származó jogait és kötelmeit, amelyekre az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard vonatkozik;

▼M12

———————

▼M53

(d) a biztosítási szerződéseket az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard meghatározása szerint. Ezt az IFRS-t azonban alkalmazni kell a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, ha az IFRS 9 standard ezekre vonatkozóan elkülönült elszámolást ír elő a gazdálkodó egységnek. A kibocsátónak ezenfelül ezt az IFRS-t kell alkalmaznia a *pénzügyi garanciaszerződésekre*, ha a kibocsátó a szerződések megjelenítésekor és értékelésekor az IFRS 9 standardot alkalmazza, de az IFRS 4 standardot kell a szerződésekre alkalmaznia, ha a kibocsátó a szerződések megjelenítésére és értékelésére – az IFRS 4 standard 4. bekezdése (d) pontjával összhangban – az IFRS 4 standardot választotta;

▼M53

(e) azokat a pénzügyi instrumentumokat, szerződéseket és kötelmeket a részvényalapú kifizetési ügyletek keretében, amelyekre az IFRS 2. részv*énnyalapú kifizetés* standard vonatkozik, kivéve, hogy ez az IFRS vonatkozik az IFRS 9 standard hatókörébe tartozó szerződésekre;

▼M6

(f) azokat az instrumentumokat, amelyeket a 16A. és 16B. bekezdések, illetve a 16C. és 16D. bekezdések szerint a tőkeinstrumentumok közé kell sorolni.

▼M53

4. Ez az IFRS a megjelenített és a meg nem jelenített pénzügyi instrumentumokra egyaránt vonatkozik. A megjelenített pénzügyi instrumentumok magukban foglalják az IFRS 9 standard hatókörébe tartozó pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket. A meg nem jelenített pénzügyi instrumentumok közé tartoznak egyes olyan pénzügyi instrumentumok, amelyek nem tartoznak az IFRS 9 standard hatókörébe, de beletartoznak jelen IFRS hatókörébe.

5. Ez az IFRS vonatkozik az IFRS 9 standard hatókörébe tartozó, nem pénzügyi tételek vásárlására vagy eladására irányuló szerződésekre.

5A. A hitelkockázatra vonatkozóan a 35A–35N. bekezdésben előírt közzétételi követelmények alkalmazandók az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevételek* standardban meghatározott azon jogokra, amelyeket az értékvesztés miatti nyereségek vagy veszteségek megjelenítése céljából az IFRS 9 standardnak megfelelően kell elszámolni. Az említett bekezdésekben a pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre való hivatkozásoknak eltérő rendelkezés hiányában tartalmazniuk kell ezeket a jogokat.

▼B

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOK CSOPORTJAI ÉS A KÖZZÉTÉTEL SZINTJE

6. Amikor ez az IFRS a pénzügyi instrumentumok csoportjai szerinti bontásban ír elő közzétételeket, a gazdálkodó egységnek olyan csoportokba kell rendeznie a pénzügyi instrumentumokat, amelyek megfelelnek a közzétett információk jellegének, és figyelembe veszik az adott pénzügyi instrumentumok jellegzetességeit. A gazdálkodó egységnek elegendő információt kell nyújtania, hogy el lehessen végezni a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ bemutatott sorok egyeztetését.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOK JELENTŐSÉGE A PÉNZÜGYI HELYZET ÉS TELJESÍTMÉNY SZEMPONTJÁBÓL

7. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat az információkat, amelyek képessé teszik pénzügyi kimutatásainak felhasználóit arra, hogy a pénzügyi helyzet és teljesítmény szempontjából értékeljék a pénzügyi instrumentumok jelentőségét.

▼M5

Pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás

▼B

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek kategóriái

▼M53

8. Az IFRS 9 standardban meghatározott következő kategóriák mindegyikének közzé kell tenni a könyv szerinti értékét vagy magában a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, vagy a megjegyzésekben:

(a) az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök, elkülönülten bemutatva i. azokat, amelyek a kezdeti megjelenítéskor vagy a későbbiekben lettek ekként megjelölve az IFRS 9 standard 6.7.1. bekezdésével összhangban; és ii. azokat, amelyeket az IFRS 9 standardnak megfelelően kötelezően az eredménnyel szemben valós értéken értékelnek;

▼M53

(b)–(d) [Törölve]

(e) az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek, elkülönülten bemutatva i. azokat, amelyek a kezdeti megjelenítéskor vagy a későbbiekben lettek ekként megjelölve az IFRS 9 standard 6.7.1. bekezdésével összhangban; és ii. azokat, amelyek megfelelnek a kereskedési céllal tartott fogalom IFRS 9 standard szerinti meghatározásának;

(f) az amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi eszközök;

(g) az amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek;

(h) az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök, elkülönülten bemutatva i. az IFRS 9 standard 4.1.2A. bekezdésével összhangban egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközöket; és ii. a tőkeinstrumentumokba történő befektetéseket, amelyek az IFRS 9 standard 5.7.5 bekezdésével összhangban a kezdeti megjelenítéskor lettek ekként megjelölve.

Eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek

9. Ha a gazdálkodó egység valamely olyan pénzügyi eszközt (vagy pénzügyi eszközök egy csoportját), amelyet egyébként egyéb átfogó jövedelemmel vagy amortizált bekerülési értékkel szemben értékelnének valós értéken, eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölt meg, akkor közzé kell tennie:

(a) a pénzügyi eszköz (vagy pénzügyi eszközök egy csoportja) maximális *hitelkockázati* kitettségét (lásd a 36. bekezdés (a) pontját) a beszámolási időszak végén;

(b) azt az összeget, amellyel bármely kapcsolódó hitelderivatíva vagy hasonló instrumentum csökkenti ezt a maximális hitelkockázati kitettséget (lásd a 36. bekezdés (b) pontját);

(c) a pénzügyi eszköz (vagy pénzügyi eszközök egy csoportja) valós értékében a beszámolási időszak során és kumuláltan bekövetkezett azon változás összegét, amely a pénzügyi eszköz hitelkockázat-változásainak tulajdonítható, amelyet meghatározhatnak:

▼B

i. a valós értékében bekövetkezett azon változás összegeként, amely nem a *piaci kockázat*ot keletkeztető piaci viszonyok változásainak tulajdonítható; vagy

ii. egy olyan alternatív módszer használatával, amely a gazdálkodó egység megítélése szerint hűebben tükrözi a valós értékében bekövetkezett azon változás összegét, amely az eszköz hitelkockázata változásainak tulajdonítható.

A piaci kockázatot keletkeztető piaci viszonyok változásai közé tartoznak például a megfigyelt (irányadó) kamatláb, az árutőzsdei árak, a devizaárfolyamok vagy az ár-, illetve árfolyamindexek változásai;

▼M53

(d) bármely kapcsolódó hitelderivatíva vagy hasonló instrumentum valós értékében a beszámolási időszak során és a pénzügyi eszköz megjelölése óta kumuláltan bekövetkezett változás összege.

▼**M53**

10. Ha a gazdálkodó egység egy pénzügyi kötelezettséget az IFRS 9 standard 4.2.2. bekezdésével összhangban az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelölt meg és a szóban forgó kötelezettség hitelkockázat-változásainak hatását az egyéb átfogó jövedelemben kell bemutatnia (lásd az IFRS 9 standard 5.7.7. bekezdését), közzé kell tennie:

a) a pénzügyi kötelezettség valós értékében a beszámolási időszak során és kumuláltan bekövetkezett változás összegét, amely ezen kötelezettség hitelkockázat-változásainak tulajdonítható (a kötelezettség hitelkockázat-változásai által gyakorolt hatás meghatározását illető útmutatásért lásd az IFRS 9 standard B5.7.13–B5.7.20. bekezdését);

b) a pénzügyi kötelezettség könyv szerinti értéke, valamint azon összeg közötti eltérést, amelyet a gazdálkodó egységnek a szerződés alapján kellene fizetnie a kötelem jogosultjának a futamidő lejáratakor;

c) a halmozott nyereségnek vagy veszteségnek a saját tőkén belüli bármely átadását az időszakban, az átadások okának ismertetésével;

d) amennyiben a kötelezettség az időszak során kivezetésre kerül, az egyéb átfogó jövedelemben bemutatott, a kivezetés során realizált összeget (amennyiben van).

10A. Ha a gazdálkodó egység egy pénzügyi kötelezettséget az IFRS 9 standard 4.2.2. bekezdésével összhangban az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelölt meg és a szóban forgó kötelezettség valós értékének változásait (ideértve a kötelezettség hitelkockázat-változásai okozta hatásokat) az eredményben kell bemutatnia (lásd az IFRS 9 standard 5.7.7. és 5.7.8. bekezdését), akkor közzé kell tennie:

a) a pénzügyi kötelezettség valós értékében a beszámolási időszak során és kumuláltan bekövetkezett változás összegét, amely ezen kötelezettség hitelkockázat-változásainak tulajdonítható (a kötelezettség hitelkockázat-változásai által gyakorolt hatás meghatározását illető útmutatásért lásd az IFRS 9 standard B5.7.13–B5.7.20. bekezdését); és

b) a pénzügyi kötelezettség könyv szerinti értéke, valamint azon összeg közötti eltérést, amelyet a gazdálkodó egységnek a szerződés alapján kellene fizetnie a kötelem jogosultjának a futamidő lejáratakor.

11. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie továbbá:

a) az IFRS 9 standard 9. bekezdésének (c) pontjában, 10. bekezdésének (a) pontjában és 10A. bekezdésének (a) pontjában, valamint 5.7.7. bekezdésének (a) pontjában megfogalmazott követelményeknek való megfelelés érdekében alkalmazott módszerek részletes leírását, többek között annak magyarázatával, hogy a módszer miért megfelelő;

b) ha a gazdálkodó egység úgy ítéli meg, hogy az általa az IFRS 9 standard 9. bekezdésének (c) pontjában, 10. bekezdésének (a) pontjában és 10A. bekezdésének (a) pontjában, valamint 5.7.7. bekezdésének (a) pontjában foglalt követelményeknek való megfelelés érdekében a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban vagy a megjegyzésekben nyújtott közzététel nem tükrözi hűen a pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi kötelezettség valós értékében a hitelkockázat-változások következtében bekövetkező változásokat, akkor közzé kell tennie az ezen következtetéshez vezető okokat és az általa fontosnak ítélt tényezőket.

▼M53

c) az annak meghatározására használt módszertan(ok) részletes leírása, hogy a kötelezettség hitelkockázat-változásai hatásának az egyéb átfogó jövedelemben való bemutatása számviteli meg nem felelést eredményezne-e vagy növelné-e azt az eredményben (lásd az IFRS 9 standard 5.7.7. és 5.7.8. bekezdését). Ha a gazdálkodó egységnek a kötelezettség hitelkockázat-változásainak hatását az eredményben kell bemutatnia (lásd az IFRS 9 standard 5.7.8. bekezdését), a közzétételnek magában kell foglalnia az IFRS 9 standard B5.7.6. bekezdésében leírt gazdasági kapcsolat részletes ismertetését.

Egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékeltként megjelölt, tőkeinstrumentumokba történő befektetések

11A. Ha a gazdálkodó egység egy tőkeinstrumentumba történő befektetést egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékeltként jelölt meg, ahogy azt az IFRS 9 standard 5.7.5. bekezdése lehetővé teszi, akkor közzé kell tennie a következőket:

a) a tőkeinstrumentumokba történő mely befektetések kerültek megjelölésre egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken történő értékelésre;

b) e bemutatási alternatíva alkalmazásának okai;

c) az egyes szóban forgó befektetések valós értéke a beszámolási időszak végén;

d) az időszak során megjelenített osztalékok, elkülönülten bemutatva azokat, amelyek a beszámolási időszakban kivezetett befektetésekhez kapcsolódnak, valamint azokat, amelyek a beszámolási időszak végén tartott befektetésekhez kapcsolódnak;

e) a halmozott nyereségnek vagy veszteségnek a saját tőkén belüli bármely átadását az időszakban, az átadások okának ismertetésével;

11B. Amennyiben a gazdálkodó egység a beszámolási időszakban egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt, tőkeinstrumentumokba történő befektetéseket vezetett ki, közzé kell tennie:

a) a befektetések elidegenítésének okait;

b) a befektetések valós értékét a kivezetés időpontjában;

c) az elidegenítésen képződött halmozott nyereséget vagy veszteséget.

▼B

Átsorolás

▼M53

12–12A. [Törölve]

12B. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie, ha a folyó vagy megelőző beszámolási időszakokban pénzügyi eszközöket sorolt át az IFRS 9 standard 4.4.1. bekezdésének megfelelően. Az említett esetek mindegyikében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

a) az átsorolás időpontját;

b) az üzleti modell változásának részletes ismertetését és a változás által a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatás minőségi leírását;

c) az egyes kategóriákból kivezetett, valamint az egyes kategóriákba átsorolt összegeket.

▼M53

12C. Az átsorolást követő és a kivezetésig tartó egyes beszámolási időszakokra vonatkozóan a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából amortizált bekerülési értéken vagy az IFRS 9 standard 4.4.1. bekezdésének megfelelően egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékeltté átsorolt eszközök tekintetében:

a) az átsorolás időpontjában meghatározott effektív kamatlábat; valamint

b) a megjelenített kamatbevételt.

12D. Amennyiben a gazdálkodó egység az utolsó éves beszámoló fordulónapja óta pénzügyi eszközöket az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken történő értékelési kategóriából átsorolt úgy, hogy azokat amortizált bekerülési értéken értékelik, vagy az eredménnyel szemben valós értéken történő értékelési kategóriából úgy, hogy azokat amortizált bekerülési értéken vagy egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelik, közzé kell tennie:

a) a pénzügyi eszközök valós értékét a beszámolási időszak végén; valamint

b) a valós értéken értékelt nyereséget vagy veszteséget, amelyet a beszámolási időszakban az eredményben vagy az egyéb átfogó jövedelemben megjelenítettek volna, ha a pénzügyi eszközök nem kerülnek átsorolásra.

▼M34

_____

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása

13A. A 13B–13E. bekezdés közzétételi követelményei kiegészítik ezen IFRS egyéb közzétételi követelményeit és minden olyan megjelenített pénzügyi instrumentum esetében kötelezőek, amelynek nettósítása az IAS 32 standard 42. bekezdésével összhangban történt. E közzétételi követelmények az olyan megjelenített pénzügyi instrumentumokra is alkalmazandók, amelyek kikényszeríthető nettósítási keretmegállapodás vagy hasonló megállapodás hatályába tartoznak, függetlenül attól, hogy nettósításuk az IAS 32 standard 42. bekezdésével összhangban történt-e.

13B. A gazdálkodó egységnek információkat kell közzétennie annak érdekében, hogy pénzügyi kimutatásainak felhasználói értékelni tudják a nettósítási megállapodásoknak a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére gyakorolt tényleges vagy potenciális hatását. Ide tartozik a gazdálkodó egység azon megjelenített pénzügyi instrumentumaihoz és megjelenített pénzügyi kötelezettségeihez kapcsolódó beszámítási jogok tényleges vagy potenciális hatása is, amelyek a 13A. bekezdés hatályába tartoznak.

13C. A 13B. bekezdésben foglalt célkitűzés teljesítése érdekében a gazdálkodó egységnek a beszámolási időszak végén a 13A. bekezdés hatályába tartozó megjelenített pénzügyi eszközök és megjelenített pénzügyi kötelezettségek tekintetében elkülönítetten közzé kell tennie a következő kvantitatív információkat:

(a) az említett megjelenített pénzügyi eszközök és megjelenített pénzügyi kötelezettségek bruttó összegei;

(b) a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban bemutatott nettó összegek meghatározásakor az IAS 32 standard 42. bekezdésében meghatározott kritériumokkal összhangban nettósított összegek;

(c) a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban bemutatott nettó összegek;

▼M34

(d) az olyan, kikényszeríthető nettósítási keretmegállapodás vagy hasonló megállapodás hatályába tartozó összegek, amelyek egyébként nem tartoznának a 13C. bekezdés (b) pontjának hatályába, ideértve a következőket:

(i) olyan megjelenített pénzügyi instrumentumokhoz kapcsolódó összegek, amelyek nem teljesítik az IAS 32 standard 42. bekezdésében foglalt nettósítási kritériumok egy részét vagy egészét; és

(ii) pénzügyi biztosítékokhoz (köztük készpénzbiztosítékokhoz) kapcsolódó összegek; és

(e) a fenti (c) pont szerinti összegekből a (d) pont szerinti összegek kivonásával kapott nettó összeg.

Az e bekezdésben előírt információkat táblázatos formában, a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek tekintetében elkülönítetten kell közzétenni, kivéve ha valamely más formátum célravezetőbb.

13D. Egy adott pénzügyi instrumentum esetében a 13C. bekezdés (d) pontjával összhangban közzétett teljes összeg az adott instrumentum esetében a 13C. bekezdés (c) pontjában feltüntetett összegre korlátozódik.

13E. A gazdálkodó egységnek a közzétételben ismertetnie kell a gazdálkodó egység azon kikényszeríthető nettósítási keretmegállapodások vagy hasonló megállapodások hatályába tartozó megjelenített pénzügyi instrumentumaihoz és megjelenített pénzügyi kötelezettségeihez kapcsolódó beszámítási jogokat – ideértve e jogok jellegét is –, amelyeket a 13C. bekezdés (d) pontjával összhangban tett közzé.

13F. Ha a 13B–13E. bekezdésben előírt információkat a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött több megjegyzésben teszik közzé, a gazdálkodó egységnek kereszthivatkozásokat kell létrehoznia az érintett megjegyzések között.

▼B

Biztosíték

▼M53

14. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

a) a kötelezettségek vagy függő kötelezettségek biztosítékaként felhasznált pénzügyi eszközök könyv szerinti értékét, ideértve azokat az összegeket is, amelyeket az IFRS 9 standard 3.2.23. bekezdése (a) pontjával összhangban átsoroltak; valamint

b) a biztosítékként való felhasználás feltételeit.

▼B

15. Ha a gazdálkodó egység (pénzügyi vagy nem pénzügyi eszközre vonatkozó) biztosítékkal rendelkezik, és megengedett számára a biztosíték értékesítése vagy újbóli megterhelése a biztosíték tulajdonosa nem teljesítésének hiányában is, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a birtokolt biztosíték valós értékét;

(b) az ilyen módon eladott vagy újra megterhelt fedezet valós értékét, és azt, hogy a gazdálkodó egységnek fennáll-e kötelme annak visszaszolgáltatására; valamint

(c) a fedezet általa történő használatához kapcsolódó feltételeket.

Hitelezési veszteségek értékvesztési számlája

▼M53

16. [Törölve]

▼M53

16A. Az IFRS 9 standard 4.1.2A. bekezdésének megfelelően az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök könyv szerinti értéke nem csökken az elszámolt veszteséggel és a gazdálkodó egységnek nem kell külön bemutatnia az elszámolt veszteséget a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban a pénzügyi eszköz könyv szerinti értékének csökkenéseként. Mindazonáltal a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az elszámolt veszteséget a pénzügyi kimutatáshoz tartozó megjegyzésekben.

▼B

Összetett pénzügyi instrumentumok, amelyek több beágyazott származékos ügyletet tartalmaznak

17. Ha a gazdálkodó egység olyan instrumentumot bocsátott ki, amely kötelezettség- és tőkekomponenst egyaránt tartalmaz (lásd az IAS 32 28. bekezdését), valamint az instrumentum több olyan beágyazott származékos terméket is magában foglal, amelyek értéke egymástól függ (pl. visszahívható átváltoztatható adósságinstrumentum), ezen jellemzők létezését a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie.

Nem teljesítések és szerződésszegések

18. A ►M5 beszámolási időszak végén ◄ megjelenített *fizetendő kölcsönök* tekintetében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) az ezen fizetendő kölcsönök tőke-, kamat-, törlesztőalap- vagy törlesztési feltételeinek az adott időszakban bekövetkezett nem teljesítéseinek a részleteit;

(b) a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ nem teljesítésben lévő fizetendő kölcsönök könyv szerinti értékét; valamint

(c) hogy a nem teljesítést helyrehozták-e, vagy hogy a fizetendő kölcsönök feltételei újratárgyalásra kerültek-e a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyását megelőzően.

19. Ha a beszámolási időszakban a 18. bekezdésben említettektől eltérő hitelmegállapodási feltételeket sértettek meg, a gazdálkodó egységnek ugyanazokat az információkat kell közzétennie, amelyeket a 18. bekezdés ír elő, amennyiben az említett szerződésszegések lehetővé tették a hitelező számára gyorsított ütemű visszafizetés kérését (kivéve, ha a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ vagy az előtt a szerződésszegéseket orvosolták, vagy a hitelfeltételeket újratárgyalták).

▼M5

Az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás és saját tőke

▼B

Bevételek, ráfordítások, nyereségek vagy veszteségek tételei

▼M53

20. A gazdálkodó egységnek magukban az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásokban vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie a bevételek, ráfordítások, nyereségek vagy veszteségek következő tételeit:

a) a következőkön képződött nettó nyereségeket vagy veszteségeket:

i. az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek, elkülönülten bemutatva az IFRS 9 standard 6.7.1 bekezdésével összhangban a kezdeti megjelenítéskor vagy a későbbiekben ekként megjelölt pénzügyi eszközökön és pénzügyi kötelezettségeken képződött nettó nyereségeket vagy veszteségeket, valamint azokon a pénzügyi eszközökön és pénzügyi kötelezettségeken képződött nettó nyereségeket vagy veszteségeket, amelyeket az IFRS 9 standarddal összhangban kötelezően eredménnyel szemben valós értéken értékelnek (például az IFRS 9 standard szerinti kereskedési céllal tartott fogalomnak megfelelő pénzügyi kötelezettségek). Az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek esetében a gazdálkodó egységnek külön kell bemutatnia az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített nyereség vagy veszteség összegét és az eredményben megjelenített összeget;

▼M53

ii.–iv. [Törölve]

v. az amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek;

vi. az amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi eszközök;

vii. a tőkeinstrumentumokba történő, egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékeltként megjelölt befektetések az IFRS 9 standard 5.7.5. bekezdésével összhangban;

viii. az IFRS 9 standard 4.1.2A. bekezdésével összhangban az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök, külön-külön bemutatva a beszámolási időszakban az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített nyereség vagy veszteség összegét, és azt az összeget, amelyet az adott időszakra vonatkozóan kivezetéskor a halmozott egyéb átfogó jövedelemből az eredménybe soroltak át;

b) az amortizált bekerülési értéken vagy az IFRS 9 standard 4.1.2A. bekezdésének megfelelően egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök vagy az eredménnyel szemben valós értéken értékelttől eltérő pénzügyi kötelezettségek (effektívkamatláb-módszer használatával számított) összes kamatbevételét és összes kamatráfordítását (az összegeket külön bemutatva);

c) a következőkből származó (az effektív kamatláb megállapításában szereplő összegektől eltérő) díjbevételeket és díjráfordításokat:

i. az eredménnyel szemben valós értéken értékeltektől eltérő pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek; valamint

ii. letétkezelési vagy egyéb ügygondnoki tevékenységek, amelyek eredményeként eszközöket birtokolnak vagy fektetnek be magánszemélyek, alapok, nyugdíjpénztárak és más intézmények nevében.

d) [Törölve]

e) [Törölve]

20A. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban megjelenített, az amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi eszközök kivezetéséből eredő nyereség vagy veszteség elemzését, külön bemutatva az említett pénzügyi eszközök kivezetéséből eredő nyereséget és veszteséget. Ennek a közzétételnek magában kell foglalnia a szóban forgó pénzügyi eszközök kivezetésének okait.

▼B

Egyéb közzétételek

Számviteli politikák

▼M49

21. A (2007-ben módosított) IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard 117. bekezdésével összhangban a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie jelentős számviteli politikáit, benne a pénzügyi kimutatások elkészítése során alkalmazott értékelési alapot (vagy alapokat) és azokat az egyéb számviteli politikákat, amelyek a pénzügyi kimutatások megértése szempontjából relevánsak.

▼B

Fedezeti elszámolások

▼M53

21A. A gazdálkodó egységnek a 21B–24F. bekezdésben foglalt közzétételi követelményeket kell alkalmaznia azokra a kockázati kitettségekre, amelyeket a gazdálkodó egység fedez, és amelyek tekintetében úgy dönt, hogy fedezeti elszámolást alkalmaz. A fedezeti elszámolásokra vonatkozó közzétételeknek információt kell szolgáltatniuk:

a) a gazdálkodó egység kockázatkezelési stratégiájáról és arról, hogy azt hogyan alkalmazzák a kockázatkezelés során;

b) hogyan befolyásolhatják a gazdálkodó egység fedezeti tevékenységei a jövőbeli cash-flow-inak összegét, ütemezését és bizonytalanságát; valamint

c) a fedezeti elszámolásnak a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatására, átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatására és a saját tőke változásainak kimutatására gyakorolt hatását.

21B. A gazdálkodó egységnek az előírt közzétételeket egyetlen megjegyzésben vagy pénzügyi kimutatásainak külön szakaszában kell bemutatnia. Mindazonáltal a gazdálkodó egységnek nem kell megismételnie a máshol már bemutatott információkat, feltéve, hogy az információ egy olyan másik kimutatásra – mint például a vezetés kommentárja vagy kockázati jelentés – való kereszthivatkozással kerül beillesztésre, amely a pénzügyi kimutatások felhasználóinak ugyanolyan feltételek mellett és ugyanakkor rendelkezésére áll, mint a pénzügyi kimutatások. A kereszthivatkozásokon keresztül beillesztett információk nélkül a pénzügyi kimutatások hiányosak.

21C. Amennyiben a 22A–24F. bekezdés előírja, hogy a gazdálkodó egység kockázati kategóriánként különítse el a közzétett információt, a gazdálkodó egységnek azon kockázati kitettségek alapján kell meghatároznia az egyes kockázati kategóriákat, amelyeket fedez, és amelyekre fedezeti elszámolást alkalmaz. A gazdálkodó egységnek valamennyi fedezeti elszámolási közzététel tekintetében következetesen meg kell határoznia a kockázati kategóriákat.

21D. A 21A. bekezdésben meghatározott célok teljesítéséhez a gazdálkodó egységnek (eltérő rendelkezés hiányában) meg kell határoznia a következőket: a közzététel részletessége, a közzétételi követelmények különböző aspektusaira fektetett hangsúly, az összesítés vagy alábontás megfelelő szintje, valamint azt, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóinak szükségük van-e további magyarázatra a közzétett mennyiségi információ értékeléséhez. Mindazonáltal a gazdálkodó egységnek ugyanolyan szintű összesítést vagy alábontást kell alkalmaznia, mint amilyet a kapcsolódó információkra vonatkozóan ebben az IFRS-ben vagy az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standardban meghatározott közzétételi követelmények esetében alkalmaz.

A kockázatkezelési stratégia

22. [törölve]

22A. A gazdálkodó egységnek ki kell fejtenie kockázatkezelési stratégiáját azon kockázati kitettségek minden egyes kockázati kategóriája vonatkozásában, amelyeknek a fedezéséről dönt és amelyekre fedezeti elszámolást alkalmaz. Ennek a magyarázatnak lehetővé kell tennie, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelhessék (például) a következőket:

a) hogyan keletkeznek az egyes kockázatok;

b) a gazdálkodó egység hogyan kezeli az egyes kockázatokat; ez magában foglalja, hogy a gazdálkodó egység egy tételt teljes egészében, valamennyi kockázat tekintetében fedez-e, vagy egy tétel valamely kockázati komponensét (komponenseit) fedezi, valamint ennek okait;

c) a gazdálkodó egység által kezelt kockázati kitettségek mértéke.

▼**M53**

22B. A 22A. bekezdés követelményeinek teljesítéséhez az információnak tartalmaznia kell többek között a következők leírását:

a) a kockázati kitettségek fedezéséhez használt fedezeti instrumentumok (és használatuk módja);

b) a gazdálkodó egység hogyan határozza meg a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum közötti gazdasági kapcsolatot a fedezeti hatékonyság értékelése céljából; valamint

c) a gazdálkodó egység hogyan állapítja meg a fedezeti arányt, és melyek a fedezeti hatékonysághiány forrásai.

22C. Amennyiben a gazdálkodó egység egy specifikus kockázati komponenst fedezett tételként jelöl meg (lásd az IFRS 9 standard 6.3.7. bekezdését), a 22A. és a 22B. bekezdésben előírt közzétételen felül minőségi vagy mennyiségi információt kell szolgáltatnia a következőkről:

a) hogyan határozta meg a fedezett tételként megjelölt kockázati komponenst (ideértve a kockázati komponens és a teljes tétel közötti kapcsolat jellegének leírását); valamint

b) hogyan kapcsolódik a kockázati komponens a tétel egészéhez (például, a megjelölt kockázati komponens korábban átlagosan a teljes tétel valósérték-változásának 80 százalékát fedezte).

Jövőbeni cash flow-k összege, ütemezése és azok bizonytalansága

23. [Törölve]

23A. A gazdálkodó egységnek (kivéve, ha a 23C. bekezdés szerint mentesül) kockázati kategóriánként mennyiségi információt kell közzétennie, hogy a pénzügyi kimutatásainak felhasználói értékelni tudják a fedezeti instrumentumok feltételeit, valamint azt, hogy hogyan befolyásolják a gazdálkodó egység jövőbeni cash flow-inak összegét, ütemezését és azok bizonytalanságát.

23B. A 23A. bekezdés követelményének teljesítése érdekében a gazdálkodó egységnek a következő bontásban közzé kell tennie:

a) a fedezeti instrumentum névleges értéke ütemezésének profilját; valamint

b) adott esetben a fedezeti instrumentum átlagos árát vagy árfolyamát (például a kötési vagy határidős árat stb.).

23C. Olyan helyzetekben, amikor a gazdálkodó egység a fedezeti instrumentum vagy a fedezett tétel gyakori változása miatt rendszeresen visszaállítja (vagyis megszakítja és újraindítja) a fedezeti kapcsolatot (vagyis olyan dinamikus eljárást alkalmaz, amelyben mind a kitettség, mind a fedezeti instrumentumok révén kezelik azt, hogy a kitettség nem marad sokáig ugyanolyan – ahogy az IFRS 9 standard B6.5.24. bekezdésének (b) pontjában levő példa mutatja), a gazdálkodó egység:

a) mentesül a 23A. és a 23B. bekezdésben előírt közzétételek alól;

b) közzé kell tennie:

i. az említett fedezeti kapcsolatokra vonatkozó végleges kockázatkezelési stratégiával összefüggő információt;

▼M53

ii. annak leírását, hogyan tükrözi kockázatkezelési stratégiáját a fedezeti elszámolás használata és a szóban forgó konkrét fedezeti kapcsolatok megjelölése révén; valamint

iii. annak megjelölését, milyen gyakran szűnik meg és kezdődik újra a fedezeti kapcsolat a gazdálkodó egység szóban forgó fedezeti kapcsolatokkal összefüggő eljárásának részeként.

23D. A gazdálkodó egységnek kockázati kategóriánként közzé kell tennie a fedezeti hatékonysághiány azon forrásainak leírását, amelyek várhatóan befolyásolják a fedezeti kapcsolatot annak fennállása során.

23E. Amennyiben egy fedezeti kapcsolatban a fedezeti hatékonysághiány más forrásai is felmerülnek, a gazdálkodó egységnek ezeket a forrásokat is közzé kell tennie kockázati kategóriánként és ismertetnie kell az ezek következtében fellépő hatékonysághiányt.

23F. Cash flow-fedezeti ügyletek esetében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az olyan előre jelzett ügyletek ismertetését, amelyekre a korábbi időszakban fedezeti elszámolást alkalmaztak, de amelyek várhatóan már nem következnek be.

A fedezeti elszámolás hatása a pénzügyi helyzetre és a teljesítményre

24. [Törölve]

24A. A gazdálkodó egységnek táblázatos formában közzé kell tennie a fedezetek egyes típusaira (valósérték- vagy cash flow-fedezeti ügylet vagy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezete) kockázati kategóriánként elkülönítve a fedezeti instrumentumként megjelölt tételekhez kapcsolódó következő összegeket:

a) a fedezeti instrumentumok könyv szerinti értéke (a pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket elkülönítve);

b) a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban a fedezeti instrumentumot tartalmazó tételsor;

c) az időszakra vonatkozóan a fedezeti instrumentum valós értékének változása, amely a fedezeti hatékonysághiány megjelenítésének alapjaként szolgál; valamint

d) a fedezeti instrumentumok névleges értékei (ideértve a mennyiségeket is, mint tonna vagy köbméter).

24B. A gazdálkodó egységnek – a fedezettípusokra vonatkozóan, kockázati kategóriánként elkülönítve – táblázatos formában közzé kell tennie a fedezett tételekhez kapcsolódó következő összegeket:

a) a valósérték-fedezeti ügyletek esetében:

i. a fedezett tétel pénzügyi helyzetre vonatkozó (az eszközöket a kötelezettségektől elkülönítve bemutató) kimutatásban megjelenített könyv szerinti értéke;

ii. a valósérték-fedezeti ügyletek módosításainak a fedezett tételhez kapcsolódó halmozott összege, amelyet tartalmaz az (eszközöket a kötelezettségektől elkülönítve bemutató) pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenített fedezett tétel könyv szerinti értéke;

iii. a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban a fedezett tételt tartalmazó tételsor;

▼M53

iv. az időszakra vonatkozóan a fedezett tétel értékváltozása, amely a fedezeti hatékonysághiány megjelenítésének alapjaként szolgál; valamint

v. a valósérték-fedezeti ügyletek módosításainak a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban az olyan fedezett tételekhez kapcsolódó fennmaradó halmozott összege, amelyeket az IFRS 9 standard 6.5.10. bekezdésével összhangban már nem módosítanak a fedezeti nyereséggel vagy veszteséggel;

b) a cash flow-fedezeti ügyletek és a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügyletei esetében:

i. az időszakra vonatkozóan a fedezett tétel értékváltozása, amely a fedezeti hatékonysághiány megjelenítésének alapjaként szolgál (vagyis a cash flow-fedezeti ügyletek esetében a megjelenített hatékonysághiány meghatározásához használt értékváltozás az IFRS 9 standard 6.5.11. bekezdése (c) pontjának megfelelően);

ii. a folyó fedezetek cash flow-fedezeti tartalékának és devizaátszámítási tartalékának egyenlege, amelynek elszámolása az IFRS 9 standard 6.5.11. bekezdésének és 6.5.13. bekezdése (a) pontjának megfelelően történik; valamint

iii. azon fedezeti kapcsolatok fennmaradó, cash flow-fedezeti tartalékban és devizaátszámítási tartalékban levő egyenlege, amelyekre már nem alkalmazzák a fedezeti elszámolást.

24C. A gazdálkodó egységnek – a fedezettípusokra vonatkozóan, kockázati kategóriánként elkülönítve – táblázatos formában közzé kell tennie a következő összegeket:

a) a valósérték-fedezeti ügyletek esetében:

i. az eredményben (vagy – ha a fedezett tétel olyan tőkeinstrumentum, amely kapcsán a gazdálkodó egység az IFRS 9 standard 5.7.5. bekezdésének megfelelően úgy döntött, hogy a valós érték változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja ki – az egyéb átfogó jövedelemben) megjelenített hatékonysághiány – vagyis a fedezeti instrumentumon és a fedezett tételen keletkező fedezeti nyereség vagy veszteség közötti különbség; valamint

ii. az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban a megjelenített fedezeti hatékonysághiányt tartalmazó tételsor;

b) a cash flow-fedezeti ügyletek és a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügyletei esetében:

i. a beszámolási időszak fedezeti nyeresége vagy vesztesége, amelyet egyéb átfogó jövedelemben jelenítettek meg;

ii. az eredményben megjelenített fedezeti hatékonysághiány;

iii. az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban a megjelenített fedezeti hatékonysághiányt tartalmazó tételsor;

iv. a cash flow-fedezeti tartalékból vagy a devizaátszámítási tartalékból átsorolás miatti módosításként az eredménybe átsorolt összeg (lásd az IAS 1 standardot) (megkülönböztetve azokat az összegeket, amelyekre korábban fedezeti elszámolást alkalmaztak, de amelyek esetében a fedezett jövőbeli cash-flowk várhatóan már nem következnek be, és azokat az összegeket, amelyeket átruháztak, mert a fedezett tétel befolyásolta az eredményt);

v. az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban az átsorolás miatti módosítást tartalmazó tételsor (lásd az IAS 1 standardot); valamint

▼M53

vi. nettó pozíció fedezeti ügylete esetében az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban külön tételsorban megjelenített fedezeti nyereség vagy veszteség (lásd az IFRS 9 standard 6.6.4. bekezdését).

24D. Amennyiben a 23C. bekezdésben levő mentesség által érintett fedezeti kapcsolatok volumene nem tükrözi a beszámolási időszakra jellemző szokásos volument (vagyis a beszámoló fordulónapján a volumen nem tükrözi az időszakra jellemző volument), a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt és azt az okot, amely miatt úgy ítéli meg, hogy a volumenek nem reprezentatívak.

24E. A gazdálkodó egységnek az IAS 1 standarddal összhangban meg kell adnia az egyes tőkekomponensek egyeztetését és az egyéb átfogó jövedelem elemzését, melyek együttesen:

a) különbséget tesznek legalább a 24C. bekezdés (b) pontjának i. és iv. alpontja szerinti közzétételekhez kapcsolódó összegek és azon összegek között, amelyeket az IFRS 9 standard 6.5.11. bekezdése (d) pontjának i. és iii. alpontja szerint számolnak el;

b) különbséget tesznek az ügylethez kötődő fedezett tételt fedező opciók időértékéhez kapcsolódó összegek és az időszakhoz kötődő fedezett tételt fedező opciók időértékéhez kapcsolódó összegek között, amennyiben a gazdálkodó egység az opció időértékét az IFRS 9 standard 6.5.15. bekezdésének megfelelően számolja el; valamint

c) különbséget tesznek az ügylethez kötődő fedezett tételt fedező forwardszerződések forward eleméhez és a pénzügyi instrumentumok devizafelárához kapcsolódó összegek és az időszakhoz kötődő fedezett tételt fedező forwardszerződések forward eleméhez és a pénzügyi instrumentumok devizafelárához kapcsolódó összegek között, amennyiben a gazdálkodó egység a szóban forgó összegeket az IFRS 9 standard 6.5.16. bekezdésének megfelelően számolja el.

24F. A gazdálkodó egységnek kockázati kategóriánként elkülönítve közzé kell tennie a 24E. bekezdésben előírt információt. Ezt a kockázat szerinti alábontást meg lehet adni a pénzügyi kimutatásokhoz tartozó megjegyzésekben.

Opció hitelezési kitettségnek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölésére

24G. Ha a gazdálkodó egység egy pénzügyi instrumentumot vagy annak egy arányos részét az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölt meg, mert a szóban forgó pénzügyi instrumentummal szembeni hitelkockázatot hitelderivatívával kezeli, közzé kell tennie:

a) olyan hitelderivatívák esetében, amelyeket az IFRS 9 standard 6.7.1. bekezdésének megfelelően eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi instrumentummal szembeni hitelkockázat kezelésére használnak, az időszak eleji és végi névleges értékek és valós érték egyeztetését;

b) az IFRS 9 standard 6.7.1. bekezdésének megfelelően eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi instrumentum vagy annak egy arányos része megjelölésekor az eredményben megjelenített nyereséget vagy veszteséget; valamint

c) pénzügyi instrumentum vagy annak adott arányos része eredménnyel szemben valós értéken történő értékelésének megszüntetésekor a pénzügyi instrumentum valós értékét, amely az új könyv szerinti érték lett az IFRS 9 standard 6.7.4. bekezdése (b) pontjának megfelelően, valamint a kapcsolódó névleges vagy tőkeösszeget (az IAS 1 standard szerinti összehasonlító adatok megadása kivételével a gazdálkodó egységnek a következő időszakokban nem kell folytatnia ezt a közzétételt).

▼B

Valós érték

25. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek (lásd a 6. bekezdést) minden egyes csoportjára nézve – a 29. bekezdésben említettek kivételével – közzé kell tennie az adott eszköz- és kötelezettségcsoport valós értékét olyan módon, hogy azt össze lehessen hasonlítani annak könyv szerinti értékével.

26. A gazdálkodó egységnek a valós értékek közzétételekor csoportokba kell rendeznie a pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket, de ezeket csak olyan mértékben számíthatja be egymással szemben, amilyen mértékben a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban ◄ szereplő könyv szerinti értékeiket egymással szemben beszámítja.

▼M33

_____

▼M53

28. Néhány esetben a gazdálkodó egység nem jeleníti meg a nyereséget vagy a veszteséget egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezdeti megjelenítésekor, mivel a valós értéket az azonos eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó aktív piaci jegyzett ár (vagyis egy 1. szintű input) nem bizonyítja, és olyan értékelési technikán sem alapul, amely kizárólag megfigyelhető piacokról származó adatokat használ (lásd az IFRS 9 standard B5.1.2A. bekezdését). Ilyen esetekben a gazdálkodó egységnek pénzügyieszköz-csoportonként vagy pénzügyi-kötelezettség-csoportonként közzé kell tennie:

a) az arra vonatkozó számviteli politikáját, hogy az eredményben megjelenítse a kezdeti megjelenítéskori valós érték és az ügyleti ár különbözetét annak érdekében, hogy tükrözze azon tényezőknek (ideértve az időtényezőt is) a változását, amelyeket a piaci résztvevők az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor figyelembe vennének (lásd az IFRS 9 standard B5.1.2A. bekezdésének (b) pontját).

b) azt az összesített különbözetet a beszámolási időszak kezdetén és végén, amelyet még meg kell jeleníteni az eredményben, valamint az ezen különbözet egyenlegében bekövetkezett változások egyeztetését;

c) hogy a gazdálkodó egység miért jutott arra a következtetésre, hogy a valós értéknek nem a legjobb bizonyítéka az ügyleti ár, ideértve a valós értéket alátámasztó bizonyíték leírását is.

29. Nem követelmény a valós értékek közzététele:

▼B

(a) ha a könyv szerinti érték a valós érték ésszerű közelítését adja, például az olyan pénzügyi instrumentumok esetében, mint a rövid lejáratú vevőkövetelések és a rövid lejáratú szállítói kötelezettségek;

▼M53

(b) [Törölve]

▼B

(c) az (IFRS 4-ben ismertetett) diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmazó szerződés esetén, amennyiben e jellemző valós értékét nem lehet megbízhatóan mérni.

▼M53

30. A 29. bekezdés (c) pontjában ismertetett esetben a gazdálkodó egységnek információkat kell közzétennie a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy azok kialakíthassák saját megítélésüket a szóban forgó szerződések könyv szerinti értéke és valós értéke közötti lehetséges különbségek mértékéről; beleértve:

▼B

(a) azt a tényt, hogy ezen instrumentumok valósérték-információit nem tették közzé, mert azok valós értéke nem mérhető megbízhatóan;

▼B

(b) a pénzügyi instrumentumok leírását, azok könyv szerinti értékét, valamint annak magyarázatát, hogy a valós értéket miért nem lehet megbízhatóan mérni;

(c) az instrumentumok piacára vonatkozó információkat;

(d) azt, hogy a gazdálkodó egység el kívánja-e idegeníteni a pénzügyi instrumentumokat, és hogy hogyan szándékozik tenni azt; valamint

(e) ha olyan pénzügyi eszközöket vezetnek ki, amelyek valós értékét korábban nem lehetett megbízhatóan mérni, ezt a tényt, a kivezetéskori könyv szerinti értéket és a megjelenített nyereség vagy veszteség összegét.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOKBÓL EREDŐ KOCKÁZATOK JELLEGE ÉS MÉRTÉKE

31. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat az információkat, amelyek képessé teszik a pénzügyi kimutatásainak felhasználóit a pénzügyi instrumentumokból eredő azon kockázatok jellegének és mértékének értékelésére, amelyeknek a gazdálkodó egység a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ ki van téve.

32. A 33–42. bekezdésben előírt közzétételek a pénzügyi instrumentumokból eredő kockázatokra összpontosítanak, valamint arra, hogy hogyan kezelték ezeket a kockázatokat. E kockázatok rendszerint magukban foglalják a hitelkockázatot, a *likviditási kockázat*ot és a piaci kockázatot, de nem korlátozódnak csak ezekre.

▼M29

32A. Amennyiben kvantitatív közzétételekkel kapcsolatos kvalitatív közzétételekre is sor kerül, az lehetővé teszi a felhasználók számára, hogy a kapcsolódó közzétételek között összefüggéseket teremtsenek, és így átfogó képet alkossanak a pénzügyi instrumentumokból eredő kockázatok jellegéről és mértékéről. A kvalitatív és a kvantitatív közzétételek közötti összefüggéssel az információk olyan módon tehetők közzé, amely jobban lehetővé teszi a felhasználók számára a gazdálkodó egység kockázati kitettségének az értékelését.

▼B

Kvalitatív közzétételek

33. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumokból eredő minden egyes kockázattípusra nézve közzé kell tennie:

(a) a kockázatnak való kitettségeket, és azok felmerülésének módját;

(b) a kockázatkezelésre vonatkozó célkitűzéseit, politikáit és eljárásait, valamint a kockázat mérésére használt módszereket; valamint

(c) az (a)-ban és (b)-ben az előző időszak óta bekövetkezett bármely változást.

Kvantitatív közzétételek

▼M29

34. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumokból eredő minden egyes kockázattípusra nézve közzé kell tennie:

(a) összefoglaló számszerűsített adatokat az adott kockázatnak való kitettségéről a beszámolási időszak végén. E közzétételnek azokon az információkon kell alapulnia, amelyeket a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői (ahogy ezt az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard definiálja) – például az igazgatótanács vagy az ügyvezető igazgató – belső forrásokból megkapnak.

(b) a 36–42. bekezdésben előírt közzétételeket, amennyiben azokat az (a) pont alapján nem adják meg.

(c) a kockázatkoncentrációkat, amennyiben azok az (a) és (b) pont szerinti közzétételek alapján nem nyilvánvalóak.

▼B

35. Ha a beszámolási fordulónapra közzétett számszerűsített adatok nem tükrözik a gazdálkodó egységnek a beszámolási időszakra jellemző kockázati kitettségét, a gazdálkodó egységnek további, reprezentatív információkat kell rendelkezésre bocsátania.

Hitelkockázat

▼M53

Hatókör és célok

35A. A gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a 35F–35N. bekezdésben foglalt közzétételi követelményeket azokra a pénzügyi instrumentumokra, amelyekre az IFRS 9 standardba foglalt értékvesztési követelmények alkalmazandók. Azonban:

a) a vevőkövetelések, szerződéses eszközök és lízingkövetelések esetében a 35J. bekezdés alkalmazandó azokra a vevőkövetelésekre, szerződéses eszközökre és lízingkövetelésekre, amelyekre élettartami várható hitelezési veszteséget jelenítenek meg az IFRS 9 standard 5.5.15. bekezdésének megfelelően, amennyiben az említett, több mint 30 napja késedelmes pénzügyi eszközöket módosítják; és

b) a 35K. bekezdés (b) pontja nem alkalmazandó a lízingkövetelésekre.

35 B. A hitelkockázatra vonatkozó, a 35F–35N. bekezdésnek megfelelő közzétételeknek lehetővé kell tenniük a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék a hitelkockázatnak a jövőbeni cash flow-k összegére, ütemezésére és bizonytalanságára gyakorolt hatását. E cél elérése érdekében a hitelkockázatra vonatkozó közzétételeknek tartalmazniuk kell:

a) a gazdálkodó egység hitelkockázat-kezelési gyakorlatára és arra vonatkozó információt, hogy az miként kapcsolódik a várható hitelezési veszteségek megjelenítéséhez és értékeléséhez, beleértve a várható hitelezési veszteségek méréséhez használt módszereket, feltételezéseket és adatokat;

b) az olyan mennyiségi és minőségi információkat, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy értékeljék a pénzügyi kimutatásokban a várható hitelezési veszteségekből eredő összegeket, ideértve a várható hitelezési veszteségek összegének változásait és e változások okait; és

c) a gazdálkodó egység hitelkockázati kitettségére (vagyis a gazdálkodó egység pénzügyi eszközeiben és hitelnyújtási elkötelezettségében rejlő hitelkockázatra) vonatkozó információkat, beleértve a jelentős hitelkockázat-koncentrációkat.

35C. A gazdálkodó egységnek nem kell a máshol már bemutatott információt megismételnie, feltéve, hogy ez az információ egy, olyan pénzügyi kimutatásra vagy másik kimutatásra – mint például a vezetés kommentárja vagy kockázati jelentés – való kereszthivatkozással szerepel, amely a pénzügyi kimutatások felhasználóinak ugyanolyan feltételek mellett és ugyanakkor rendelkezésére áll, mint a pénzügyi kimutatások. A kereszthivatkozásokon keresztül beillesztett információk nélkül a pénzügyi kimutatások hiányosak.

35D. A 35B. bekezdésben meghatározott célok teljesítéséhez a gazdálkodó egységnek (eltérő rendelkezés hiányában) mérlegelnie kell a következőket: a közzététel részletessége, a közzétételi követelmények különböző aspektusaira fektetett hangsúly, az összesítés vagy alábontás megfelelő szintje, valamint azt, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóinak szükségük van-e további magyarázatra a közzétett mennyiségi információ értékeléséhez.

▼**M53**

35E. Ha a 35F–35N. bekezdéseknek megfelelően szolgáltatott közzétételek nem elegendők a 35B. bekezdésben szereplő célok eléréséhez, a gazdálkodó egység köteles további, a szóban forgó célok eléréséhez szükséges információkat közzétenni.

Hitelkockázat-kezelési gyakorlatok

35F. A gazdálkodó egységnek el kell magyaráznia hitelkockázat-kezelési gyakorlatát és azt, hogy az miként kapcsolódik a várható hitelezési veszteségek megjelenítéséhez és értékeléséhez. E cél eléréséhez a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat az információkat, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék és értékeljék:

a) a gazdálkodó egység hogyan határozta meg azt, hogy a pénzügyi instrumentumok hitelkockázata jelentősen növekedett-e a kezdeti megjelenítés óta, ideértve a következőket:

   i. az IFRS 9 standard 5.5.10. bekezdésének megfelelően a pénzügyi instrumentumot alacsony hitelkockázatúnak tekintik-e, és ha igen, hogyan állapítják ezt meg (meg kell jelölni a pénzügyi instrumentumok azon csoportjait is, amelyekre ez alkalmazandó); valamint

   ii. megcáfolják-e az IFRS 9 standard 5.5.11. bekezdésében levő azon feltételezést, hogy a hitelkockázat jelentősen növekedett a kezdeti megjelenítés óta, amennyiben a pénzügyi eszköz több mint 30 napja késedelmes, és ha igen, hogyan;

b) a gazdálkodó egység nemteljesítésre vonatkozó fogalommeghatározásait, a szóban forgó fogalmak kiválasztásának indokolásával;

c) amennyiben a várható hitelezési veszteségeket együttes alapon értékelték, hogyan történt az instrumentumok csoportosítása;

d) a gazdálkodó egység hogyan határozta meg, hogy a pénzügyi eszközök értékvesztett pénzügyi eszközök;

e) a gazdálkodó egység leírási politikáját, ideértve az arra utaló mutatókat, hogy ésszerűen nem várható megtérülés, valamint az azon pénzügyi eszközökkel összefüggő politikára vonatkozó információkat, amelyeket leírtak, de még végrehajtás tárgyát képezik; valamint

f) hogyan alkalmazták az IFRS 9 standard 5.5.12. bekezdésének követelményeit a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-inak módosítására, ideértve, hogy a gazdálkodó egység:

   i. hogyan határozza meg, hogy egy pénzügyi eszköz hitelkockázata, amely módosult, miközben az elszámolt veszteséget az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összegen értékelték, olyan mértékben javult-e, hogy az elszámolt veszteség értékelése visszatér a 12 havi várható hitelezési veszteséggel megegyező összeghez az IFRS 9 standard 5.5.5. bekezdésének megfelelően; valamint

   ii. nyomon követi a pénzügyi eszköz i. alpontban meghatározott kritériumoknak megfelelő elszámolt vesztesége későbbi, az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összegen történő átértékelésének mértékét az IFRS 9 standard 5.5.3. bekezdésének megfelelően.

▼**M53**

35G. A gazdálkodó egységnek el kell magyaráznia az IFRS 9 standard 5.5. szakaszában levő követelmények alkalmazásához használt inputokat, feltételezéseket és becslési módszereket. E célból a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

a) a következőkhöz használt inputok, feltételezések és becslési módszerek alapját:

i. a 12 havi és az élettartami várható hitelezési veszteségek mérése;

ii. annak meghatározása, hogy a pénzügyi instrumentumok hitelkockázata jelentősen növekedett-e a kezdeti megjelenítés óta; valamint

iii. annak meghatározása, hogy a pénzügyi eszköz értékvesztett pénzügyi eszköz-e;

b) hogyan illesztette be az előretekintő információt a várható hitelezési veszteségek meghatározásába, ideértve a makrogazdasági információk felhasználását; valamint

c) a becslési módszerek vagy a beszámolási időszak során tett lényeges feltételezések változásait és e változások okait.

A várható hitelezési veszteségekből eredő összegekre vonatkozó mennyiségi és minőségi információk

35H. Az elszámolt veszteség változásainak és e változások okainak magyarázatához a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumok csoportjaira vonatkoztatva táblázatba foglalva meg kell adnia az elszámolt veszteség nyitóegyenlege és záróegyenlege közötti egyeztetést, külön bemutatva az időszak alatti változásokat a következők esetében:

a) a 12 havi várható hitelezési veszteséggel megegyező összeggel értékelt elszámolt veszteség;

b) az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összeggel értékelt elszámolt veszteség a következők esetében:

i. pénzügyi instrumentumok, amelyek esetében a hitelkockázat a kezdeti megjelenítés óta jelentősen növekedett, de amelyek nem értékvesztett pénzügyi eszközök;

ii. pénzügyi eszközök, amelyek a beszámoló fordulónapján értékvesztettek (de nem vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök); valamint

iii. vevőkövetelések, szerződéses eszközök és lízingkövetelések, amelyek vonatkozásában az elszámolt veszteséget az IFRS 9 standard 5.5.15. bekezdésének megfelelően értékelik.

c) vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök. Az egyeztetésen kívül a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a kezdetben megjelenített pénzügyi eszközök kezdeti megjelenítéskori diszkontálatlan várható hitelezési veszteségének teljes összegét a beszámolási időszakban.

▼**M53**

35I. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói megértsék az elszámolt veszteség 35H. bekezdésnek megfelelően közzétett változásait, a gazdálkodó egységnek magyarázatot kell adnia arra, hogy a pénzügyi instrumentumok bruttó könyv szerinti értékének az időszakbeli jelentős változásai hogyan járultak hozzá az elszámolt veszteség változásaihoz. Az információt elkülönítve kell megadni azokra a pénzügyi instrumentumokra vonatkozóan, amelyek a 35H. bekezdés (a)–(c) pontja szerinti elszámolt veszteséget jelentenek, és magában kell foglalnia a releváns minőségi és mennyiségi információkat. A pénzügyi instrumentumok bruttó könyv szerinti értékében bekövetkezett, az elszámolt veszteség változásaihoz hozzájáruló változásokra adott példák tartalmazhatják a következőket:

a) a beszámolási időszakban keletkeztetett vagy vásárolt pénzügyi instrumentumok miatti változások;

b) a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-inak módosulása, ami nem eredményezi a szóban forgó pénzügyi eszközök kivezetését az IFRS 9 standardnak megfelelően;

c) a beszámolási időszakban kivezetett (többek között a leírt) pénzügyi instrumentumok miatti változások; valamint

d) abból eredő változások, hogy az elszámolt veszteséget 12 havi vagy élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összegen értékelik-e.

35J. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói megértsék a szerződéses cash flow-k azon módosításainak jellegét és a módosításoknak a pénzügyi eszközökre gyakorolt hatását, melyek nem eredményeztek kivezetést, valamint e módosítások hatását a várható hitelezési veszteségek értékelésére, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

a) a módosítás előtti amortizált bekerülési értéket és azon pénzügyi eszközök megjelenített, a módosításból eredő nettó nyereségét vagy veszteségét, amelyek szerződéses cash flow-it módosították a beszámolási időszakban, miközben elszámolt veszteségük értékelése az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összegen történt; valamint

b) azon pénzügyi eszközök bruttó könyv szerinti értékét a beszámolási időszak végén, amelyeket a kezdeti megjelenítés óta módosítottak, miközben az elszámolt veszteséget az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összegen értékelték és amelyek esetében az elszámolt veszteség a beszámolási időszakban változott 12 havi várható hitelezési veszteséggel egyező összegre.

35K. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói megértsék a biztosíték és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek hatását a várható hitelezési veszteségek összegeire, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumok csoportjaira bontva közzé kell tennie a következőket:

a) az az összeg, amely a beszámolási időszak végi maximális hitelkockázati kitettségét leginkább jellemzi, figyelmen kívül hagyva a biztosítékokat vagy egyéb hitelminőség-javítási lehetőségeket (például azokat a nettósítási megállapodásokat, amelyek az IAS 32 standarddal összhangban nem felelnek meg az egymással szembeni beszámítás feltételeinek);

b) a biztosítékként tartott fedezetek és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek szöveges leírása, többek között:

▼**M53**

i. a tartott biztosíték jellegének és minőségének ismertetése;

ii. a szóban forgó biztosíték vagy hitelminőség-javítási lehetőségek minőségében a gazdálkodó egység biztosítékpolitikájának a beszámolási időszakban történt romlása vagy változása következtében bekövetkezett jelentős változások magyarázata; valamint

iii. azon pénzügyi instrumentumokra vonatkozó információ, amelyek esetében a gazdálkodó egység nem jelenített meg a biztosíték miatti elszámolt veszteséget;

c) a biztosítékként tartott fedezetre vagy egyéb hitelminőség-javítási lehetőségekre vonatkozó mennyiségi információ (például azon mérték számszerűsítése, hogy a biztosítékok és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek mennyire enyhítik a hitelkockázatot) a beszámoló fordulónapján értékvesztett pénzügyi eszközök esetében.

35L. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azon pénzügyi eszközök kint lévő szerződéses összegeit, amelyek a beszámolási időszakban leírásra kerültek, de még végrehajtás tárgyát képezik.

Hitelkockázati kitettség

35M. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelni tudják a gazdálkodó egység hitelkockázati kitettségét és megértsék jelentős hitelkockázat-koncentrációit, a gazdálkodó egységnek – hitelminősítési kategóriánként – közzé kell tennie a pénzügyi eszközök bruttó könyv szerinti értékét, valamint a hitelnyújtási elkötelezettségek hitelkockázati kitettségét és a pénzügyi garanciaszerződéseket. Ezt az információt elkülönítve kell megadni a következő pénzügyi instrumentumok tekintetében:

a) amelyek esetében az elszámolt veszteség a 12 havi várható hitelezési veszteséggel megegyező összegen értékelt;

b) amelyek esetében az elszámolt veszteség az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összeggel értékelt és amelyek:

i. olyan pénzügyi instrumentumok, amelyek esetében a hitelkockázat a kezdeti megjelenítés óta jelentősen növekedett, de amelyek nem értékvesztett pénzügyi eszközök;

ii. olyan pénzügyi eszközök, amelyek a beszámoló fordulónapján értékvesztettek (de nem vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök); valamint

iii. vevőkövetelések, szerződéses eszközök és lízingkövetelések, amelyek vonatkozásában az elszámolt veszteséget az IFRS 9 standard 5.5.15. bekezdésének megfelelően határozzák meg;

c) vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök.

35N. Az olyan vevőkövetelések, szerződéses eszközök és lízingkövetelések esetében, amelyekre a gazdálkodó egység az IFRS 9 standard 5.5.15. bekezdését alkalmazza, a 35M. bekezdésnek megfelelően nyújtott információ alapulhat céltartalékmátrixon (lásd az IFRS 9 standard B5.5.35. bekezdését).

▼M53

36. A jelen IFRS hatókörébe tartozó valamennyi olyan pénzügyi instrumentumra vonatkozóan, amelyre az IFRS 9 standard értékvesztési követelményei nem alkalmazandók, a gazdálkodó egységnek pénzügyiinstrumentum-csoportonként közzé kell tennie:

a) azt az összeget, amely a beszámolási időszak végi maximális hitelkockázati kitettségét leginkább jellemzi, figyelmen kívül hagyva a biztosítékokat vagy egyéb hitelminőség-javítási lehetőségeket (például azokat a nettósítási megállapodásokat, amelyek az IAS 32 standarddal összhangban nem felelnek meg az egymással szembeni beszámítás feltételeinek); ez a közzététel nem szükséges az olyan pénzügyi instrumentumok esetében, amelyek könyv szerinti értéke a lehető legjobban tükrözi a maximális hitelkockázati kitettséget;

b) a biztosítékként tartott fedezetek és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek, továbbá ezek pénzügyi hatásainak ismertetését (például azon mérték számszerűsítését, hogy a biztosítékok és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek mennyire enyhítik a hitelkockázatot) azon összeg vonatkozásában, amely a hitelkockázatnak való maximális kitettséget a leginkább tükrözi (függetlenül attól, hogy ezt az (a) ponttal összhangban közzéteszik-e vagy pedig a pénzügyi instrumentum könyv szerinti értéke tükrözi).;

c) [Törölve]

▼M29

d) [törölve]

Késedelmes vagy értékvesztett pénzügyi eszközök

▼M53

37. [Törölve]

▼M29

Kapott biztosítékok és egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek

38. Amennyiben a gazdálkodó egység a beszámolási időszakban pénzügyi vagy nem pénzügyi eszközökhöz jut a fedezetként nála lévő biztosítékok birtokba vételén vagy az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek (például garanciák) lehívásán keresztül, és ezek az eszközök megfelelnek a más IFRS-ek megjelenítésre vonatkozó kritériumainak, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a beszámolási fordulónapon a birtokában lévő ilyen eszközök tekintetében:

(a) az eszközök jellegét és könyv szerinti értékét; és

(b) ha az eszközöket nem lehet könnyen pénzeszközre váltani, az ezen eszközök elidegenítésére vagy a gazdálkodó egység tevékenységeiben való felhasználására vonatkozó politikát.

▼B

Likviditási kockázat

▼M19

39. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a nem-származékos pénzügyi kötelezettségekre a lejárati elemzést (ideértve a kibocsátott pénzügyi garancia-szerződéseket), amely bemutatja a szerződés szerint hátralévő lejáratokat.

(b) a származékos pénzügyi kötelezettségekre a lejárati elemzést. A lejárati elemzésnek tartalmaznia kell az olyan származékos pénzügyi kötelezettségek szerződés szerint hátralévő lejáratait, amelyeknél a szerződés szerinti lejáratok lényegesek a cash flow-k ütemezésének megértéséhez (lásd a B11B. bekezdést).

▼M19

(c) annak ismertetését, hogyan kezeli az (a) és (b) pontokban rejlő likviditási kockázatot.

▼B

Piaci kockázat

Érzékenységi elemzés

40. A gazdálkodó egységnek, kivéve, ha megfelel a 41. bekezdésnek, közzé kell tennie:

(a) azon piaci kockázatok minden egyes típusának érzékenységi vizsgálatát, amelyeknek a gazdálkodó egység a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ ki van téve, bemutatva, hogy a releváns kockázati változónak az adott ►M5 beszámolási időszak végén ◄ ésszerűen lehetséges változásai hogyan befolyásolták volna az eredményt, valamint a saját tőkét;

(b) az érzékenységi elemzés elkészítésére használt módszereket és feltételezéseket; valamint

(c) az alkalmazott módszerek és feltételezések változásait az előző időszakhoz képest, és ezen változások okait.

41. Ha a gazdálkodó egység a kockázati változók (például a kamatlábak és a devizaárfolyamok) közötti kölcsönös összefüggéseket tükröző érzékenységi – például kockáztatott érték – vizsgálatot készít, és azt a pénzügyi kockázatok kezelésére használja, akkor ezt a vizsgálatot használhatja a 40. bekezdésben ismertetett vizsgálat helyett. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie továbbá:

(a) az érzékenységi vizsgálat elkészítéséhez használt módszer, valamint a szolgáltatott adatok alapját képező fő paraméterek és feltételezések magyarázatát; valamint

(b) az alkalmazott módszer céljának magyarázatát és azon korlátok magyarázatát, amelyek azt eredményezhetik, hogy az információk nem tükrözik teljesen hűen az érintett eszközök és kötelezettségek valós értékét.

A piaci kockázattal kapcsolatos egyéb közzétételek

42. Amennyiben a 40. vagy 41. bekezdéssel összhangban közzétett érzékenységi vizsgálatok nem tükröznek egy, a pénzügyi instrumentumban rejlő kockázatot (mert például az év végi kitettség nem tükrözi az év során jelentkező kitettséget), a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt és azt az okot, amely miatt úgy ítéli meg, hogy az érzékenységi vizsgálatok nem reprezentatívak.

▼M30

PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK ÁTADÁSA

42A. A 42B–42H. bekezdésekben szereplő, a pénzügyi eszközök átadásával kapcsolatos közzétételi követelmények kiegészítik a jelen IFRS-ben előírt többi közzétételi követelményt. A gazdálkodó egységnek a 42B–42H. bekezdésekben előírt közzétételeket pénzügyi kimutatásaiban egyetlen közös megjegyzésben kell prezentálnia. A gazdálkodó egységnek teljesítenie kell az előírt közzétételeket minden olyan átadott pénzügyi eszközre vonatkozóan, amelyet nem vezettek ki, valamint az átadott eszközökben való minden olyan folytatódó részvételre vonatkozóan, amely a beszámoló fordulónapján fennáll, tekintet nélkül arra, hogy a kapcsolódó átadási tranzakció mikor következett be. Az említett bekezdésekben előírt közzétételi követelmények alkalmazása céljából a gazdálkodó egység akkor, és csak akkor adja át egy pénzügyi eszköz (az átadott pénzügyi eszköz) egészét vagy egy részét, ha:

▼M30

(a) a pénzügyi eszközből származó cash flow-k szerzésére vonatkozó szerződéses jogokat átadja; vagy

(b) a pénzügyi eszközből származó cash flow-k szerzésére vonatkozó szerződéses jogokat megtartja, de szerződéses kötelmet vállal a cash flow-k egy vagy több kedvezményezett számára történő megfizetésére egy megállapodás keretében.

42B. A gazdálkodó egységnek kell közzétennie olyan információkat, amelyek lehetővé teszik pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy:

(a) megértsék az átadott, de nem egészében kivezetett pénzügyi eszközök és a kapcsolódó kötelezettségek közötti kapcsolatot; és

(b) értékeljék a gazdálkodó egység kivezetett eszközökben lévő folytatódó részvételének jellegét és a hozzá kapcsolódó kockázatokat.

▼M53

42C. A 42E–42H. bekezdésben előírt közzétételi követelmények alkalmazása céljából a gazdálkodó egységnek akkor van folytatódó részvétele egy átadott pénzügyi eszközben, ha az átadás részeként a gazdálkodó egység megtart az átadott pénzügyi eszközben foglalt szerződéses jogokat vagy kötelmeket, vagy az átadott pénzügyi eszközökhöz kapcsolódó új szerződéses jogokat vagy kötelmeket szerez. A 42E–42H. bekezdésben előírt közzétételi követelmények alkalmazása céljából a következők nem minősülnek folytatódó részvételnek:

▼M30

(a) csalárd átadáshoz és a méltányosság, jóhiszeműség és tisztességes kereskedelem fogalmához kapcsolódó szokásos nyilatkozatok és garanciák, amelyek egy jogi eljárás eredményeképp érvénytelenít-hetik az átadást;

▼M53

(b) olyan megállapodás, amely alapján a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközből származó cash flow-k szerzésére vonatkozó szerződéses jogokat megtartja, de szerződéses kötelmet vállal a cash flow-k kifizetésére egy vagy több gazdálkodó egység felé, és az IFRS 9 standard 3.2.5. bekezdésének (a)–(c) pontjában foglalt feltételek teljesülnek.

▼M30

(c) olyan megállapodás, amely alapján a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközből származó cash flow-k szerzésére vonatkozó szerződéses jogokat megtartja, de szerződéses kötelmet vállal a cash flow-k kifizetésére egy vagy több gazdálkodó egység felé, és az IAS 39 standard 19. bekezdésének (a)–(c) pontjában foglalt feltételek teljesülnek.

Átadott, de nem egészében kivezetett pénzügyi eszközök

▼M53

42D. Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység olyan módon adott át pénzügyi eszközöket, hogy az átadott pénzügyi eszközök egy része, vagy azok összessége nem felel meg a kivezetés feltételeinek. A 42B. bekezdés (a) pontjában meghatározott célok teljesítése érdekében a gazdálkodó egységnek minden beszámolási fordulónapon az átadott, de nem egészében kivezetett pénzügyi eszközök minden csoportjára vonatkozóan közzé kell tennie:

▼M30

(a) az átadott eszközök jellegét;

(b) a tulajdonlással járó azon kockázatok és hasznok jellegét, amelyeknek a gazdálkodó egység ki van téve;

▼M30

(c) az átadott eszközök és a kapcsolódó kötelezettségek közötti kapcsolat jellegének leírását, beleértve azokat az átadásból eredő korlátozásokat is, amelyek érintik az átadott eszközöknek a beszámolót készítő gazdálkodó egység általi felhasználását.

(d) ha a kapcsolódó kötelezettségek másik szerződéses fele (felei) kizárólag az átadott eszközöket veszi (veszik) igénybe, akkor egy jegyzéket, amely meghatározza az átadott eszközök valós értékét, a kapcsolódó kötelezettségek valós értékét és a nettó pozíciót (az átadott eszközök és a kapcsolódó kötelezettségek valós értékének különbsége);

(e) ha a gazdálkodó egység továbbra is megjeleníti az összes átadott eszközt, akkor az átadott eszközök és a kapcsolódó kötelezettségek könyv szerinti értékét;

▼M53

(f) ha a gazdálkodó egység csak a folytatódó részvétele mértékéig jeleníti meg az eszközöket (lásd az IFRS 9 standard 3.2.6. bekezdése (c) pontjának ii. alpontját és 3.2.16. bekezdését), akkor az eredeti eszközök átadás előtti teljes könyv szerinti értékét, a gazdálkodó egység által továbbra is megjelenített eszközök könyv szerinti értékét, valamint a kapcsolódó kötelezettségek könyv szerinti értékét.

▼M30

Átadott, egészében kivezetett pénzügyi eszközök

▼M53

42E. A 42B. bekezdés (b) pontjában meghatározott célok teljesítése érdekében, amikor a gazdálkodó egység egészében kivezeti az átadott pénzügyi eszközöket (lásd az IFRS 9 standard 3.2.6. bekezdés (a) pontját és (c) pontjának i. alpontját) de azokban folytatódó részvétele van, akkor a gazdálkodó egységnek minden beszámolási fordulónapon a folytatódó részvétel minden típusára vonatkozóan közzé kell tennie legalább:

▼M30

(a) azoknak az eszközöknek és kötelezettségeknek a könyv szerinti értékét, amelyeket a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában megjelenített és amelyek révén megvalósul a gazdálkodó egység folytatódó részvétele a kivezetett pénzügyi eszközökben, valamint azokat a sorokat, amelyekben az említett eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét megjelenítik;

(b) azoknak az eszközöknek és kötelezettségeknek a valós értékét, amelyek révén megvalósul a gazdálkodó egység folytatódó részvétele a kivezetett pénzügyi eszközökben;

(c) azt az összeget, amely legjobban tükrözi a gazdálkodó egységnek a kivezetett pénzügyi eszközökben lévő folytatódó részvételéből eredő veszteségnek való maximális kitettségét, valamint információt arról, hogy hogyan határozzák meg a veszteségnek való maximális kitettséget;

(d) azokat a diszkontálatlan pénzeszköz-kiáramlásokat, amelyekre a kivezetett pénzügyi eszközök visszavásárlásához szükség lenne vagy lehet (például a kötési ár egy opciós megállapodásban) vagy az átadott eszközök tekintetében az átvevőnek fizetendő egyéb összegeket. Változó pénzeszköz-kiáramlás esetén a közzétett összegnek az egyes beszámolási fordulónapokon fennálló feltételeken kell alapulnia;

▼M30

(e) egy lejárati elemzést azon diszkontálatlan pénzeszköz-kiáramlások vonatkozásában, amelyekre a kivezetett pénzügyi eszközök visszavásárlásához szükség lenne vagy lehet, vagy azon egyéb összegek vonatkozásában, amelyek az átadott eszközök tekintetében az átvevőnek fizetendők, bemutatva a gazdálkodó egység folytatódó részvételének fennmaradó, szerződés szerinti lejáratait;

(f) minőségi információkat, amelyek megmagyarázzák és alátámasztják az (a)–(e) pontban előírt mennyiségi közzétételeket.

42F. Ha a gazdálkodó egységnek egynél több típusú folytatódó részvétele van az adott kivezetett pénzügyi eszközben, akkor a gazdálkodó egység a 42E. bekezdésben előírt információkat az adott eszköz tekintetében összevonhatja, és a folytatódó részvétel egy típusa szerint is bemutathatja.

42G. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek a folytatódó részvétel minden típusára vonatkozóan közzé kell tennie:

(a) az eszközök átadásának időpontjában elszámolt nyereséget vagy veszteséget;

(b) a gazdálkodó egységnek a kivezetett pénzügyi eszközökben lévő folytatódó részvételéből eredő, a beszámolási időszakra vonatkozó és a halmozott, elszámolt jövedelmet és ráfordítást (például a származékos instrumentumok valós értékének változásai);

(c) ha egy beszámolási időszakban (a kivezetési feltételeknek megfelelő) átadási tevékenységből eredő bevétel teljes összege nem egyenletesen oszlik el a beszámolási időszak során (például az átadási tevékenység teljes összegének jelentős részére a beszámolási időszak záró napjaiban kerül sor), akkor:

i. azt, hogy az adott beszámolási időszakon belül mikor került sor a legnagyobb átadási tevékenységre (például a beszámolási időszak vége előtti utolsó öt napban);

ii. a beszámolási időszak ezen részében átadási tevékenységből elszámolt összeget (például kapcsolódó nyereségeket vagy veszteségeket), és

iii. a beszámolási időszak ezen részében átadási tevékenységből eredő bevétel teljes összegét.

A gazdálkodó egységnek ezeket az információkat minden olyan időszak vonatkozásában meg kell adnia, amelyre átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást prezentál.

Kiegészítő információk

42H. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie minden olyan további információt, amelyet a 42B. bekezdés szerinti közzétételi célok teljesítéséhez szükségesnek ítél.

▼M53

AZ IFRS 9 STANDARD ELSŐ ALKALMAZÁSA

42I. Abban a beszámolási időszakban, amely magában foglalja az IFRS 9 standard első alkalmazásának időpontját, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközök és kötelezettségek minden egyes csoportja tekintetében közzé kell tennie a következő információkat az első alkalmazás időpontjára vonatkozóan:

a) az IAS 39 standarddal vagy az IFRS 9 standard korábbi változatával összhangban meghatározott eredeti értékelési kategória vagy könyv szerinti érték (amennyiben a gazdálkodó egység által az IFRS 9 standard alkalmazására vonatkozó megközelítés a különböző követelmények tekintetében egynél több első alkalmazási időpontot foglal magában);

▼M53

b) az IFRS 9 standardnak megfelelően meghatározott új értékelési kategória és könyv szerinti érték;

c) azon pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek összege a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, amelyeket korábban eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöltek meg, de a továbbiakban már nem így jelölnek meg, megkülönböztetve azokat, amelyek esetében az IFRS 9 standard előírja a gazdálkodó egység számára az átsorolást és azokat, amelyek esetében a gazdálkodó egység dönt az átsorolásról az első alkalmazás időpontjában.

Az IFRS 9 standard 7.2.2. bekezdésének megfelelően a gazdálkodó egység által az IFRS 9 standard alkalmazására vonatkozóan választott megközelítéstől függően az áttérés magában foglalhat egynél több első alkalmazási időpontot. Következésképpen ez a bekezdés egynél több első alkalmazási időpontra vonatkozó közzétételt eredményezhet. A gazdálkodó egység köteles az említett mennyiségi közzétételeket táblázatos formában bemutatni, kivéve, ha más formátum megfelelőbbnek bizonyul.

42 J. Abban a beszámolási időszakban, amely magában foglalja az IFRS 9 standard első alkalmazásának időpontját, a gazdálkodó egységnek minőségi információkat kell közzétennie, hogy lehetővé tegye a felhasználóknak a következők megértését:

a) hogyan alkalmazta az IFRS 9 standard besorolási követelményeit azokra a pénzügyi eszközökre, amelyeknek a besorolása az IFRS 9 standard alkalmazásának eredményeként módosult;

b) az első alkalmazás időpontjában eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség megjelölésének vagy a megjelölés megszüntetésének okai.

Az IFRS 9 standard 7.2.2. bekezdésének megfelelően a gazdálkodó egység által az IFRS 9 standard alkalmazására vonatkozóan választott megközelítéstől függően az áttérés magában foglalhat egynél több első alkalmazási időpontot. Következésképpen ez a bekezdés egynél több első alkalmazási időpontra vonatkozó közzétételt eredményezhet.

42 K. Abban a beszámolási időszakban, amikor a gazdálkodó egység először alkalmazza a pénzügyi eszközökre az IFRS 9 standard besorolási és értékelési követelményeit (vagyis amikor a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközök tekintetében áttér az IAS 39 standardról az IFRS 9 standardra), meg kell tennie a jelen standard 42L–42O. bekezdésében előírt közzétételeket az IFRS 9 standard 7.2.15. bekezdésében előírtaknak megfelelően.

42L. Amennyiben a 42K. bekezdés előírja, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek besorolásának változásait az IFRS 9 standard első alkalmazásának időpontjában, elkülönítve bemutatva a következőket:

a) a könyv szerinti értékek változásai értékelési kategóriáik alapján az IAS 39 standardnak megfelelően (vagyis nem az IFRS 9 standardra való áttérés miatt az értékelési jellemzőkben bekövetkező változásokból eredőek); valamint

b) a könyv szerinti értékek azon változásai, amelyek az értékelési jellemzőknek az IFRS 9 standardra való áttérés miatti változásából erednek.

Az e bekezdésben előírt közzétételeket nem kell megtenni azon éves beszámolási időszakot követően, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza a pénzügyi eszközök tekintetében az IFRS 9 standardban előírt besorolási és értékelési követelményeket.

▼**M53**

42M. Amennyiben a 42K. bekezdés előírja, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket azon pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek tekintetében, amelyeket az IFRS 9 standardra való áttérés eredményeként amortizált bekerülési értéken értékeltnek sorolnak át, valamint azon pénzügyi eszközök tekintetében, amelyeket eredménynyel szemben valós értéken értékeltből egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékeltté sorolnak át:

a) a pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek valós értéke a beszámolási időszak végén; valamint

b) a valós értéken értékelt nyereség vagy veszteség, amely eredményben vagy egyéb átfogó jövedelemben megjelenítésre került volna a beszámolási időszakban, ha a pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget nem sorolták volna át.

Az e bekezdésben előírt közzétételeket nem kell megtenni azon éves beszámolási időszakot követően, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza a pénzügyi eszközök tekintetében az IFRS 9 standardban előírt besorolási és értékelési követelményeket.

42 N. Amennyiben a 42K. bekezdés előírja, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket azon pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek tekintetében, amelyeket az IFRS 9 standardra való áttérés eredményeként eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából átsoroltak:

a) az első alkalmazás időpontjában meghatározott effektív kamatláb; valamint

b) a megjelenített kamatbevétel vagy -ráfordítás.

Amennyiben a gazdálkodó egység a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékét az első alkalmazás időpontjában új bruttó könyv szerinti értékként kezeli (lásd az IFRS 9 standard 7.2.11. bekezdését), a kivezetésig az e bekezdésben előírt közzétételeket minden egyes beszámolási időszakra vonatkozóan meg kell tenni. Egyébként az e bekezdésben előírt közzétételeket nem kell megtenni azon éves beszámolási időszakot követően, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza a pénzügyi eszközök tekintetében az IFRS 9 standardban előírt besorolási és értékelési követelményeket.

42O. Amikor a gazdálkodó egység bemutatja a 42K–42N. bekezdésben meghatározott közzétételeket, ezeknek a közzétételeknek és a jelen IFRS 25. bekezdése szerinti közzétételeknek lehetővé kell tenniük a következők közötti egyeztetést:

a) az IAS 39 és az IFRS 9 standardnak megfelelően bemutatott értékelési kategóriák; valamint

b) a pénzügyi instrumentum csoportja

az első alkalmazás időpontjában.

42P. Az IFRS 9 standard 5.5. szakasza első alkalmazásának időpontjában a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azt az információt, amely lehetővé teszi az értékvesztés IAS 39 standard szerinti záró elszámolásának és az IAS 37 standard szerinti céltartalékoknak az egyeztetését az IFRS 9 standardnak megfelelően meghatározott nyitó elszámolt veszteségekkel. A pénzügyi eszközök tekintetében ezt a közzétételt a kapcsolódó pénzügyi eszközök IAS 39 és IFRS 9 standard szerinti értékelési kategóriái alapján kell megtenni és elkülönítve kell bemutatni az értékelési kategória változásainak az adott időpontban az elszámolt veszteségre gyakorolt hatását.

▼M53

42Q. Abban a beszámolási időszakban, amely magában foglalja az IFRS 9 standard első alkalmazásának időpontját, a gazdálkodó egységnek nem kell közzétennie azon tételsorok értékeit, amelyeket az alábbi standardok besorolási és értékelési követelményeinek megfelelően megadtak volna (amelyek magukban foglalják a pénzügyi eszközök amortizált bekerülési értéken történő értékeléséhez és az értékvesztéshez kapcsolódó követelményeket az IFRS 9 standard 5.4. és 5.5. szakasza szerint):

a) a korábbi időszakokra az IFRS 9 standard; valamint

b) a folyó időszakra az IAS 39.

42R. Az IFRS 9 standard 7.2.4. bekezdésének megfelelően, ha az IFRS 9 standard első alkalmazásának időpontjában (az IAS 8 meghatározása szerint) kivitelezhetetlen a gazdálkodó egység számára a pénz időértékével kapcsolatos módosított elem felmérése az IFRS 9 standard B4.1.9B–B4.1.9D. bekezdésének megfelelően a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján, a gazdálkodó egységnek az IFRS 9 standard B4.1.9B–B4.1.9D. bekezdésében foglalt, a pénz időértékével kapcsolatos elem módosításához kapcsolódó követelmények figyelembevétele nélkül kell felmérnie az adott pénzügyi eszköz szerződéses cash flow jellemzőit a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján. A gazdálkodó egységnek a szóban forgó pénzügyi eszközök kivezetéséig közzé kell tennie azon pénzügyi eszköznek a beszámoló fordulónapján érvényes könyv szerinti értékét, amelynek szerződéses cash flow jellemzőit az IFRS 9 standard B4.1.9B–B4.1.9D. bekezdésében foglalt, a pénz időértékével kapcsolatos elem módosításához kapcsolódó követelmények figyelembevétele nélkül, a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján mérték fel.

42S. Az IFRS 9 standard 7.2.5. bekezdésének megfelelően, ha az első alkalmazás időpontjában a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján (az IAS 8 meghatározása szerint) kivitelezhetetlen annak felmérése, hogy az IFRS 9 standard B4.1.12. bekezdése (d) pontjának megfelelően az előtörlesztési jellemző valós értéke nem jelentős-e, a gazdálkodó egységnek az IFRS 9 standard B4.1.12. bekezdésében foglalt, az előtörlesztési jellemzőkre vonatkozó kivétel figyelembevétele nélkül kell felmérnie az adott pénzügyi eszköz szerződéses cash flow jellemzőit a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján. A gazdálkodó egységnek a szóban forgó pénzügyi eszközök kivezetéséig közzé kell tennie azon pénzügyi eszközök beszámolás fordulónapján érvényes könyv szerinti értékét, amelyek szerződéses cash flow jellemzőit az IFRS 9 standard B4.1.12 bekezdésében foglalt, az előtörlesztési jellemzőkre vonatkozó kivétel figyelembevétele nélkül kell felmérnie a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

43. A gazdálkodó egységnek ezt az IFRS-t a 2007. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza ezt az IFRS-t, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼B

44. Ha a gazdálkodó egység ezt az IFRS-t a 2006. január 1-je előtt kezdődő éves időszakokra alkalmazza, a 31–42. bekezdésben előírt közzétételek vonatkozásában nem kell összehasonlító információkat bemutatnia a pénzügyi instrumentumokból eredő kockázatok jellegéről és mértékéről.

▼M5

44A. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 20., 21., 23(c) és (d), 27(c) bekezdéseket, valamint a B Függelék B5 bekezdését. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M29

44B. A (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 standard törölte a 3. bekezdés (c) pontját. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység a (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, akkor ezt a módosítást is alkalmaznia kell erre a korábbi időszakra. Azonban ez a módosítás nem vonatkozik az olyan üzleti kombinációból eredő függő ellenértékekre, amelyek esetében az akvizíció időpontja megelőzte a (2008-ban felülvizsgált) IFRS 3 standard alkalmazását. A gazdálkodó egységnek ehelyett a (2010-ben módosított) IFRS 3 standard 65A–65E. bekezdésével összhangban kell elszámolnia az ilyen ellenértékeket.

▼M6

44C. A gazdálkodó egységek a 3. bekezdésben szereplő módosítást a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kötelesek alkalmazni. Amennyiben egy gazdálkodó egység a 2008 februárjában kihirdetett „*Visszaadható pénzügyi instrumentumok és felszámoláskor felmerülő kötelezettségek*” (az IAS 32 és az IAS 1 standard módosításait tartalmazó) standard módosulásait korábbi időszakra alkalmazza, a 3. bekezdésben szereplő módosítást is köteles az adott korábbi időszakra alkalmazni.

▼M8

44D. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 3. bekezdés (a) pontját. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie, és egyidejűleg alkalmaznia kell az IAS 28 standard 1. bekezdésének, az IAS 31 standard 1. bekezdésének és az IAS 32 standard 4. bekezdésének 2008 májusában közzétett módosításait. A gazdálkodó egység a módosításokat előretekintően alkalmazhatja.

▼M53

44E. [Törölve]

44F. [Törölve]

▼M25

~~44G. A 2009 márciusában kibocsátott *A pénzügyi instrumentumokra vonatkozó közzétételek javítása* (az IFRS 7 standard módosításai) módosította a 27., a 39. és a B11. bekezdést és hozzáadta a 27A., a 27B., a B10A. és a B11A–B11F. bekezdéseket. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Az alkalmazás első évében a gazdálkodó egységnek nem kell összehasonlító adatokat megadnia a módosítások által megkövetelt közzétételekhez. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.~~

▼M25

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

44G. A 2009 márciusában kibocsátott *A pénzügyi instrumentumokra vonatkozó közzétételek javítása* (az IFRS 7 standard módosításai) módosította a 27., a 39. és a B11. bekezdést és hozzáadta a 27A., a 27B., a B10A. és a B11A–B11F. bekezdéseket. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek nem kell közzétennie a módosítások által előírt adatokat:

(a) azon éves vagy évközi időszakok esetében, beleértve a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásokat is, amelyeket 2009. december 31. előtt véget érő éves összehasonlító időszakon belül prezentálnak, vagy

(b) azon pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatások esetében, amelyek a legkorábbi összehasonlító időszak kezdetére, egy 2009. december 31. előtti napra vonatkoznak.

A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie. (*)

(*) A 44G. bekezdés a 2010 januárjában kibocsátott *Az első alkalmazók korlátozott mentessége az IFRS 7 szerinti összehasonlító közzétételek alól* (Az IFRS 1 módosítása) következményeként módosult. A Testület azért módosította a 44G. bekezdést, hogy tisztázza következtetéseit és a tervezett áttérést *A pénzügyi instrumentumokra vonatkozó közzétételek javítása* (az IFRS 7 standard módosításai) vonatkozásában.

▼M29

44K. A 2010 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosította a 44B. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2010. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett.

44L. A 2010 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* hozzáadta a standardhoz a 32A. bekezdést, és módosította a 34. és a 36–38. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2011. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M30

44M. A 2010 októberében kibocsátott *Közzétételek–Pénzügyi eszközök átadása* (Az IFRS 7 módosításai) törölte a 13. bekezdést és hozzáadta a standardhoz a 42A–42H. és a B29–B39. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2011. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt. A gazdálkodó egységnek ezen módosítások által előírt közzétételeket nem kell teljesítenie az olyan bemutatott időszakokra, amelyek a módosítások első alkalmazásának időpontja előtt kezdődnek.

▼M32

44O. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 és IFRS 11 *Közös megállapodások* standard módosította a 3. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 11 standardot.

▼M33

44P. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a 3., a 28., a 29., a B4. és a B26. bekezdést, valamint az A. függeléket, és törölte a 27–27.B. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M31

44Q. A 2011 júniusában kibocsátott *Az egyéb átfogó jövedelemben szereplő tételek prezentálása* (az IAS 1 standard módosításai) módosította a 27B. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezt a módosítást, amikor alkalmazza a 2011 júniusában módosított IAS 1 standardot.

▼M48

44R. A 2011 decemberében kibocsátott *Közzétételek – Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása* (az IFRS 7 módosításai) a standardot kiegészítette a 13A–13F. és a B40–B53. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek az említett módosítások által előírt közzétételeket visszamenőleg kell alkalmaznia.

▼M38

44X. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította a 3. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A *Befektetési gazdálkodó egységek* korábbi alkalmazása megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosítást, egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást is alkalmaznia kell.

▼M53

44Z. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 2–5., 8–11., 14., 20., 28–30., 36., 42C–42E. bekezdést, az A. függeléket, valamint a B1., B5., B9., B10., B22. és B27. bekezdést, törölte a 12., 12A., 16., 22–24., 37., 44E., 44F., 44H–44J., 44N., 44S–44W., 44Y., B4. bekezdést és a D. függeléket és a standardot kiegészítette az 5A., 10A., 11A., 11B., 12B–12D., 16A., 20A., 21A–21D., 22A–22C., 23A–23F., 24A–24G., 35A–35N., 42I–42S., 44ZA. és a B8A–B8J. bekezdéssel. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot. Az IFRS 9 standard első alkalmazásának időpontját megelőző időszakokra nyújtott összehasonlító információkra nem kell alkalmazni az említett módosításokat.

44ZA. Az IFRS 9 standard 7.1.2. bekezdésének megfelelően a 2018. január 1-jét megelőző éves beszámolási időszakok tekintetében a gazdálkodó egység dönthet úgy, hogy csak az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségen keletkezett nyereségnek vagy veszteségnek a bemutatására vonatkozó, az IFRS 9 standard 5.7.1. bekezdésének (c) pontjában, 5.7.7–5.7.9., 7.2.14., valamint B5.7.5–B5.7.20. bekezdésében előírt követelményeket alkalmazza korábban, az IFRS 9 standard egyéb követelményeinek alkalmazása nélkül. Amennyiben a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy csak az IFRS 9 standard említett bekezdéseit alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie és folyamatosan meg kell tennie a (2010-es IFRS 9 által módosított) jelen IFRS 10–11. bekezdésében meghatározott kapcsolódó közzétételeket.

▼M48

44AA. A 2014 szeptemberében kibocsátott *Az IFRS standardok éves javításai: 2012–2014. évi ciklus* módosította a 44R. és a B30. bekezdést, és a standardot kiegészítette a B30A. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra, mindazonáltal a gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia a B30. és a B30A. bekezdés módosításait egyetlen olyan bemutatott időszakra sem, amely azon éves időszakot megelőzően kezdődik, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza az említett módosításokat. A 44R., a B30. és a B30A. bekezdés módosításainak korábbi alkalmazása megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M49

44BB. A 2014 decemberében kibocsátott *Közzétételi kezdeményezés* (Az IAS 1 módosításai) módosította a 21. és a B5. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. E módosítások korábbi alkalmazása megengedett.

▼B

AZ IAS 30 VISSZAVONÁSA

45. Ez az IFRS hatályon kívül helyezi az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standardot.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Devizakockázat Annak kockázata, hogy a devizaárfolyamok változásai miatt a pénzügyi instrumentum valós értéke vagy jövőbeni cash flow-i ingadozni fognak.

▼M53

Hitelminősítési kategóriák A hitelkockázat minősítése a pénzügyi instrumentumhoz kapcsolódó nemteljesítés kockázata alapján.

▼M33

Egyéb árkockázat Annak kockázata, hogy a piaci árak változásai miatt (a **kamatlábkockázatból** vagy **devizakockázatból** származó változásokon kívül) a pénzügyi instrumentum valós értéke vagy jövőbeni cash flow-i ingadozni fognak, akár az adott pénzügyi instrumentumra vagy annak kibocsátójára jellemző tényezők okozzák ezeket a változásokat, akár a piacon forgalomban lévő összes hasonló pénzügyi instrumentumra hatással lévő tényezők.

▼B

Fizetendő kölcsönök A fizetendő kölcsönök a szokásos fizetési feltételek mellett fennálló rövid lejáratú szállítói kötelezettségektől eltérő pénzügyi kötelezettségek.

Hitelkockázat Annak kockázata, hogy a pénzügyi instrumentumban részt vevő egyik fél kötelmének eleget nem téve pénzügyi veszteséget okoz a másik félnek.

Kamatlábkockázat Annak kockázata, hogy a piaci kamatlábak változásai miatt a pénzügyi instrumentum valós értéke vagy jövőbeni cash flow-i ingadozni fognak.

Késedelmes tétel A pénzügyi eszköz késedelmes tétel, ha a másik fél a szerződés szerinti esedékességkor nem fizet.

▼**M19**

likviditási kockázat	Annak kockázata, hogy a gazdálkodó egység nehézségekbe ütközik pénzeszköz vagy más pénzügyi eszköz átadásával rendezendő pénzügyi kötelezettségek teljesítése során.

▼**M53**

———————

A következő fogalmak meghatározása az IAS 32 standard 11. bekezdésében, az IAS 39 standard 9. bekezdésében, az IFRS 9 standard A. függelékében vagy az IFRS 13 standard A. függelékében található, és azokat jelen IFRS az IAS 32 standardban, az IAS 39 standardban, az IFRS 9 standardban és az IAS 13 standardban meghatározott jelentésüknek megfelelően alkalmazza.

— egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéke

— szerződéses eszköz

— értékvesztett pénzügyi eszközök

— kivezetés

— származékos termék

— osztalék

— effektívkamatláb-módszer

— tőkeinstrumentum

— várható hitelezési veszteség

— valós érték

— pénzügyi eszköz

— pénzügyi garanciaszerződés

— pénzügyi instrumentum

— pénzügyi kötelezettség

— eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettség

— előre jelzett ügylet

— bruttó könyv szerinti érték

— fedezeti instrumentum

— kereskedési céllal tartott

— értékvesztés miatti eredmény vagy veszteség

— elszámolt veszteség

— vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök

— átsorolás időpontja

— szokásos módon történő vétel vagy eladás.

▼B

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOK CSOPORTJAI ÉS A KÖZZÉTÉTEL SZINTJE (6. BEKEZDÉS)

▼M53

B1. A 6. bekezdés előírja a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumok olyan csoportokba való rendezését, amelyek megfelelnek a közzétett információk jellegének, és figyelembe veszik ezen pénzügyi instrumentumok jellegzetességeit. A 6. bekezdésben ismertetett csoportokat a gazdálkodó egység alakítja ki, emiatt ezek eltérnek a pénzügyi instrumentumok IFRS 9 standardban meghatározott kategóriáitól (amelyek meghatározzák, hogy a pénzügyi instrumentumokat hogyan értékelik, és hogy hol kell megjeleníteni a valós érték változásait).

▼B

B2. A pénzügyi instrumentumok csoportjainak kialakításakor a gazdálkodó egységnek minimálisan:

(a) meg kell különböztetnie az amortizált bekerülési értéken értékelt instrumentumokat a valós értéken értékelt instrumentumoktól;

(b) külön csoport(ok)ként kell kezelnie az ezen IFRS hatókörén kívül eső pénzügyi instrumentumokat.

B3. A gazdálkodó egység a rá jellemző körülmények függvényében eldönti, hogy mennyire részletes adatokat biztosít ezen IFRS követelményeinek teljesítésére, hogy mekkora hangsúlyt fektet a követelmények különböző vetületeire, és hogy milyen módon összesíti az információkat az összkép bemutatásához, anélkül, hogy különböző jellemzőkkel bíró információkat kombinálna össze. Meg kell húzni a határt a pénzügyi kimutatásoknak a felhasználók számára felesleges részletekkel történő túlzsúfolása és a lényeges információk túlzott összevonással történő elfedése között. A gazdálkodó egységnek például nem szabad fontos információkat olyan módon elfednie, hogy azokat nagyszámú jelentéktelen információ között szerepelteti. A gazdálkodó egységnek hasonló módon nem szabad olyan mértékig aggregált információkat közzétennie, amelyek elfedik az egyedi ügyletek vagy a kapcsolódó kockázatok közötti fontos különbségeket.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOK JELENTŐSÉGE A PÉNZÜGYI HELYZET ÉS TELJESÍTMÉNY SZEMPONTJÁBÓL

Az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek (10. és 11. bekezdés)

▼M53

B4. [Törölve]

▼B

Egyéb közzétételek – számviteli politikák (21. bekezdés)

▼M53

B5. A 21. bekezdés előírja a pénzügyi kimutatások elkészítése során alkalmazott értékelési alap (vagy alapok), valamint a pénzügyi kimutatások megértéséhez fontos egyéb számviteli politikák közzétételét. A pénzügyi instrumentumoknál ez a közzététel tartalmazhatja:

▼M53

(a) az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek esetén:

i. a gazdálkodó egység által eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek jellegét;

ii. az ilyen pénzügyi kötelezettségek kezdeti megjelenítéskor ilyen módon történő megjelölésének kritériumait; valamint

iii. azt, hogy a gazdálkodó egység hogyan felelt meg az IFRS 9 standard 4.2.2. bekezdésében foglalt, az ilyen módon történő megjelölésre vonatkozó feltételeknek.

(aa) az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi eszközök esetén:

i. a gazdálkodó egység által eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi eszközök jellegét; valamint

ii. azt, hogy a gazdálkodó egység hogyan felelt meg az IFRS 9 standard 4.1.5. bekezdésében foglalt, az ilyen módon történő megjelölésre vonatkozó feltételeknek.

(b) [Törölve]

(c) azt, hogy a pénzügyi eszközök szokásos módon történő vételét vagy eladását a kötési időpontban vagy a teljesítés időpontjában számolják-e el (lásd az IFRS 9 standard 3.1.2. bekezdését);

(d) [Törölve]

▼B

(e) azt, hogy az egyes pénzügyi instrumentum kategóriák nettó nyereségét vagy nettó veszteségét hogyan állapítják meg (lásd a 20(a) bekezdést), például azt, hogy az eredménnyel szemben valós értéken értékelt tételek nettó nyeresége vagy nettó vesztesége magában foglal-e kamat- vagy osztalékjövedelmet;

▼M53

(f) [Törölve]

(g) [Törölve]

▼M49

A (2007-ben módosított) IAS 1 standard 122. bekezdése azt is előírja a gazdálkodó egységnek, hogy a jelentős számviteli politikák vagy az egyéb megjegyzések mellett közzé kell tennie a számviteli politika azon egyes elemeinek alkalmazásakor a vezetés által mérlegelt szempontokat – a becsléseket tartalmazók kivételével –, amelyek a legjelentősebb hatással voltak a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre.

▼B

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOKBÓL EREDŐ KOCKÁZATOK JELLEGE ÉS MÉRTÉKE (31–42. BEKEZDÉS)

B6. A 31–42. bekezdésben előírt közzétételeket vagy a pénzügyi kimutatásokban kell szerepeltetni, vagy egy olyan másik kimutatásra – mint például a vezetés kommentárja vagy kockázati jelentés – való keresthivatkozással kell őket a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetni, amely a pénzügyi kimutatások felhasználóinak ugyanolyan feltételek mellett és ugyanakkor rendelkezésre áll, mint a pénzügyi kimutatások. A kereszthivatkozásokon keresztül bevont információk nélkül a pénzügyi kimutatások hiányosak.

▼B

Kvantitatív közzétételek (34. bekezdés)

B7. A 34(a) bekezdés a gazdálkodó egységek kockázati kitettségére vonatkozó, összefoglaló számszerűsített adatok közzétételét azon információkra alapozva írja elő, amelyeket a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői belső forrásokból megkapnak. Ha a gazdálkodó egység több módszert alkalmaz a kockázati kitettség kezelésére, a gazdálkodó egységnek a leginkább releváns és megbízható információkat szolgáltató módszer vagy módszerek használatával kell az információkat közzétennie. Az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standard tárgyalja a relevancia és a megbízhatóság kérdését.

B8. A 34(c) bekezdés a kockázatkoncentrációkra vonatkozó közzétételeket ír elő. A kockázatkoncentrációk olyan pénzügyi instrumentumokból erednek, amelyek hasonló jellemzőkkel bírnak, és amelyekre a gazdasági vagy egyéb feltételek változásai hasonlóan hatnak. A kockázatkoncentrációk azonosítása olyan mérlegelést kíván meg, amely figyelembe veszi a gazdálkodó egység körülményeit. A kockázatkoncentrációkra vonatkozó közzétételeknek tartalmazniuk kell:

(a) annak ismertetését, hogy a vezetés hogyan határozza meg a koncentrációkat;

(b) azon közös jellemzők (például az ügyfél, a földrajzi térség, a pénznem vagy a piac) ismertetését, amelyek azonosítják az egyes koncentrációkat; valamint

(c) azon kockázati kitettség összegét, amely az adott jellemzővel közösen bíró összes pénzügyi instrumentummal kapcsolatos.

▼M53

Hitelkockázat-kezelési gyakorlatok (35F–35G. bekezdés)

B8A. A 35F. bekezdés (b) pontja előírja az arra vonatkozó információ közzétételét, hogy a gazdálkodó egység hogyan határozta meg a különböző pénzügyi intrumentumokhoz kapcsolódó nemteljesítések fogalmát, valamint az említett meghatározások kiválasztásának okait. Az IFRS 9 standard 5.5.9. bekezdésének megfelelően annak meghatározása, hogy az élettartami várható hitelezési veszteségeket meg kell-e jeleníteni, azon alapul, hogy a kezdeti megjelenítés óta növekszik-e a nemteljesítés kockázata. A nemteljesítés gazdálkodó egység által használt fogalmára vonatkozó információ, amely segít a pénzügyi kimutatások felhasználóinak annak megértésében, hogy a gazdálkodó egység miként alkalmazta az IFRS 9 standard várható hitelezési veszteségre vonatkozó követelményeit, tartalmazhatja:

a) a nemteljesítés meghatározása során figyelembe vett minőségi és mennyiségi tényezőket;

b) azt, hogy különböző fogalommeghatározásokat használtak-e a pénzügyi instrumentumok különböző típusaira; valamint

c) a „gyógyulási arányra” vonatkozó feltételezéseket (vagyis azoknak a pénzügyi eszközöknek a száma, amelyek teljesítővé válnak), miután a pénzügyi eszköz nemteljesítővé vált.

B8B. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói segítséget kapjanak a gazdálkodó egység átstrukturálási és módosítási politikáinak értékeléséhez, a 35F. bekezdés (f) pontjának i. alpontja előírja az arra vonatkozó információ közzétételét, hogy a gazdálkodó egység miként ellenőrzi, hogy milyen mértékű a pénzügyi eszközök korábban a 35F. bekezdés (f) pontja i. alpontjának megfelelően közzétett elszámolt veszteségének későbbi, élettartami várható hitelezési veszteséggel

▼M53

egyező összegű értékelése az IFRS 9 standard 5.5.3. bekezdésének megfelelően. A mennyiségi információ, amely a felhasználók számára segítséget nyújt a módosított pénzügyi eszközök hitelkockázata későbbi növekedésének megértéséhez, információt tartalmazhat azon, a 35F. bekezdés (f) pontjának i. alpontja szerinti kritériumoknak megfelelő módosított pénzügyi eszközökről, amelyek esetében az elszámolt veszteség értékelése visszatér az élettartami várható hitelezési veszteséggel egyező összeghez (azaz a romlási arány).

B8C. A 35G. bekezdés (a) pontja előírja az IFRS 9 standard értékvesztési követelményeinek alkalmazása céljából felhasznált inputok és feltételezések alapjára és a becslési módszerekre vonatkozó információ közzétételét. A gazdálkodó egység által a várható hitelezési veszteségek értékeléséhez vagy a hitelkockázatban a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett növekedés mértékének meghatározásához használt feltételezések és inputok tartalmazhatnak korábbi belső információkból vagy minősítési jelentésekből szerzett adatokat, valamint a pénzügyi instrumentumok várható élettartamára és a biztosíték értékesítésének ütemezésére vonatkozó feltételezéseket.

Az elszámolt veszteség változásai (35H. bekezdés)

B8D. A 35H. bekezdésnek megfelelően a gazdálkodó egységnek el kell magyaráznia az elszámolt veszteségben az időszak alatt bekövetkezett változások okait. Az elszámolt veszteség nyitóegyenlege és záróegyenlege közötti egyeztetés mellett szükség lehet a változások szöveges magyarázatára is. Ez a szöveges magyarázat tartalmazhatja az elszámolt veszteség időszak alatti változásai okainak elemzését, ideértve:

a) a portfólió-összetételt;

b) a vásárolt vagy keletkeztetett pénzügyi instrumentumok volumenét; valamint

c) a várható hitelezési veszteségek súlyosságát.

B8E. A hitelnyújtási elkötelezettségek és a pénzügyi garanciaszerződések esetében az elszámolt veszteség céltartalékként kerül megjelenítésre. A gazdálkodó egységnek elkülönítve kell közzétennie a pénzügyi eszközök elszámolt veszteségének változásait a hitelnyújtási elkötelezettségek és a pénzügyi garanciaszerződések elszámolt veszteségének változásaitól. Ha azonban a pénzügyi instrumentum hitelkomponenst (vagyis pénzügyi eszközt) és le nem hívott elkötelezettség komponenst (vagyis hitelnyújtási elkötelezettséget) is tartalmaz, és a gazdálkodó egység nem tudja elkülönítve azonosítani a hitelnyújtási elkötelezettség elem várható hitelezési veszteségét a pénzügyi eszköz elem várható hitelezési veszteségétől, a hitelnyújtási elkötelezettség várható hitelezési veszteségét a pénzügyi eszköz elszámolt veszteségével együtt kell megjeleníteni. Amennyiben a kombinált várható hitelezési veszteségek meghaladják a pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékét, a várható hitelezési veszteségeket céltartalékként kell megjeleníteni.

▼M53

Biztosíték (35 K. bekezdés)

B8F. A 35K. bekezdés előírja azon információ közzétételét, amely lehetővé teszi, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói megértsék a biztosíték és egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek által a várható hitelezési veszteségek összegére gyakorolt hatást. A gazdálkodó egységnek nem kell közzétennie a biztosíték és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek valós értékét, és nem kell számszerűsítenie azon biztosíték pontos értékét, amelyet bevontak a várható hitelezési veszteségek kiszámításába (vagyis a nemteljesítési veszteséget).

B8G. A biztosíték és annak a várható hitelezési veszteségek összegére gyakorolt hatása szöveges leírása információt tartalmazhat a következőkről:

a) a biztosítékként tartott fedezetek és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek fő típusai (az utóbbiak például a garanciák, hitelderivatívák és olyan nettósítási megállapodások, amelyek nem felelnek meg az IAS 32 standard szerinti egymással szembeni beszámítás feltételeinek);

b) a tartott biztosítékok és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek volumene és jelentősége az elszámolt veszteség szempontjából;

c) a biztosítékok és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek értékelésére és kezelésére vonatkozó politikák és folyamatok;

d) a biztosítékok és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek partnereinek fő típusai és hitelképességük; valamint

e) a biztosítékokon és a hitelminőség-javítási lehetőségeken belüli kockázatkoncentrációra vonatkozó információ.

Hitelkockázati kitettség (35M–35N. bekezdés)

B8H. A 35M. bekezdés előírja a gazdálkodó egység hitelkockázati kitettségére és a hitelkockázatnak a beszámoló fordulónapján jellemző jelentős koncentrációjára vonatkozó információ közzétételét. Hitelkockázat-koncentráció akkor áll fenn, ha számos szerződő fél egy földrajzi régióban található, vagy ha hasonló tevékenységet végez és hasonló gazdasági jellemzőkkel rendelkezik, aminek következtében a szerződéses kötelmeik betartására vonatkozó képességüket a gazdasági vagy egyéb feltételek változásának hatása hasonlóan befolyásolná. A gazdálkodó egységnek információt kell nyújtania, amely lehetővé teszi a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék, vannak-e olyan pénzügyiinstrumentum-csoportok vagy -portfóliók, amelyek sajátos jellemzői a pénzügyi instrumentumok szóban forgó csoportjának nagy részét befolyásolnák, például specifikus kockázatok koncentrációja. Ez magában foglalhatja például a hitelfedezeti arány szerinti csoportosítást, a földrajzi, ágazati vagy kibocsátótípus szerinti koncentrációt.

B8I. Az információk 35M. bekezdésnek megfelelő közzétételéhez használt hitelminősítési kategóriák számának meg kell felelnie annak a számnak, amelyet a gazdálkodó egység hitelkockázat-kezelési célból bejelent a kulcspozíciókban lévő vezetőknek. Ha az egyetlen rendelkezésre álló hitelfelvevő-specifikus információ a késedelem és a gazdálkodó egység a késedelemre vonatkozó információt használja fel annak értékelésére, hogy a hitelkockázat a kezdeti megjelenítés óta jelentősen növekedett-e az IFRS 9 standard 5.5.10. bekezdésének megfelelően, a gazdálkodó egységnek elemzést kell adnia a szóban forgó pénzügyi eszközökről a késedelem státusa alapján.

▼M53

B8J. Amennyiben a gazdálkodó egység a várható hitelezési veszteségeket együttes alapon értékelte, előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység nem tudja az egyedi pénzügyi eszközök bruttó könyv szerinti értékét, illetve a hitelnyújtási elkötelezettségek és pénzügyi garanciaszerződések hitelkockázati kitettségét hozzárendelni olyan hitelminősítési kategóriákhoz, amelyek esetén élettartami várható hitelezési veszteséget jelenítenek meg. Ebben az esetben a gazdálkodó egységnek a 35M. bekezdésben levő követelményt kell alkalmaznia azokra a pénzügyi instrumentumokra, amelyek közvetlenül hozzárendelhetők egy hitelminősítési kategóriához és elkülönítve kell közzétennie azon pénzügyi instrumentumok bruttó könyv szerinti értékét, amelyek esetében az élettartami várható hitelezési veszteségeket együttesen értékelték.

▼B

Maximális hitelkockázati kitettség (a 36(a) bekezdés)

▼M53

B9. A 35K. bekezdés (a) pontja és a 36. bekezdés (a) pontja előírja annak az összegnek a közzétételét, amely a legjobban bemutatja a gazdálkodó egység maximális hitelkockázati kitettségét. Pénzügyi eszköz esetében ez tipikusan a bruttó könyv szerinti érték, csökkentve:

▼B

(a) az IAS 32-vel összhangban beszámított összegekkel; valamint

▼M53

(b) az IFRS 9 standard szerint megjelenített elszámolt veszteséggel.

B10. A hitelkockázatot és az ezzel kapcsolatos maximális hitelkockázati kitettséget keletkeztető tevékenységek a következők (de nem kizárólag a következők) lehetnek:

(a) kölcsönök nyújtása ügyfeleknek, valamint más gazdálkodó egységeknél elhelyezett betétek. Ezekben az esetekben a maximális hitelkockázati kitettség egyenlő a kapcsolódó pénzügyi eszközök könyv szerinti értékével;

▼B

(b) származékos ügyletek kötése, például devizaügyletek, kamatlábswapügyletek és hitelderivatívák. Ha az így keletkező eszközt valós értéken értékelik, a beszámolási fordulónapi maximális hitelkockázati kitettség a könyv szerinti értékkel egyenlő;

(c) pénzügyi garanciák nyújtása. A maximális hitelkockázati kitettség ebben az esetben az a maximális összeg, amelyet a gazdálkodó egységnek a garancia lehívásakor kellene fizetnie, és ez jelentősen nagyobb lehet a kötelezettségként megjelenített összegnél;

(d) olyan hitelnyújtási elkötelezettség létrehozása, amely a konstrukció futamideje során visszavonhatatlan, vagy csak jelentős, kedvezőtlen változások esetén vonható vissza. Ha a kibocsátó a hitelnyújtási elkötelezettséget nem tudja nettó módon pénzeszközzel, vagy egyéb pénzügyi instrumentummal rendezni, a maximális hitelkockázati kitettség az elkötelezettség teljes összege. Ilyenkor ugyanis bizonytalan, hogy a jövőben lehívják-e a még le nem hívott összegeket. Ez jelentősen nagyobb lehet a kötelezettségként megjelenített összegnél.

▼**M19**

Kvantitatív közzétételek a likviditási kockázatról (a 34. bekezdés (a) pontja, valamint a 39. bekezdés (a) és (b) pontjai)

B10A. A 34. bekezdés (a) pontjával összhangban a gazdálkodó egység a likviditási kockázatnak való kitettségéről összefoglaló kvantitatív adatokat tesz közzé, azon információkra alapozva, amelyeket a kulcspozícióban lévő vezetők belső forrásokból megkapnak. A gazdálkodó egységnek el kell magyaráznia, miként határozták meg ezeket az adatokat. Ha az ezen adatokban szereplő pénzeszköz-kiáramlások (vagy más pénzügyi eszköz kiáramlásai):

(a) lényegesen korábban megtörténhetnek, mint amit az adatok jeleznek, vagy

(b) az adatok által jelzettektől lényegesen különböző összegekről szólhatnak (pl. egy származékos termék, amely az adatokban a nettó elszámolás alapján szerepel, de amelynek vonatkozásában a másik fél kérheti a bruttó elszámolást),

a gazdálkodó egységnek ismertetnie kell ezt a tényt, és olyan kvantitatív információkat kell nyújtania, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatásainak felhasználói számára e kockázat mértékének értékelését, kivéve, ha ezek az információk benne vannak a – 39. bekezdés (a) vagy (b) pontjában megkövetelt – szerződés szerinti lejáratok elemzéseiben.

B11. A 39. bekezdés (a) és (b) pontjaiban előírt szerződés szerinti lejárati elemzések elkészítésekor a gazdálkodó egység saját mérlegelése alapján határozza meg az idősávok megfelelő számát. A gazdálkodó egység például meghatározhatja, hogy a következő idősávok a megfelelőek:

(a) egy hónapon belüli;

(b) egy hónapon túli, de három hónapon belüli;

(c) három hónapon túli, de egy éven belüli; valamint

(d) egy éven túli, de öt éven belüli.

B11A. A 39. bekezdés (a) és (b) pontjainak megfelelően, a gazdálkodó egység nem különítheti el a beágyazott származékos terméket a hibrid (kombinált) pénzügyi instrumentumtól. Az ilyen instrumentumnál a gazdálkodó egységnek a 39. bekezdés (a) pontját kell alkalmaznia.

B11B. A 39. bekezdés (b) pontja megköveteli, hogy a gazdálkodó egység a származékos pénzügyi kötelezettségekre kvantitatív lejárati elemzést tegyen közzé, amely megmutatja a szerződés szerinti hátralévő lejáratokat, amennyiben a szerződés szerinti lejáratok lényegesek a cash flow-k ütemezésének megértéséhez. Például, ilyen eset lenne:

(a) egy kamatláb-swap ügylet öt éves hátralévő lejárattal, egy változó kamatlábú pénzügyi eszköz vagy kötelezettség cash flow fedezeti ügyletében.

(b) az összes hitelnyújtási elkötelezettség.

▼**M19**

B11C. A 39. bekezdés (a) és (b) pontjai megkövetelik, hogy a gazdálkodó egység lejárati elemzéseket tegyen közzé azokra a pénzügyi kötelezettségekre, amelyek egyes pénzügyi kötelezettségeknél hátralévő szerződés szerinti lejáratokat mutatnak. Ebben a közzétételben:

(a) ha a másik fél megválaszthatja az összeg fizetésének időpontját, a kötelezettséget azon legkorábbi időszakba kell sorolni, amikor a gazdálkodó egységnek fizetési kötelezettsége keletkezhet. Azokat a pénzügyi kötelezettségeket például, amelyeket a gazdálkodó egységnek esetleg kérésre kell visszafizetnie (például látra szóló betétek), a legkorábbi idősávban kell szerepeltetni.

(b) ha a gazdálkodó egység részletekben köteles a pénzösszegeket rendelkezésre bocsátani, az egyes részleteket abba a legkorábbi időszakba kell sorolni, amelyben a gazdálkodó egységnek fizetési kötelezettsége keletkezhet. A le nem hívott hitelnyújtási elkötelezettségeket, például, a lehívás legkorábban lehetséges időpontját tartalmazó idősávban kell szerepeltetni.

(c) a kibocsátott pénzügyi garancia-szerződéseknél a garancia maximális összegét abba a legkorábbi időszakba kell sorolni, amikor a garancia lehívható.

B11D. A lejárati elemzésekben a 39. bekezdés (a) és (b) pontjainak megfelelően közzétett szerződés szerinti összegek a szerződés szerinti diszkontálatlan cash flow-k, például:

(a) a bruttó pénzügyi lízing kötelmek (a pénzügyi költségek levonása előtt);

(b) a pénzügyi eszközök pénzeszközért történő megvásárlására irányuló határidős (forward) megállapodásokban meghatározott árak;

(c) azon változót fizet/fixet kap kamatláb-swap ügyletek nettó összegei, amelyeknél nettó cash flow-k cseréjére kerül sor;

(d) szerződés szerint, olyan származékos pénzügyi instrumentumban (például deviza-swap ügylet) kicserélendő összegek, ahol bruttó cash flow-k cseréjére kerül sor; valamint

(e) a bruttó hitelnyújtási elkötelezettségek.

Ezek a diszkontálatlan cash flow-k eltérnek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban szereplő összegtől, mivel az abban a kimutatásban szereplő összeg diszkontált cash flow-kon alapul. Ha a fizetendő összeg nincsen rögzítve, akkor a közzétett összeget a beszámolási időszak végén fennálló feltételek alkalmazásával állapítják meg. Ha a fizetendő összeg, például, egy index változásainak megfelelően változik, a közzétett összeg az indexnek a beszámolási időszak végén fennálló értékén alapulhat.

B11E. A 39. bekezdés (c) pontja előírja, hogy a gazdálkodó egység ismertesse, miként kezeli a 39. bekezdés (a) és (b) pontjaiban előírt kvantitatív közzétételekben szereplő tételekben rejlő likviditási kockázatot. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a likviditási kockázat kezelésére tartott pénzügyi eszközök lejárati elemzését (pl. olyan pénzügyi eszközök, amelyek azonnal értékesíthetők, vagy várhatóan pénzbevételeket fognak teremteni a pénzügyi kötelezettségekkel kapcsolatos pénzkifizetések teljesítéséhez), amennyiben ez az információ szükséges ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatásainak felhasználói számára lehetővé váljon a likviditási kockázat jellegének és mértékének értékelése.

B11F. A 39. bekezdés (c) pontja által megkövetelt közzétételhez a gazdálkodó egység által mérlegelhető, de nem kizárólagos egyéb tényezők között szerepel az, hogy a gazdálkodó egység:

(a) rendelkezésére állnak elkötelezett kölcsönfelvételi lehetőségek (pl. vállalati kibocsátású értékpapírok) vagy más hitelfelvételi lehetőségek (pl. készenléti hitelkeretek), amelyekhez likviditási szükségleteinek kielégítése érdekében hozzáférhet;

(b) rendelkezik jegybanki betétekkel, likviditási szükségleteinek kielégítése érdekében;

▼M19

(c) rendelkezik nagyon szerteágazó finanszírozási forrásokkal;

(d) likviditási kockázatának koncentrációja jelentős akár eszközei, akár finanszírozási forrásai tekintetében;

(e) rendelkezik belső ellenőrzési folyamatokkal és rendkívüli intézkedési tervekkel a likviditási kockázat kezelésére;

(f) rendelkezik olyan eszközökkel, amelyek magukban foglalják a gyorsított visszafizetés feltételeit (pl. a gazdálkodó egység hitelminősítésének leminősítésekor);

(g) rendelkezik olyan instrumentumokkal, amelyek előírhatják biztosíték nyújtását (pl. a származékos termékekre vonatkozó letétfeltöltési felszólítás (margin call));

(h) rendelkezik olyan instrumentumokkal, amelyek lehetővé teszik, hogy a gazdálkodó egység választása szerint pénzeszköz (vagy más pénzügyi eszköz) kifizetésével vagy saját részvényeinek átadásával rendezze pénzügyi kötelezettségeit; vagy

(i) rendelkezik olyan instrumentumokkal, amelyekre nettósítási keretmegállapodás vonatkozik.

———————

▼B

Piaci kockázat – érzékenységi vizsgálat (40. és 41. bekezdés)

B17. A 40(a) bekezdés érzékenységi vizsgálatot ír elő valamennyi piaci kockázati típusra nézve, amelynek a gazdálkodó egység ki van téve. A gazdálkodó egység a bekezdéssel összhangban eldönti, hogy milyen módon összesíti az információkat az összkép bemutatásához, anélkül, hogy összekapcsolná a lényegesen eltérő gazdasági környezetből eredő kockázati kitettségekre vonatkozó különböző jellemzőkkel bíró információkat. Például:

(a) a pénzügyi instrumentumokkal kereskedő gazdálkodó egység ezeket az információkat elkülönítve teheti közzé a kereskedési céllal tartott és a nem kereskedési céllal tartott pénzügyi instrumentumokra nézve;

(b) a gazdálkodó egység nem vonja össze a hiperinflációs térségek piaci kockázatainak való kitettségeit a nagyon alacsony inflációjú térségek ugyanilyen piaci kockázatainak való kitettségeivel.

Amennyiben a gazdálkodó egység csak egy gazdasági környezet egyetlen típusú piaci kockázatával szemben rendelkezik kitettséggel, úgy nem mutat be megbontott információkat.

B18. A 40(a) bekezdés szerint az érzékenységi vizsgálatban be kell mutatni a releváns kockázati változó (például az érvényes piaci kamatlábak, a devizaárfolyamok, részvényárak vagy árutőzsdei árak) ésszerűen lehetséges változásainak az eredményre, valamint a saját tőkére gyakorolt hatását. Ebből a célból:

(a) a gazdálkodó egységeknek nem kell meghatározniuk, hogy mekkora lett volna a beszámolási időszak eredménye a releváns kockázati változók eltérő értékei esetén. A gazdálkodó egységek ehelyett közzéteszik az eredményre és a saját tőkére a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ gyakorolt hatást, feltételezve, hogy a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ ésszerűen lehetséges változás állt be a releváns kockázati változóban és ezt a változást alkalmazták az ebben az időpontban meglévő kockázati kitettségekre. Ha például a gazdálkodó egység az év végén változó kamatozású kötelezettséggel rendelkezik, a gazdálkodó egység közzéteszi a tárgyévi eredményre gyakorolt azon hatást (azaz a kamatráfordításokat), mintha a kamatlábak ésszerűen lehetséges összegekkel megváltoztak volna;

(b) a gazdálkodó egységeknek nem szükséges közzétenniük a releváns kockázati változó ésszerűen lehetséges változásai értéktartományának minden egyes elemére nézve az eredményre és a saját tőkére gyakorolt hatást. Elegendő az ésszerűen lehetséges értéktartomány szélső értékeinek megfelelő változások hatását közzétenni.

▼B

B19. A releváns kockázati változó ésszerűen lehetséges változásának meghatározásakor a gazdálkodó egységnek fontolóra kell vennie:

(a) azokat a gazdasági környezeteket, amelyekben működik. Ésszerűen lehetséges változásként nem jöhetnek szóba a valószínűtlen vagy a „legrosszabb” forgatókönyvek, vagy a „stressztesztek”. Ezenfelül, ha a mögöttes kockázati változó változásának mértéke állandó, a gazdálkodó egységnek nem kell módosítania a kockázati változóhoz választott ésszerűen lehetséges változást. Tételezzük fel például, hogy a kamatláb 5 százalék és a gazdálkodó egység úgy találja, hogy a kamatlábak ±50 bázispontnak megfelelő ingadozása ésszerűen lehetséges. A gazdálkodó egység ekkor közzéteszi az eredményre és a saját tőkére gyakorolt hatást abban az esetben, ha a kamatláb 4,5 vagy 5,5 százalékra változna. A következő időszakban a kamatláb 5,5 százalékra emelkedik. A gazdálkodó egység továbbra is úgy ítéli meg, hogy a kamatlábak ±50 bázisponttal ingadozhatnak (tehát a kamatlábak változásának mértéke állandó). A gazdálkodó egység az eredményre és a saját tőkére gyakorolt azon hatást teszi közzé, amelyet a kamatláb 5 vagy 6 százalékra való változása eredményezne. A gazdálkodó egységnek nem lenne szükséges felülvizsgálnia azon értékelését, amely szerint a kamatlábak ±50 bázisponttal ésszerűen ingadozhatnak, kivéve, ha arra van bizonyíték, hogy a kamatlábak volatilitása jelentősen megnőtt;

(b) azt az időintervallumot, amelyre nézve az értékelését készíti. Az érzékenységi vizsgálatnak be kell mutatnia az ésszerűen lehetségesnek tekintett változások hatásait a következő közzétételek prezentálásáig tartó időszakra nézve (amely rendszerint a következő évi beszámolási időszak).

B20. A 41. bekezdés megengedi a gazdálkodó egységnek az olyan érzékenységi vizsgálatok – mint például a kockáztatott érték módszer – használatát, amelyek figyelembe veszik a kockázati változók közötti kölcsönös összefüggéseket, feltéve, hogy a gazdálkodó egység ezt a vizsgálatot használja a pénzügyi kockázatoknak való kitettségei kezelésére. Ez akkor is érvényes, ha a módszer csak a lehetséges veszteséget méri, és nem méri a lehetséges nyereséget. A gazdálkodó egység ilyenkor úgy teljesítheti a 41(a) bekezdés előírásait, hogy közzéteszi az alkalmazott kockáztatottérték-modell típusát (például hogy a modell a Monte Carlo-szimulációkon alapul-e), valamint egy magyarázatot arról, hogyan működik a modell és melyek a fő feltételezések (például a tartási időszak és a megbízhatósági szint). A gazdálkodó egység közzéteheti a múltbeli megfigyelési időszakot, a megfigyelésekre ebben az időszakban alkalmazott súlyozásokat, valamint annak magyarázatát, hogy az egyes lehetőségeket hogyan kezelik a számítások során, és hogy milyen volatilitásokat és korrelációkat (vagy, ennek alternatívájaként, Monte Carlo valószínűség-eloszlási szimulációkat) alkalmaznak.

B21. A gazdálkodó egységnek érzékenységi vizsgálatokat kell készítenie az üzleti tevékenysége egészére nézve, de a pénzügyi instrumentumok különböző csoportjaira tekintettel különböző típusú érzékenységi vizsgálatokat végezhet.

Kamatlábkockázat

▼M53

B22. A *kamatlábkockázat* a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenített kamatozó pénzügyi instrumentumokból (például megszerzett vagy kibocsátott adósságinstrumentumok) és egyes, a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban meg nem jelenített pénzügyi instrumentumokból (például egyes hitelnyújtási elkötelezettségek) ered.

▼B

Devizakockázat

B23. *A devizakockázat* (vagy devizaárfolyam-kockázat) a külföldi pénznemben – azaz egy olyan pénznemben, amely eltér az értékelésükhöz használt funkcionális pénznemtől – meghatározott pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatban merül fel. Ennek az IFRS-nek a szempontjából devizakockázat a nem monetáris tételnek minősülő pénzügyi instrumentumokból, vagy a funkcionális pénznemben meghatározott pénzügyi instrumentumokból nem keletkezik.

B24. Minden egyes pénznemre nézve, amellyel szemben a gazdálkodó egység jelentős kitettséggel rendelkezik, érzékenységi vizsgálatot tesznek közzé.

Egyéb árkockázat

B25. *Az egyéb árkockázat* a pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatban például az árutőzsdei árakban vagy a részvényárakban bekövetkezett változások miatt merül fel. A 40. bekezdés előírásainak való megfelelés érdekében a gazdálkodó egység közzéteheti egy meghatározott tőzsdeindex, árutőzsdei ár vagy egyéb kockázati változó csökkenésének hatását. Ha például a gazdálkodó egység pénzügyi instrumentumoknak minősülő maradványérték-garanciákat nyújt, a gazdálkodó egység közzéteszi azon eszközök értékének növekedését vagy csökkenését, amelyekre a garancia vonatkozik.

B26. A részvényárfolyam-kockázatot keletkeztető pénzügyi instrumentumok két példája, amikor (a) a gazdálkodó egység egy másik gazdálkodó egység részvényeivel; vagy (b) egy olyan alapba történt befektetéssel rendelkezik, amelynek tőkeinstrumentumokban lévő befektetései vannak. Az egyéb példákhoz tartoznak a tőkeinstrumentumok meghatározott mennyiségének eladására vagy vételére irányuló határidős szerződések és opciók, valamint a részvényárak szerint indexált swapügyletek. A mögöttes tőkeinstrumentumok piaci árának változásai hatással vannak az ilyen pénzügyi instrumentumok valós értékére.

▼M53

B27. A 40. bekezdés (a) pontjával összhangban az eredmény érzékenységét (amely például az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként besorolt instrumentumokból ered) az egyéb átfogó jövedelem érzékenységétől (amely például a tőkeinstrumentumokba történő olyan befektetésekből ered, amelyek valósérték-változásai az egyéb átfogó jövedelemben kerülnek bemutatásra) elkülönítve teszik közzé.

▼B

B28. Azokat a pénzügyi instrumentumokat, amelyeket a gazdálkodó egység a tőkeinstrumentumokhoz sorolt be, nem értékelik újra. Ezen instrumentumok részvényárfolyam-kockázata nincsen hatással sem az eredményre, sem a saját tőkére. Ennek megfelelően nincsen szükség érzékenységi vizsgálatra.

▼M30

KIVEZETÉS (42C–42H. BEKEZDÉS)

Folytatódó részvétel (42C. bekezdés)

B29. Az átadott pénzügyi eszközben lévő folytatódó részvételnek a 42E–42H. bekezdés szerinti közzétételi követelmények céljára történő értékelését a beszámolót készítő gazdálkodó egység szintjén kell elvégezni. Például, ha egy leányvállalat egy nem kapcsolt harmadik félnek olyan pénzügyi eszközt ad át, amelyben a leányvállalat anyavállalatának folytatódó részvétele van, akkor a leányvállalat különálló pénzügyi kimutatásaiban (azaz amikor a leányvállalat a beszámolót készítő gazdálkodó egység) nem foglalja bele az anyavállalat részvételét annak értékelésébe, hogy van-e folytatódó részvétele az átadott eszközben. Mindazonáltal az anyavállalat a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban (azaz amikor a csoport a beszámolót készítő gazdálkodó egység) belefoglalja a leányvállalata által átadott pénzügyi eszközben lévő saját (vagy a csoport másik tagjának) folytatódó részvételét annak meghatározásába, hogy van-e folytatódó részvétele az átadott eszközben.

▼M48

B30. A gazdálkodó egységnek nincs folytatódó részvétele egy átadott pénzügyi eszközben, ha az átadás részeként a gazdálkodó egység nem tart meg semmilyen, az átadott pénzügyi eszközben foglalt szerződéses jogot vagy kötelmet és nem szerez semmilyen, az átadott pénzügyi eszközökhöz kapcsolódó új szerződéses jogot vagy kötelmet. A gazdálkodó egységnek nincs folytatódó részvétele egy átadott pénzügyi eszközben, ha nincs érdekeltsége az átadott pénzügyi eszköz jövőbeli teljesítményében és semmilyen körülmények között sincs az átadott pénzügyi eszköz tekintetében teljesítendő jövőbeli kifizetésekre irányuló felelőssége. A kifizetés fogalma ebben az összefüggésben nem tartalmazza az átadott pénzügyi eszközből származó azon cash flow-t, amelyet a gazdálkodó egység beszed és köteles kifizetni az átvevőnek.

B30A. Ha a gazdálkodó egység átad egy pénzügyi eszközt, megtarthatja a szóban forgó pénzügyi eszköz díj ellenében történő kezelésének jogát, amelyet kezelési szerződésbe foglalnak. A gazdálkodó egység a 42C. és a B30. bekezdés iránymutatásának megfelelően értékeli a kezelési szerződést annak eldöntéséhez, hogy a gazdálkodó egységnek a kezelési szerződés eredményeként a közzétételi követelmények céljából folytatódó részvétele van-e. Például a szolgáltatónak a közzétételi követelmények céljából folytatódó részvétele lesz az átadott pénzügyi eszközben, amennyiben a kezelési díj függ az átadott pénzügyi eszközhöz kapcsolódóan beszedett cash flow összegétől vagy ütemezésétől. Hasonlóan, a szolgáltatónak a közzétételi követelmények céljából folytatódó részvétele van, amennyiben az átadott pénzügyi eszköz nemteljesítése esetén nem kerül sor a teljes rögzített díj kifizetésére. Ezekben a példákban a szolgáltatónak érdekeltsége fűződik az átadott pénzügyi eszköz jövőbeli teljesítményéhez. Ez az értékelés független attól, hogy a kikötött díj várhatóan fedezetet nyújt-e a gazdálkodó egység számára a kezelés teljesítésére.

▼M30

B31. Az átadott pénzügyi eszközben lévő folytatódó részvétel eredhet az átadáshoz kapcsolódóan az átvevővel vagy harmadik féllel kötött átadási megállapodás vagy egy külön megállapodás szerződéses feltételeiből.

Átadott, de nem egészében kivezetett pénzügyi eszközök

B32. A 42D. bekezdés akkor ír elő közzétételeket, amikor az átadott pénzügyi eszközök egy része vagy azok összessége nem felel meg a kivezetés feltételeinek. Ezen közzétételek minden olyan beszámolási fordulónapon kötelezőek, amelyen a gazdálkodó egység továbbra is megjeleníti az átadott pénzügyi eszközöket, függetlenül attól, hogy mikor következett be az átadás.

A folytatódó részvétel típusai (42E–42H. bekezdés)

B33. A 42E–42H. bekezdés a kivezetett pénzügyi eszközökben lévő folytatódó részvétel minden típusára vonatkozóan minőségi és mennyiségi közzétételeket ír elő. A gazdálkodó egységnek olyan típusokba kell összevonnia folytatódó részvételét, amelyek tükrözik a gazdálkodó egység kockázati kitettségét. Például a gazdálkodó egység a folytatódó részvételét összevonhatja pénzügyiinstrumentum-típusonként (például garanciák vagy vételi opciók) vagy átadástípusonként (például követelés-faktoring, értékpapírosítás és értékpapír-kölcsönzés).

▼M30

Az átadott eszközök visszavásárlásához szükséges nem diszkontált pénzeszköz-kiáramlások lejárati elemzése (42E. bekezdés (e) pont)

B34. A 42E. bekezdés (e) pontja előírja a gazdálkodó egység számára, hogy tegyen közzé lejárati elemzést azon diszkontálatlan pénzeszköz-kiáramlások vonatkozásában, amelyekre a kivezetett pénzügyi eszközök visszavásárlásához szükség lenne vagy lehet, vagy azon egyéb összegek vonatkozásában, amelyek a kivezetett pénzügyi eszközök tekintetében az átvevőnek fizetendők, bemutatva a gazdálkodó egység folytatódó részvételének fennmaradó, szerződés szerinti lejáratait. Az elemzés megkülönbözteti a fizetendő cash flow-kat (például forward szerződések), az esetlegesen kifizetendő cash flow-kat (például kiírt eladási [put] opciók) és a gazdálkodó egység által választhatóan fizetendő cash flow-kat (például vásárolt vételi opciók).

B35. A gazdálkodó egységnek a saját mérlegelése alapján kell meghatároznia az idősávok megfelelő számát a 42E. bekezdés (e) pontjában előírt lejárati elemzés elkészítésekor. A gazdálkodó egység például meghatározhatja, hogy a következő lejárati idősávok a megfelelőek:

(a) egy hónapon belüli;

(b) egy hónapon túli, de három hónapon belüli;

(c) három hónapon túli, de hat hónapon belüli;

(d) hat hónapon túli, de egy éven belüli;

(e) egy éven túli, de három éven belüli;

(f) három éven túli, de öt éven belüli; és

(g) öt évnél hosszabb.

B36. Ha több lehetséges lejárat van, a cash flow-kat azon legkorábbi időpont alapján kell figyelembe venni, amelyen a gazdálkodó egység fizetésre kötelezhető vagy a fizetés lehetséges.

Minőségi információk (42E. bekezdés (f) pont)

B37. A 42E. bekezdés (f) pontjában előírt minőségi információk tartalmazzák a kivezetett pénzügyi eszközök leírását és az eszközök átadása után megtartott folytatódó részvétel jellegét és célját. Szintén tartalmazza azon kockázatok leírását, amelyeknek a gazdálkodó egység ki van téve, ideértve:

(a) annak leírását, hogy a gazdálkodó egység hogyan kezeli a kivezetett pénzügyi eszközökben lévő folytatódó részvételében rejlő kockázatot;

(b) azt, hogy a gazdálkodó egységnek más feleket megelőzően kell-e viselnie veszteséget, és az olyan felek által viselt veszteségek rangsorban elfoglalt helyét és összegét, amelyeknek érdekeltsége a gazdálkodó egységnek az eszközben lévő érdekeltségénél (azaz az eszközben lévő folytatódó részvételénél) lejjebb van a rangsorban;

(c) pénzügyi támogatás nyújtására vagy az átadott pénzügyi eszköz visszavásárlására irányuló kötelemhez kapcsolódó kiváltó tényezők leírását.

▼M30

Kivezetéskori nyereség vagy veszteség (42G. bekezdés (a) pont)

B38. A 42G. bekezdés (a) pontja előírja a gazdálkodó egység számára, hogy tegye közzé az azon pénzügyi eszközökhöz kapcsolódó kivezetéskori nyereséget vagy veszteséget, amelyekben a gazdálkodó egységnek folytatódó részvétele van. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie, ha a nyereség vagy veszteség azért merült fel, mert a korábban megjelenített eszköz (azaz a kivezetett eszközben lévő érdekeltség és a gazdálkodó egység által megtartott érdekeltség) komponenseinek valós értékei eltértek a korábban megjelenített eszköz egészének valós értékétől. Ebben az esetben a gazdálkodó egységnek azt is közzé kell tennie, hogy a valós értéken történő értékelések tartalmaztak-e olyan, jelentős inputot, amely nem a 27A. bekezdésben leírtaknak megfelelő, megfigyelhető piaci adatokon alapult.

Kiegészítő információk (42H. bekezdés)

B39. A 42D–42G. bekezdésben előírt közzétételek nem biztos, hogy elegendőek a 42B. bekezdés szerinti közzétételi célok teljesítéséhez. Ha ez a helyzet, akkor a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie minden olyan további információt, amely a közzétételi célok teljesítéséhez szükséges. A gazdálkodó egységnek – a rá jellemző körülmények függvényében – el kell döntenie, hogy mennyi további információt szükséges nyújtania a felhasználók információszükségletének kielégítéséhez, és hogy mekkora hangsúlyt helyez a további információk különböző szempontjaira. Egyensúlyt kell találni a pénzügyi kimutatásokat olyan túlzott részletességgel terhelő és az információkat elfedő túlzott összevonás között, amely részletesség nem segíti a pénzügyi kimutatások felhasználóit.

▼M34

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása

(13A–13F. bekezdés)

Alkalmazási kör (13A. bekezdés)

B40. A 13B–13E. bekezdés közzétételi követelményei minden olyan megjelenített pénzügyi instrumentum esetében kötelezőek, amelynek nettósítása az IAS 32 standard 42. bekezdésével összhangban történt. Ezenkívül a pénzügyi instrumentumok a 13B–13F. bekezdés hatályába tartoznak, ha hasonló pénzügyi instrumentumokat és ügyleteket szabályozó kikényszeríthető nettósítási keretmegállapodás vagy hasonló megállapodás hatályába tartoznak, függetlenül attól, hogy a pénzügyi instrumentumok nettósítása az IAS 32 standard 42. bekezdésével összhangban történt-e.

B41. A 13A. és a B40. bekezdésben említett hasonló megállapodások közé tartoznak a származékos klíringmegállapodások, a globális visszavásárlási keretmegállapodások, a globális értékpapír-kölcsönzési megállapodások, és a pénzügyi biztosítékokra vonatkozó kapcsolódó jogok. A B40. bekezdésben említett hasonló pénzügyi instrumentumok és ügyletek közé tartoznak a származékos ügyletek, az eladási és visszavásárlási megállapodások, a fordított eladási és visszavásárlási megállapodások, az értékpapír-kölcsönvételi és értékpapír-kölcsönzési megállapodások. A 13A. bekezdés hatályán kívül eső pénzügyi instrumentum például az azonos intézményen belül felvett kölcsön és ügyfélbetét (kivéve ha a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban egymással szemben beszámítják ezeket), és azok a pénzügyi instrumentumok, amelyek csak biztosítéki megállapodás hatályába tartoznak.

A 13A. bekezdés hatályába tartozó megjelenített pénzügyi eszközökre és megjelenített pénzügyi kötelezettségekre vonatkozó kvantitatív információk közzététele (13C. bekezdés)

B42. A 13C. bekezdéssel összhangban közzétett pénzügyi instrumentumokra különböző értékelési követelmények vonatkozhatnak (visszavásárlási megállapodáshoz kapcsolódó kötelezettséget például amortizált bekerülési értéken lehet értékelni, míg egy származékos ügyletet valós értéken értékelnek). A gazdálkodó egységnek az instrumentumokat a megjelenített összegen kell feltüntetnie, az esetleges értékelési különbségeket pedig ismertetnie kell a kapcsolódó közzétételekben.

▼**M34**

A 13A. bekezdés hatályába tartozó megjelenített pénzügyi eszközökre és megjelenített pénzügyi kötelezettségekre vonatkozó bruttó összegek közzététele (a 13C. bekezdés (a) pontja)

B43. A 13C. bekezdés (a) pontjában előírt összegek az IAS 32 standard 42. bekezdésével összhangban nettósított megjelenített pénzügyi instrumentumokra vonatkoznak. A 13C. bekezdés (a) pontjában előírt összegek vonatkoznak továbbá az olyan megjelenített pénzügyi instrumentumokra is, amelyek kikényszeríthető nettósítási keretmegállapodás vagy hasonló megállapodás hatályába tartoznak, függetlenül attól, hogy teljesítik-e a nettósítási kritériumokat. A 13C. bekezdés (a) pontjában előírt közzétételek nem vonatkoznak azonban az olyan biztosítéki megállapodások eredményeként megjelenített összegekre, amelyek nem teljesítik az IAS 32 standard 42. bekezdésében foglalt nettósítási kritériumokat. Az ilyen összegeket ehelyett a 13C. bekezdés (d) pontjával összhangban kell közzétenni.

Az IAS 32 standard 42. bekezdésében foglalt kritériumokkal összhangban nettósított összegek közzététele (a 13C. bekezdés (b) pontja)

B44. A 13C. bekezdés (b) pontja szerint a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban bemutatott nettó összegek meghatározásakor az IAS 32 standard 42. bekezdésével összhangban nettósított összegeket. Az azonos megállapodás keretében végzett nettósítás tárgyát képező megjelenített pénzügyi eszközök és megjelenített pénzügyi kötelezettségek összegeit egyaránt közzéteszik mind a pénzügyi eszközökre, mind a pénzügyi kötelezettségekre vonatkozó közzétételekben. A (például egy táblázatban) közzétett összegek azonban csak azon összegekre korlátozódnak, amelyek nettósítás tárgyát képezik. A gazdálkodó egységnek például lehet olyan megjelenített származékos eszköze és megjelenített származékos kötelezettsége, amely teljesíti az IAS 32 standard 42. bekezdésében foglalt nettósítási kritériumokat. Ha a származékos eszköz bruttó összege nagyobb, mint a származékos kötelezettség bruttó összege, a pénzügyi eszközökre vonatkozó közzététel táblázata tartalmazza a származékos eszköz teljes összegét (a 13C. bekezdés (a) pontjával összhangban) és a származékos kötelezettség teljes összegét (a 13C. bekezdés (b) pontjával összhangban). A pénzügyi kötelezettségekre vonatkozó közzététel táblázata azonban, noha tartalmazza a származékos kötelezettség teljes összegét (a 13C. bekezdés (a) pontjával összhangban), a származékos eszköz tekintetében csak a származékos kötelezettségnek megfelelő összeget tartalmazza (a 13C. bekezdés (b) pontjával összhangban).

A pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban bemutatott nettó összegek közzététele (a 13C. bekezdés (c) pontja)

B45. Ha a gazdálkodó egység olyan instrumentumokkal rendelkezik, amelyek a szóban forgó közzétételek hatókörébe tartoznak (a 13A. bekezdésben meghatározottak szerint), de nem teljesítik az IAS 32 standard 42. bekezdésében foglalt nettósítási kritériumokat, akkor a 13C. bekezdés (c) pontja szerint közzéteendő összegek megegyeznek a 13C. bekezdés (a) pontja szerint közzéteendő összegekkel.

B46. A 13C. bekezdés (c) pontja szerint közzéteendő összegeket egyeztetni kell a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás egyedi tételsorain bemutatott összegekkel. Például ha a gazdálkodó egység megállapítja, hogy a pénzügyi kimutatás egyedi tételsorain szereplő összegek összesítése vagy alábontása relevánsabb információkkal szolgál, akkor a 13C. bekezdés (c) pontja szerint közzétett összesített vagy alábontott adatokat vissza kell egyeztetnie a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás egyedi tételsorain bemutatott összegekkel.

▼**M34**

Az olyan, kikényszeríthető nettósítási keretmegállapodás vagy hasonló megállapodás hatályába tartozó összegek közzététele, amelyek egyébként nem tartoznának a 13C. bekezdés (b) pontjának hatályába (a 13C. bekezdés (d) pontja)

B47. A 13C. bekezdés (d) pontja szerint a gazdálkodónak közzé kell tennie az olyan, kikényszeríthető nettósítási keretmegállapodás vagy hasonló megállapodás hatályába tartozó összegeket, amelyek egyébként nem tartoznának a 13C. bekezdés (b) pontjának hatályába. A 13C. bekezdés (d) pontjának (i) alpontja szerinti összegek olyan megjelenített pénzügyi instrumentumokhoz kapcsolódnak, amelyek nem teljesítik az IAS 32 standard 42. bekezdésében foglalt nettósítási kritériumok egy részét vagy egészét (például olyan jelenlegi beszámítási jogok, amelyek nem teljesítik az IAS 32 standard 42. bekezdésének (b) pontjában foglalt kritériumot, vagy olyan feltételes beszámítási jogok, amelyeket csak nemteljesítés esetén, vagy csak valamelyik fél fizetésképtelensége vagy csődje esetén lehet kikényszeríteni és gyakorolni.

B48. A 13C. bekezdés (d) pontjának (ii) alpontja szerinti összegek pénzügyi biztosítékokhoz, köztük készpénzbiztosítékokhoz kapcsolódnak, akár kapott, akár adott biztosítékokról van szó. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a biztosítékként kapott vagy adott pénzügyi instrumentumok valós értékét. A 13C. bekezdés (d) pontjának (ii) alpontja szerint közzétett összegeknek a ténylegesen kapott vagy adott biztosítékhoz kell kapcsolódniuk és nem az ilyen biztosíték visszaadásával vagy visszakapásával kapcsolatban megjelenített kötelezettségekhez vagy követelésekhez.

A 13C. bekezdés (d) pontja szerint közzétett összegekre alkalmazandó korlátok (13D. bekezdés)

B49. A gazdálkodó egységnek a 13C. bekezdés (d) pontja szerinti összegek közzétételekor figyelembe kell vennie a pénzügyi instrumentum túlbiztosításával kapcsolatos hatásokat. A gazdálkodó egységnek e célból először le kell vonnia a 13C. bekezdés (c) pontja szerint közzétett összegből a 13C. bekezdés (d) pontjának (i) alpontja szerint közzétett összegeket. A gazdálkodó egységnek ezután az adott pénzügyi instrumentum esetében a 13C. bekezdés (d) pontjának (ii) alpontja szerint közzétett összegeket a 13C. bekezdés (c) pontja szerinti, fennmaradó összegre kell korlátoznia. Ha azonban a pénzügyi instrumentumok kapcsán kikényszeríthetők biztosítéki jogok, az ilyen jogok feltüntethetők a 13D. bekezdés szerinti közzétételben.

A kikényszeríthető nettósítási keretmegállapodások vagy hasonló megállapodások hatályába tartozó beszámítási jogok ismertetése (13E. bekezdés)

B50. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell a 13C. bekezdés (d) pontja szerint közzétett beszámítási jogok és hasonló megállapodások típusait, ideértve e jogok jellegét is. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell például feltételes jogait. A jövőbeli eseményektől független, de az IAS 32 standard 42. bekezdéseinek fennmaradó kritériumait nem teljesítő beszámítási jogok tárgyát képező instrumentumok esetében a gazdálkodó egységnek ismertetnie kell, hogy a kritériumok mely ok(ok)ból nem teljesülnek. Az adott vagy kapott biztosítékok esetében a gazdálkodó egységnek ismertetnie kell a biztosítéki megállapodás feltételeit (például azt, hogy a biztosíték korlátozott-e).

Pénzügyi instrumentum típusa vagy másik fél szerinti közzététel

B51. A 13C. bekezdés (a)–(e) pontjában előírt kvantitatív közzétételek a pénzügyi instrumentumok vagy ügyletek típusa szerint csoportosíthatók (például: származékos ügyletek, visszavásárlási és fordított visszavásárlási megállapodások, vagy értékpapír-kölcsönvételi és értékpapír-kölcsönzési megállapodások).

▼**M34**

B52. Alternatív megoldásként a gazdálkodó egység a 13C. bekezdés (a)–(c) pontjában előírt kvantitatív közzétételeket a pénzügyi instrumentumok típusa szerint, a 13C. bekezdés (c)–(e) pontjában előírt kvantitatív közzétételeket pedig másik fél szerint is csoportosíthatja. Ha a gazdálkodó egység az előírt információkat másik fél szerinti bontásban adja meg, a másik feleket nem köteles név szerint azonosítani. Az összehasonlíthatóság érdekében azonban a másik felekre évről évre azonos megjelölést kell alkalmaznia (A partner, B partner, C partner stb.). A másik felek típusainak bővebb ismertetése érdekében meg kell fontolni kvalitatív közzétételek rendelkezésre bocsátását is. Ha a 13C. bekezdés (c)–(e) pontja alatti összegek közzétételére másik fél szerinti bontásban kerül sor, elkülönítetten kell kimutatni azokat az összegeket, amelyek a másik fél szerinti összegek teljessége szempontjából önmagukban jelentősek, a többi, önmagában nem jelentős másik fél szerinti összeget pedig egyetlen soron kell összesíteni.

Egyéb

B53. A 13C–13E. bekezdésben előírt konkrét közzétételek minimumkövetelmények. A 13B. bekezdésben foglalt célkitűzés teljesítése érdekében előfordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek további (kvalitatív) közzétételekkel kell kiegészítenie azokat, a kikényszeríthető nettósítási keretmegállapodások és kapcsolódó megállapodások feltételeitől függően, ideértve a beszámítási jogok jellegét és a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére gyakorolt tényleges vagy potenciális hatását.

▼B

IFRS 8 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Működési szegmensek

ALAPELV

1. A gazdálkodó egységeknek információt kell közzétenniük, amely lehetővé teszi pénzügyi kimutatásaik felhasználói számára, hogy értékeljék a gazdálkodó egység által folytatott üzleti tevékenység jellegét és pénzügyi hatásait, valamint működésének gazdasági környezetét.

HATÓKÖR

2. Ez az IFRS alkalmazandó:

(a) azon gazdálkodó egység különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaira:

i. amelynek adósság- vagy tőkeinstrumentumaival nyilvános piacon (hazai vagy külföldi tőzsdén, illetve tőzsdén kívüli értékpapírpiacon, beleértve a helyi és regionális piacokat is) kereskednek; vagy

ii. amely pénzügyi kimutatásait bármely instrumentumtípus nyilvános piacon történő kibocsátása céljából nyújtja be vagy van folyamatban a benyújtás egy értékpapírtőzsdének vagy más szabályozó hatóságnak; valamint

(b) azon anyavállalatnál a vállalatcsoport konszolidált pénzügyi kimutatásaira:

i. amelynek adósság- vagy tőkeinstrumentumaival nyilvános piacon (hazai vagy külföldi tőzsdén, illetve tőzsdén kívüli értékpapírpiacon, beleértve a helyi és regionális piacokat is) kereskednek; vagy

ii. amely konszolidált pénzügyi kimutatásait bármely instrumentumtípus nyilvános piacon történő kibocsátása céljából nyújtja be vagy van folyamatban a benyújtás egy értékpapírtőzsdének vagy más szabályozó hatóságnak.

3. Amennyiben egy gazdálkodó egység, amely nem köteles ezen IFRS-t alkalmazni, úgy határoz, hogy olyan információt tesz közzé a szegmensekről, amely nem felel meg ezen IFRS-nek, az információt nem minősítheti szegmensinformációnak.

4. Amennyiben a pénzügyi beszámoló egyaránt tartalmazza az ezen IFRS hatálya alá tartozó anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásait, valamint az anyavállalat különálló pénzügyi kimutatásait, a szegmensinformáció kizárólag a konszolidált pénzügyi kimutatásokban megkövetelt.

MŰKÖDÉSI SZEGMENSEK

5. A működési szegmens a gazdálkodó egység olyan komponense:

(a) amely bevételekkel és ráfordításokkal (beleértve az ugyanazon gazdálkodó egység más komponenseivel folytatott ügyletekhez kapcsolódó bevételeket és ráfordításokat is) járó üzleti tevékenységet folytat;

(b) amelynek működési eredményeit a gazdálkodó egység legfőbb működési döntéshozója rendszeresen felülvizsgálja annak érdekében, hogy döntést hozzon a szegmenshez rendelendő forrásokról, és hogy értékelje annak teljesítményét; valamint

▼B

(c) amelyre vonatkozóan különálló pénzügyi információ áll rendelkezésre.

A működési szegmensek olyan üzleti tevékenységet is folytathatnak, amellyel még nem tettek szert bevételre, az alapítási műveletek lehetnek például bevételszerzés előtti működési szegmensek.

6. A gazdálkodó egység nem minden része szükségszerűen működési szegmens vagy működési szegmens része. Előfordul például, hogy a vállalati központ vagy egyes funkcionális részlegek nem termelnek bevételt, vagy olyan bevételt generálnak, amely csak véletlenszerűen kapcsolódik a gazdálkodó egység tevékenységéhez – ekkor ezek nem minősülnek működési szegmensnek. Ezen IFRS alkalmazásában a gazdálkodó egység munkaviszony megszűnése utáni juttatási programjai nem működési szegmensek.

7. A „legfőbb működési döntéshozó” funkciót jelent, nem szükségszerűen egy menedzsert különleges jogosultsággal. Ez a funkció a gazdálkodó egység működési szegmensei teljesítményének értékelése, valamint források hozzárendelése a szegmenshez. A gazdálkodó egység legfőbb működési döntéshozója gyakran a vezérigazgató vagy az ügyvezető igazgató, de lehet például igazgatók vagy más vezetők egy csoportja is.

8. Számos gazdálkodó egység esetében a működési szegmensek 5. bekezdésben leírt három jellemzője egyértelműen meghatározza a működési szegmenseket. Mindemellett a gazdálkodó egység készíthet olyan jelentéseket, amelyekben üzleti tevékenységeit számos különböző módon mutatja be. Ha a legfőbb működési döntéshozó a szegmensinformációk egynél több csomagját használja, más tényezők határozhatják meg a gazdálkodó egység működési szegmenseit alkotó komponensek egyes csoportjait, beleértve mindegyik komponens üzleti tevékenységének jellegét, az azokért felelős menedzser meglétét, és az igazgatótanács elé terjesztett információkat.

9. A működési szegmenseknek általában van szegmensmenedzserük, aki közvetlenül a legfőbb működési döntéshozónak tartozik elszámolással és rendszeres kapcsolatban áll vele a szegmens működési tevékenységei, pénzügyi eredményei, előrejelzései és tervei megvitatása érdekében. A „szegmensmenedzser” funkciót jelent, nem szükségszerűen menedzsert különleges jogosultsággal. A legfőbb működési döntéshozó is lehet egyes működési szegmensek szegmensmenedzsere. Egy egyszerű menedzser több működési szegmensnek lehet a szegmensmenedzsere. Ha az 5. bekezdésben leírt jellemzők valamely szervezet egynél több komponensegyüttesére érvényesek, de csak egy komponensegyüttes rendelkezik felelős szegmensmenedzserrel, akkor ez a komponensegyüttes alkotja a működési szegmenseket.

10. Az 5. bekezdésben leírt jellemzők alkalmazhatók két vagy több egymást átfedő komponensegyüttesre, amelyekért menedzserek felelősek. Ezt a struktúrát gyakran mátrixszervezetnek nevezik. Például, bizonyos gazdálkodó egységekben némely menedzser az egész világra kiterjedően felelős különböző termék- és szolgáltatásvonalakért, míg más menedzserek meghatározott földrajzi területekért felelősek. A legfőbb működési döntéshozó rendszeresen felülvizsgálja mindkét komponensegyüttes működési eredményeit, és a pénzügyi információk mindkettő számára rendelkezésre állnak. Ebben az esetben a gazdálkodó egység az alapelvre való hivatkozással határozza meg, melyik komponensegyüttes alkotja a működési szegmenseket.

▼B

BEMUTATANDÓ SZEGMENSEK

11. A gazdálkodó egységnek elkülönülten kell információt szolgáltatnia valamennyi olyan működési szegmensről, amely:

(a) az 5–10. bekezdéssel összhangban került meghatározásra, vagy a 12. bekezdéssel összhangban lévő két vagy több szegmens összevonásából származik; és

(b) meghaladja a 13. bekezdésben leírt mennyiségi határértékeket.

A 14–19. bekezdésben kerülnek meghatározásra azon egyéb helyzetek, amelyekben valamely működési szegmensről külön kell információt szolgáltatni.

Összesítési kritériumok

12. A hasonló gazdasági jellemzőkkel rendelkező működési szegmensek hosszú távon gyakran hasonló pénzügyi teljesítményt nyújtanak. Ha például két működési szegmens gazdasági jellemzői hasonlóak voltak, akkor hasonló hosszú távú átlagos bruttó fedezet várható. Két vagy több működési szegmens összesíthető egyetlen működési szegmensbe, ha az összesítés összhangban van ezen IFRS alapelvével, ha a szegmensek gazdasági jellemzői hasonlóak, és a szegmensek hasonlóak az alábbi szempontok mindegyike tekintetében:

(a) a termékek és szolgáltatások jellege;

(b) a termelési folyamatok jellege;

(c) vevőtípus vagy társadalmi réteg termékeik és szolgáltatásaik vonatkozásában;

(d) a termékek forgalmazásához vagy a szolgáltatások nyújtásához alkalmazott módszerek; és

(e) amennyiben alkalmazható, a szabályozói környezet, például a banki tevékenység, a biztosítás vagy a közszolgáltatások jellege.

Mennyiségi határértékek

13. A gazdálkodó egységnek elkülönülten kell információt szolgáltatnia azon működési szegmensről, amely teljesíti bármelyik következő mennyiségi határértéket:

(a) jelentett bevétele, amely magában foglalja mind a külső vevőknek történő értékesítéseket, mind a szegmensen belüli értékesítéseket vagy transzfereket, eléri vagy meghaladja valamennyi működési szegmens együttes külső és belső bevételeinek 10 százalékát;

(b) jelentett eredményének abszolút összege eléri vagy meghaladja a következő kettő közül az abszolút értékben vett nagyobb összeg 10 százalékát: i. valamennyi olyan működési szegmens jelentett együttes nyeresége, amelyek nem jelentettek veszteséget; és ii. valamennyi olyan működésiszegmens-beszámolóban szereplő együttes vesztesége, amelyek veszteséget jelentettek;

(c) eszközei elérik vagy meghaladják valamennyi működési szegmens együttes eszközállományának 10 százalékát.

▼B

Azon működési szegmensek, amelyek nem érik el valamelyik mennyiségi határértéket, tekinthetők bemutatandónak és külön közzétettnek, amennyiben a vezetés úgy gondolja, hogy a szegmensre vonatkozó információk hasznosak lehetnek a pénzügyi kimutatások felhasználói számára.

14. Egy gazdálkodó egység bemutatandó szegmens létrehozása céljából csak akkor egyesítheti a mennyiségi határértékeket el nem érő működési szegmensekre vonatkozó információkat más, a mennyiségi határértékeket el nem érő működési szegmensekre vonatkozó információkkal, ha a működési szegmensek gazdasági jellemzői hasonlóak és a szegmensek teljesítik a 12. bekezdésben felsorolt összesítési kritériumok többségét.

15. Amennyiben a működési szegmensek által jelentett összes külső bevétel nem éri el a gazdálkodó egység bevételeinek 75 százalékát, mindaddig további működési szegmenseket kell bemutatandó szegmensként meghatározni (még ha nem is teljesítik a 13. bekezdés kritériumait), amíg a gazdálkodó egység bevételeinek legalább 75 százaléka bemutatandó szegmensekben nem szerepel.

16. Az egyéb üzleti tevékenységekre és be nem mutatandó működési szegmensekre vonatkozó információkat egyesíteni kell, és egy „minden egyéb szegmens” kategóriában, a 28. bekezdésben előírt egyeztetések eredményeként a többi egyeztetendő tételtől elkülönülten kell közzétenni. A „minden egyéb szegmens” kategóriában szereplő bevételek forrását meg kell nevezni.

17. Amennyiben a vezetés úgy dönt, hogy valamely, a közvetlenül megelőző időszakban bemutatandó szegmensnek minősített működési szegmens jelentősége továbbra is fennáll, a szegmensre vonatkozó információkat tárgyidőszakban is elkülönülten kell bemutatni, akkor is, ha a szegmens már nem teljesíti a bemutathatóság 13. bekezdésben rögzített kritériumait.

18. Amennyiben valamely működési szegmens a mennyiségi határértékekkel összhangban, tárgyidőszakban bemutatandó szegmensnek minősül, az összehasonlítási célból bemutatott előző időszaki szegmensadatokat újra meg kell állapítani, hogy azokban az újonnan bemutatandó szegmens különálló szegmensként szerepeljen, még ha az a szegmens az előző időszakban nem is teljesítette a bemutathatóság 13. bekezdésben rögzített kritériumait – kivéve, ha a szükséges információ nem áll rendelkezésre és létrehozásának költsége túlzott mértékű lenne.

19. A gazdálkodó egység által elkülönülten közzétett bemutatandó szegmensek számának gyakorlati korlátja lehet, amely felett a szegmensinformáció túl részletessé válhat. Habár pontos korlát nem került megállapításra, ha a 13–18. bekezdéssel összhangban lévő bemutatandó szegmensek száma meghaladja a tizet, a gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell, hogy nem érte-e el a gyakorlati korlátot.

KÖZZÉTÉTEL

20. A gazdálkodó egységeknek információt kell közzétenniük, amely lehetővé teszi pénzügyi kimutatásaik felhasználói számára, hogy értékeljék a gazdálkodó egység által folytatott üzleti tevékenység jellegét és pénzügyi hatásait, valamint működésének gazdasági környezetét.

21. A 20. bekezdésben szereplő alapelv végrehajtása érdekében a gazdálkodó egységnek a következőket kell közzétennie minden egyes időszakra, amelyre vonatkozóan ►**M5** átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást ◄ készít:

(a) a 22. bekezdésben leírt általános információkat;

▼B

(b) információt a jelentett szegmens eredményéről, a meghatározott bevételekkel és ráfordításokkal együtt, beleértve a jelentett szegmens eredményét, a szegmenseszközöket, a szegmenskötelezettségeket és az értékelés alapjait a 23–27. bekezdésben leírtaknak megfelelően; valamint

(c) a szegmensbevételek összesenjének, a jelentett szegmenseredménynek, a szegmenseszközöknek, a szegmenskötelezettségeknek és egyéb lényeges szegmenstételeknek az egyeztetését a gazdálkodó egység megfelelő adataival, a 28. bekezdésben leírtaknak megfelelően.

▼M5

Bemutatandó szegmensenként a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban szereplő összegek egyeztetéseit a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére vonatkozó kimutatásában szereplő összegekkel minden olyan dátumra, amelyre pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatást prezentálnak. A korábbi időszakokra vonatkozó információkat újra meg kell adni a 29. és 30. bekezdésben foglaltak szerint.

▼B

Általános információk

▼M43

22. A gazdálkodó egység a következő általános információkat teszi közzé:

a) a gazdálkodó egység bemutatandó szegmenseinek meghatározásához használt tényezők, ideértve a vállalatszervezési alapelveket (például hogy a vezetőség mi köré szervezi a gazdálkodó egységet: a termékekben és szolgáltatásokban meglévő különbségek, földrajzi területek, szabályozási környezet, vagy bizonyos tényezők kombinációja köré, valamint hogy összesítésre kerültek-e a működési szegmensek);

aa) a 12. bekezdésben foglalt összesítési kritériumok alkalmazásakor a vezetés által mérlegelt szempontok. Ezek közé tartozik az ilyen módon összesített működési szegmensek rövid ismertetése, valamint az annak meghatározásához értékelt gazdasági mutatók, hogy az összesített működési szegmensek hasonló gazdasági jellemzőkkel rendelkeznek-e; valamint

b) azon termék- és szolgáltatástípusok, amelyekből az egyes bemutatandó szegmensek bevétele származik.

▼B

Az eredményre, eszközökre és kötelezettségekre vonatkozó információk

▼M22

23. A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan jelentenie kell az eredmény értékét. A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan jelentenie kell az összes eszköz és kötelezettség értékét, amennyiben ezeket az adatokat rendszeresen a legfőbb működési döntéshozó rendelkezésére bocsátják. A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan a következőket is közzé kell tennie, amennyiben a meghatározott összegek szerepelnek a legfőbb működési döntéshozó által felülvizsgált szegmenseredmény értékében, vagy azokat más módon rendszeresen a legfőbb működési döntéshozó rendelkezésére bocsátják, még akkor is, ha nem szerepelnek a szegmenseredmény értékében:

(a) külső vevőktől származó szegmensbevételt;

▼B

(b) ugyanazon gazdálkodó egység más működési szegmenseivel bonyolított ügyletekből származó bevételt;

(c) kamatbevételeket;

(d) kamatráfordításokat;

▼B

(e) értékcsökkenést és amortizációt;

▼M5

(f) a (2007-ben módosított) IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard 97. bekezdése szerint közzétett bevétel és ráfordítás lényeges elemeit;

▼B

(g) a gazdálkodó egység részesedését a kapcsolt vállalkozások és közös vállalkozások eredményében tőkemódszerrel elszámolva;

(h) nyereségadó-ráfordítást vagy -bevételt; valamint

(i) az értékcsökkenéstől és az amortizációtól eltérő nem pénzjellegű lényeges tételeket.

A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan a kamatbevételeket a kamatráfordításoktól elkülönülten kell jelenteni, kivéve, ha a szegmens bevételeinek többsége kamatból származik és a legfőbb működési döntéshozó a szegmens teljesítményének értékelése, valamint a szegmenshez allokálandó forrásokról hozott döntések során elsősorban a nettó kamatbevételre támaszkodik. Ez esetben a gazdálkodó egység jelentheti az adott szegmens kamatráfordítástól megtisztított kamatbevételét, és közzéteszi azt, hogy így járt el.

▼M31

24. A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan közzé kell tennie a következőket, amennyiben a meghatározott összegek szerepelnek a szegmens legfőbb működési döntéshozó által felülvizsgált eszközállományában, vagy azokat más módon rendszeresen a legfőbb működési döntéshozó rendelkezésére bocsátják, még akkor is, ha nem szerepelnek a szegmenseszközök összegében:

▼B

(a) a kapcsolt vállalkozásokba és közös vállalkozásokba lévő érdekeltségek összegét tőkemódszerrel elszámolva; és

▼M31

(b) a pénzügyi instrumentumoktól, halasztott adókövetelésektől, nettó meghatározott juttatási eszközöktől (lásd az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardot), valamint a biztosítási szerződésekből eredő jogoktól eltérő befektetett eszközök növekedésének ([1]) összegét.

▼B

ÉRTÉKELÉS

25. Valamennyi jelentett szegmenstétel összege a legfőbb működési döntéshozónak a szegmenshez allokálandó forrásokra vonatkozó döntéshozatal és teljesítmény értékelése céljából jelentett nagyságrend kell, hogy legyen. A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak összeállítása, a bevételek, ráfordítások, valamint nyereségek és veszteségek allokációja közben végrehajtott módosításokat és kiszűréseket csak akkor kell szerepeltetni a jelentett szegmenseredmény megállapításához, ha azok szerepelnek a szegmens legfőbb működési döntéshozó által használt szegmenseredmény összegében. Hasonlóképpen csak azokat az eszközöket és kötelezettségeket kell jelenteni az adott szegmens esetében, amelyek szerepelnek a szegmens legfőbb működési döntéshozó által használt eszköz és kötelezettség összegében. Amennyiben a jelentett szegmenseredményhez, eszközökhöz vagy kötelezettségekhez összegeket rendelnek, azon összegeket elfogadható indok alapján kell allokálni.

([1]) A likviditás szerinti bemutatással összhangban csoportosított eszközökre vonatkozóan a befektetett eszközök azok az eszközök, amelyek várhatóan a ►M5 beszámolási időszakot követő ◄ tizenkét hónapon túl térülnek meg.

▼B

26. Ha a legfőbb működési döntéshozó a szegmens teljesítményértékeléséhez, valamint a forrásallokálásról való döntéshozatalhoz a működési szegmenseredménynek, a szegmenseszközöknek vagy a szegmenskötelezettségeknek csupán egyetlen mérőszámát használja, a szegmenseredményt, az eszközöket és kötelezettségeket e mérőszám alapján kell jelenteni. Ha a legfőbb működési döntéshozó a működési szegmenseredménynek, a szegmenseszközöknek vagy szegmenskötelezettségeknek több mérőszámát használja fel, a jelentett mérőszámok, azok kell, hogy legyenek, amelyekről a vezetés úgy véli, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplő megfelelő összegek méréséhez használt értékelési alapelvekkel leginkább összhangban lévő alapelveknek megfelelően határozták meg.

27. A gazdálkodó egységnek minden bemutatandó szegmens esetében magyarázatot kell adni a szegmenseredmény, a szegmenseszközök és szegmenskötelezettségek értékeléséről. A gazdálkodó egységnek legalább következőket kell közzétennie:

(a) a bemutatandó szegmensek közötti ügyletek elszámolásának alapját;

(b) a bemutatandó szegmensek eredményére és a gazdálkodó egység adózás előtti eredményére vonatkozó értékelések közötti bármely eltérés jellegét, valamint a megszűnt tevékenységeket (amennyiben az nem nyilvánvaló a 28. bekezdésben leírt egyeztetésekből). Ezen eltérések magukban foglalhatják a számviteli politikát, valamint a központilag felmerült költségek allokációjára vonatkozó azon politikákat, amelyek szükségesek a bemutatott szegmensinformáció megértéséhez;

(c) a bemutatandó szegmensek eszközeinek és a gazdálkodó egység eszközeinek értékelése közötti bármely eltérés jellegét (amennyiben az nem nyilvánvaló a 28. bekezdésben leírt egyeztetésekből). Ezen eltérések magukban foglalhatják a számviteli politikát, valamint a közösen használt eszközök allokációjára vonatkozó azon politikákat, amelyek szükségesek a bemutatott szegmensinformáció megértéséhez;

(d) a bemutatandó szegmensek kötelezettségeinek és a gazdálkodó egység kötelezettségeinek értékelése közötti bármely eltérés jellegét (amennyiben az nem nyilvánvaló a 28. bekezdésben leírt egyeztetésekből). Ezen eltérések magukban foglalhatják a számviteli politikát, valamint a közösen igénybe vett kötelezettségek allokációjára vonatkozó azon politikákat, amelyek szükségesek a bemutatott szegmensinformáció megértéséhez;

(e) a bemutatott szegmenseredmény meghatározásához használt értékelési módszerekben az előző időszakokhoz képest bekövetkezett bármely változás jellegét, és – amennyiben van – e változások hatását a szegmenseredmény nagyságára vonatkozóan;

(f) a bemutatandó szegmensekre való bármely aszimmetrikus allokáció jellegét és hatását. Például, a gazdálkodó egység allokálhat szegmenshez értékcsökkenési leírást, anélkül, hogy a kapcsolódó értékcsökkenthető eszközöket a szegmenshez rendelné.

Egyeztetések

▼M43

28. A gazdálkodó egységnek a következők mindegyikét egyeztetnie kell:

▼B

(a) a bemutatandó szegmensek összes bevételét a gazdálkodó egység bevételéhez viszonyítva;

▼B

(b) a bemutatandó szegmensek összes eredményét a gazdálkodó egység adózás előtti eredményéhez viszonyítva és a megszűnt tevékenységeket. Ha azonban a gazdálkodó egység olyan tételeket rendel a bemutatandó szegmensekhez, mint az adóráfordítások (adóbevételek), a gazdálkodó egység a szegmensek összeredményét egyeztetheti a gazdálkodó egység ezen tételek utáni eredményével;

▼M43

(c) a bemutatandó szegmensek összes eszköze a gazdálkodó egység eszközeihez viszonyítva, amennyiben a szegmenseszközök a 23. bekezdéssel összhangban kerültek bemutatásra;

▼B

(d) a bemutatandó szegmensek összes kötelezettségét a gazdálkodó egység kötelezettségeihez viszonyítva, amennyiben a szegmenskötelezettségek a 23. bekezdéssel összhangban kerültek bemutatásra;

(e) a bemutatandó szegmensek összesen adatait minden egyéb, lényeges tételre vonatkozóan a gazdálkodó egységre közzétett információ megfelelő összegéhez viszonyítva.

Minden lényeges egyeztetendő tételt külön-külön kell meghatározni és leírni. Például, minden olyan lényeges módosítás összegét a bemutatandó szegmenseredménynek a gazdálkodó egység eredményéhez szükséges egyeztetni, amelyet az eltérő számviteli politikákból adódóan külön-külön kell meghatározni és leírni.

A korábban jelentett adatok újbóli megállapítása

29. Ha a gazdálkodó egység oly módon változtatja meg belső szervezeti felépítését, hogy az változást okoz a bemutatandó szegmensek összetételében, a korábbi időszakok megfelelő adatait – beleértve az évközi időszakokat is – újra meg kell állapítani, kivéve, ha az információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne. Azt, hogy az információ rendelkezésre áll-e, és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne-e, minden egyes közzétett tételre meg kell állapítani. A bemutatandó szegmensek összetételének változását követően a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie, hogy a korábbi időszakokra vonatkozóan újra megállapította-e a szegmensinformációk megfelelő tételeit.

30. Ha a gazdálkodó egység oly módon változtatja meg belső szervezeti felépítését, hogy az változást okoz a bemutatandó szegmensek összetételében, és a korábbi időszakok szegmensinformációit – beleértve az évközi időszakokat is –, nem állapította meg újra, hogy azok tükrözzék a változást, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a szegmensinformációkat a változások bekövetkezésének évében az adott időszakra mind az új, mind a régi szegmentáció alapján, kivéve, ha az információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne.

A GAZDÁLKODÓ EGYSÉG EGÉSZÉRE VONATKOZÓ KÖZZÉTÉTELEK

31. A 32–34. bekezdés valamennyi, ezen IFRS hatálya alá tartozó gazdálkodó egységre alkalmazandó, ide értve azon gazdálkodó egységeket is, amelyeknek egyetlen bemutatandó szegmensük van. Egyes gazdálkodó egységek üzleti tevékenységei nem a kapcsolódó termékek és szolgáltatások vagy a működés földrajzi területeiben megmutatkozó

▼B

különbségek alapján szerveződnek. Az ilyen gazdálkodó egység bemutatandó szegmensei a különböző termékek és szolgáltatások széles skálájából származó bevételeket jelenthetnek, vagy a bemutatandó szegmensek közül több is nyújthatja ugyanazt a terméket vagy szolgáltatást. Hasonlóképpen a gazdálkodó egység bemutatandó szegmensei különböző földrajzi területeken rendelkezhetnek eszközökkel, és különböző földrajzi területeken lévő vevőktől származó bevételeket jelenthetnek, vagy a bemutatandó szegmensek közül több is ugyanazon földrajzi területen működhet. A 32–34. bekezdésben előírt adatokat csak akkor kell szolgáltatni, ha azokat nem szolgáltatták az ezen IFRS által előírt bemutatandó szegmensinformáció részeként.

A termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó információ

32. A gazdálkodó egységnek minden egyes termék vagy szolgáltatás, illetve minden egyes hasonló termékekből vagy szolgáltatásokból álló csoport esetében be kell mutatnia a külső vevőktől származó bevételeket, kivéve, ha az információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne – ez esetben ez utóbbi tényt kell közzétenni. A jelentett bevételek összegének a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak elkészítéséhez használt pénzügyi információkon kell alapulni.

A földrajzi területekre vonatkozó információ

33. A gazdálkodó egységnek a következő földrajzi információkat kell szolgáltatnia, kivéve, ha a szükséges információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne:

(a) a külső vevőktől származó bevételeket: i. a gazdálkodó egység székhelye szerinti ország javára írt bevételek; és ii. valamennyi olyan külföldi ország javára írt bevételek összesen, amelyekből a gazdálkodó egységnek bevétele származik. Ha valamely külföldi országhoz rendelt, külső vevőktől származó bevételek jelentősek, azokat elkülönülten kell közzétenni. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a külső vevőktől származó bevételek egyes országokhoz rendelésének alapját;

(b) a pénzügyi instrumentumoktól, halasztott adókövetelésektől, munkaviszony megszűnése utáni juttatási eszközöktől, valamint a biztosítási szerződésekből eredő jogoktól eltérő befektetett eszközök ([1]), amelyek i. a gazdálkodó egység székhely szerinti országában találhatók; valamint ii. mindazon külföldi országokban található ilyen eszközök összesen, amelyekben a gazdálkodó egység eszközökkel rendelkezik. Ha valamely külföldi országban található eszközök jelentősek, azokat elkülönülten kell közzétenni.

A jelentett összegeknek a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak elkészítéséhez használt pénzügyi információkon kell alapulni. Ha a szükséges információ nem áll rendelkezésre és előállítási költsége aránytalanul magas lenne, ezt a tényt közzé kell tenni. A gazdálkodó egység az e bekezdésben megkövetelt információkon kívül információt nyújthat országcsoportok földrajzi adatainak részösszegeiről.

([1]) A likviditás szerinti bemutatással összhangban csoportosított eszközök esetében befektetett eszközök azok, amelyek várhatóan a ►M5 beszámolási időszakot követő ◄ tizenkét hónapon túl behajtásra kerülő összegeket tartalmaznak.

▼B

A főbb vásárlókra vonatkozó információk

▼M26

34. A gazdálkodó egységnek információt kell szolgáltatnia a főbb vásárlóival kapcsolatos függőségének mértékéről. Ha egy külső vevővel bonyolított ügyletekből származó bevételek elérik vagy meghaladják a gazdálkodó egység bevételeinek 10 százalékát, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt, továbbá minden egyes ilyen vevőtől származó bevétele teljes összegét, valamint annak a szegmensnek vagy azoknak a szegmenseknek megnevezését, amelyek a bevételeket jelentették. A gazdálkodó egységnek nem kell közzétennie a főbb vásárlókat név szerint, sem az egyes szegmensek által jelentett, adott vevőtől származó bevételek összegét. Ezen IFRS alkalmazásában a jelentést készítő gazdálkodó egység egyetlen vevőnek kell tekintse azon gazdálkodó egységek csoportját, amelyek tudomása szerint közös ellenőrzés alatt állnak,. Mindazonáltal mérlegelés szükséges annak felméréséhez, hogy~~továbbá~~ valamely ~~(nemzeti, állami, vidéki, területi, helyi vagy külföldi)~~ kormányzatot (ideértve a kormányzati szerveket és hasonló, akár helyi, akár nemzeti vagy nemzetközi testületeket) és a gazdálkodó egység tudomása szerint a~~zon~~ kormányzat ellenőrzése alatt álló gazdálkodó egységeket egyetlen vevőnek kell-e tekinteni. Ennek felmérésekor a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie az említett gazdálkodó egységek közötti gazdasági integráció mértékét.

▼B

ÁTMENET ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

35. A gazdálkodó egységnek ezen IFRS-t a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Amennyiben valamely gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira egy 2009. január 1-je előtt kezdődő időszakban alkalmazza ezen IFRS-t, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M22

35A. A 2009 áprilisában kibocsátott *IFRS-ek javításai* módosították a 23. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2010. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

36. Az alkalmazás kezdeti évéhez összehasonlító információként nyújtott, megelőző évekre vonatkozó szegmensinformációkat (beleértve a 23. bekezdés 2009 áprilisában történt módosításának alkalmazását is) újra meg kell állapítani, hogy megfeleljenek a jelen IFRS követelményeinek, kivéve, ha az információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne.

▼M5

36A. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 23(f) bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M26

36B. A (2009-ben felülvizsgált) IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard a 2011. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakok tekintetében módosította a 34. bekezdést. Ha a gazdálkodó egység a (2009-ban felülvizsgált) IAS 24 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, akkor a 34. bekezdés módosítását a korábbi időszakra is alkalmaznia kell.

▼**M43**

36C. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* módosította a 22. és a 28. bekezdést. A gazdálkodó egységeknek ezeket a módosításokat a 2014. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazniuk. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼**B**

AZ IAS 14 VISSZAVONÁSA

37. Ezen IFRS az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standard helyébe lép.

▼B

Függelék

Meghatározott fogalom

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Működési szegmens

A működési szegmens a gazdálkodó egység olyan komponense:

a) amely bevételekkel és ráfordításokkal (ide értve az ugyanazon gazdálkodó egység más komponenseivel folytatott ügyletekhez kapcsolódó bevételeket és ráfordításokat is) járó üzleti tevékenységet folytat,

b) amelynek működési eredményeit a gazdálkodó egység legfőbb működési döntéshozója rendszeresen felülvizsgálja annak érdekében, hogy döntést hozzon a szegmenshez rendelendő forrásokról, és hogy értékelje teljesítményét, valamint

c) amelynek rendelkezésére állnak a vonatkozó pénzügyi információk.

▼M53

IFRS 9 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Pénzügyi instrumentumok

1. FEJEZET Cél

1.1. A jelen standard célja az, hogy megállapítsa a *pénzügyi eszközök* és a *pénzügyi kötelezettségek* pénzügyi beszámolási alapelveit, amelyek egy gazdálkodó egység jövőbeni cash flow-ja mennyiségének, ütemezésének és bizonytalanságának értékelése szempontjából releváns és hasznos információkat mutatnak be a pénzügyi kimutatások felhasználói számára.

2. FEJEZET Hatókör

2.1. A jelen standardot minden gazdálkodó egység köteles a pénzügyi instrumentumok minden típusa tekintetében alkalmazni, kivéve:

a) a leányvállalatokban, társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő azon érdekeltségeket, amelyek tekintetében az elszámolás az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard, az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standard vagy az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard alapján történik. Néhány esetben azonban az IFRS 10, az IAS 27 vagy az IAS 28 előírja vagy megengedi a gazdálkodó egységnek, hogy egy leányvállalatban, társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltséget a jelen standard néhány vagy összes követelményének megfelelően számoljon el. A jelen standardot kell alkalmazniuk a gazdálkodó egységeknek továbbá a leányvállalatban, társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltségekre vonatkozó származékos termékekre, kivéve, ha az adott származékos termék megfelel a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumára vonatkozó, az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standardban meghatározott definíciónak;

b) a lízingszerződések alapján fennálló jogokat és kötelmeket, amelyekre az IAS 17 *Lízingek* standard vonatkozik. Azonban:

i. a lízingbe adónál megjelenített lízingkövetelésekre vonatkoznak a jelen standard kivezetésre és értékvesztésre vonatkozó előírásai;

ii. a lízingbe vevőnél elszámolt pénzügyi lízingkötelezettségekre vonatkoznak a jelen standard kivezetésre vonatkozó előírásai; valamint

iii. a lízingügyletekbe beágyazott származékos termékekre vonatkoznak a jelen standard beágyazott származékos termékekre vonatkozó előírásai;

c) a munkáltatóknak a munkavállalói juttatási programokból származó jogait és kötelmeit, amelyekre az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard vonatkozik;

d) azokat a pénzügyi instrumentumokat, amelyeket a gazdálkodó egység bocsát ki, és amelyek megfelelnek a tőkeinstrumentum IAS 32 standard szerinti meghatározásának (ideértve az opciókat és warrantokat), vagy az IAS 32 standard 16A. és 16B., illetve 16C. és 16D. bekezdései szerint a tőkeinstrumentumok közé sorolandók. Az ilyen tőkeinstrumentumok tulajdonosának azonban a jelen standardot ezekre az instrumentumokra is alkalmaznia kell, kivéve, ha azok megfelelnek az (a) pontban meghatározott kivételnek;

▼M53

e) **olyan jogokat és kötelmeket, amelyek i. az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard meghatározása szerinti biztosítási szerződés alapján keletkeznek, és amelyek nem a pénzügyi garanciaszerződés fogalmának megfelelő biztosítási szerződés alapján keletkező kibocsátói jogok és kötelmek; vagy amelyek ii. diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmazó és így az IFRS 4 hatókörébe tartozó szerződés alapján keletkeznek. Ezt a standardot kell azonban alkalmazni az IFRS 4 hatókörébe tartozó szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, amennyiben a származékos termék maga nem az IFRS 4 hatókörébe tartozó szerződés. Ezenfelül, ha a pénzügyi garanciaszerződések kibocsátója korábban kifejezetten kijelentette, hogy ezeket a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti, és ha azokra a biztosítási szerződésekre vonatkozó elszámolást alkalmazta, a kibocsátó választhat, hogy vagy ezt a standardot, vagy az IFRS 4-et alkalmazza az ilyen pénzügyi garanciaszerződésekre (lásd a B2.5–B2.6. bekezdést). A kibocsátó minden egyes szerződés esetében külön választhat, de ezt a választást egyetlen szerződésnél sem lehet megmásítani;**

f) **bármely olyan, egy felvásárolt megvételére vagy eladására vonatkozó forwardszerződést a felvásárló és az értékesítő részvényes között, amely egy jövőbeli akvizíciós időpontban az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard hatókörébe tartozó üzleti kombinációt eredményez. A forwardszerződés időtartama nem haladhatja meg azt az ésszerű időszakot, amelyre általában szükség van az előírt jóváhagyások beszerzéséhez és az ügylet befejezéséhez;**

g) **a 2.3. bekezdésben ismertetett hitelnyújtási elkötelezettségektől eltérő egyéb hitelnyújtási elkötelezettségeket. A hitelnyújtási elkötelezettség kibocsátójának azonban a jelen standard értékvesztésre vonatkozó rendelkezéseit alkalmaznia kell azokra a hitelnyújtási elkötelezettségekre, amelyek egyébként nem esnek a jelen standard hatókörébe. Emellett minden hitelnyújtási elkötelezettségre alkalmazni kell a jelen standard kivezetésre vonatkozó rendelkezéseit;**

h) **pénzügyi instrumentumokat, szerződéseket és kötelmeket olyan részvényalapú kifizetési ügyletek keretében, amelyekre az IFRS 2. rész*vényalapú kifizetés* standard vonatkozik, kivéve a jelen standard 2.4–2.7. bekezdésének hatókörébe eső szerződéseket, amelyekre a jelen standard vonatkozik;**

i) **olyan kifizetésekre vonatkozó jogokat, amelyek célja, hogy megtérítsék a gazdálkodó egység azon ráfordításait, amelyeket egy olyan kötelezettség kiegyenlítésére kell tennie, amelyet az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard alapján céltartalékként mutat ki, vagy amelyre egy korábbi időszakban céltartalékot mutatott ki az IAS 37-tel összhangban;**

j) **az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard hatókörébe tartozó, pénzügyi instrumentumnak minősülő jogokat és kötelmeket, azok kivételével, amelyeket az IFRS 15 szerint a jelen standardnak megfelelően kell elszámolni.**

2.2. **A jelen standard értékvesztésre vonatkozó előírásait alkalmazni kell azokra a jogokra, amelyeket az IFRS 15 szerint a jelen standardnak megfelelően kell elszámolni az értékvesztésből származó nyereségek vagy veszteségek megjelenítése céljából.**

▼M53

2.3. **A következő hitelnyújtási elkötelezettségek a jelen standard hatókörébe tartoznak:**

a) azok a hitelnyújtási elkötelezettségek, amelyeket a gazdálkodó egység az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségekként jelöl meg (lásd a 4.2.2. bekezdést). Annak a gazdálkodó egységnek, amely a múltban rendszerint röviddel a keletkeztetés után értékesítette a hitelnyújtási elkötelezettségeiből eredő eszközöket, az egy adott csoportba tartozó valamennyi hitelnyújtási elkötelezettségére alkalmaznia kell ezt a standardot;

b) azok a hitelnyújtási elkötelezettségek, amelyeket pénzeszközben nettósítva, vagy egyéb pénzügyi instrumentum leszállítása vagy kibocsátása révén lehet teljesíteni. Ezek a hitelnyújtási elkötelezettségek származékos termékek. A hitelnyújtási elkötelezettséget nem lehet nettó módon teljesítettnek tekinteni pusztán amiatt, hogy a hitelt részletekben fizetik ki (például építésre szóló jelzáloghitel, amelyet az építés előrehaladásával összhangban, részletekben fizetnek ki);

c) elkötelezettségek a piaci kamatlábnál alacsonyabb kamatláb melletti hitelnyújtásra (lásd a 4.2.1. bekezdés (d) pontját).

2.4. **A jelen standardot kell alkalmazni – oly módon, mintha a szerződés pénzügyi instrumentum volna – azokra a nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására vonatkozó szerződésekre, amelyeket pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által is teljesíteni lehet, az olyan szerződések kivételével, amelyeket valamely nem pénzügyi tételnek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási, vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hoztak létre és tartanak. A jelen standardot ugyanakkor alkalmazni kell azokra a szerződésekre, amelyeket a gazdálkodó egység az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöl meg a 2.5. bekezdésnek megfelelően.**

2.5. **A nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására vonatkozó azon szerződések, amelyeket pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által is teljesíteni lehet – mintha a szerződés pénzügyi instrumentum volna –, az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölhetők meg visszavonhatatlanul akkor is, ha azokat valamely nem pénzügyi tételnek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljából kötötték. Erre a megjelölésre csak a szerződés kezdetekor van mód, és csak akkor, ha az megszünteti vagy jelentősen csökkenti a megjelenítési inkonzisztenciát (melyet számviteli meg nem felelésnek (mismatch) is neveznek), amely ellenkező esetben előállt volna amiatt, hogy a szerződést nem jelenítették meg, mivel az nem tartozik a jelen standard hatókörébe (lásd a 2.4. bekezdést).**

2.6. Számos mód létezik a nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására vonatkozó szerződések pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy a pénzügyi instrumentumok cseréje által történő teljesítésére. Ezek között vannak az alábbiak:

a) amikor a szerződés feltételei lehetővé teszik, hogy valamelyik fél azt pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréjével teljesítse;

▼M53

b) amikor a pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által történő teljesítést a szerződés feltételei nem tartalmazzák kifejezetten, de a gazdálkodó egységnél már létezik gyakorlat a hasonló szerződések pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban történő nettósított, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által megvalósuló teljesítésére (függetlenül attól, hogy az a másik féllel, ellentételező szerződések megkötésével, vagy a szerződés lehívási vagy lejárati idejét megelőző eladása által valósul-e meg);

c) amikor hasonló szerződéseknél a gazdálkodó egység gyakorlata, hogy átveszi a mögöttest, majd ezt követően rövid időn belül értékesíti azt azzal a céllal, hogy a rövid távú ármozgásokból vagy közvetítői jutalékból nyereségre tegyen szert; valamint

d) amikor a szerződés tárgyát képező nem pénzügyi tétel azonnal pénzeszközre váltható.

Az olyan szerződéseket, amelyekre a (b) és (c) pontok vonatkoznak, nem valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási, vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hozták létre, és ennek megfelelően azok nem tartoznak a jelen standard hatókörébe. Az egyéb olyan szerződéseket, amelyekre a 2.4. bekezdés vonatkozik, külön kell értékelni annak meghatározására, hogy azok valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára vannak-e létrehozva és tartva, és ennek megfelelően, a jelen standard hatókörébe tartoznak-e.

2.7. A 2.6. bekezdés (a) vagy (d) pontja szerint egy pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által teljesíthető, nem pénzügyi tétel vételére vagy eladására kiírt opció a jelen standard hatókörébe esik. Az ilyen szerződés megkötésének célja nem lehet valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvétele vagy átadása.

3. FEJEZET Megjelenítés és kivezetés

3.1. KEZDETI MEGJELENÍTÉS

3.1.1. A gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell a pénzügyi eszközt vagy a pénzügyi kötelezettséget a pénzügyi helyzetére vonatkozó kimutatásában megjelenítenie, amikor az instrumentum szerződéses feltételei rá vonatkozóvá válnak (lásd a B3.1.1. és B3.1.2. bekezdést). Amikor a gazdálkodó egység először jelenít meg egy pénzügyi eszközt, azt a 4.1.1–4.1.5. bekezdésnek megfelelően kell besorolnia, és az 5.1.1–5.1.3. bekezdésnek megfelelően kell értékelnie. Amikor a gazdálkodó egység először jelenít meg egy pénzügyi kötelezettséget, azt a 4.2.1. és 4.2.2. bekezdésnek megfelelően kell besorolnia, és az 5.1.1. bekezdésnek megfelelően kell értékelnie.

A pénzügyi eszközök szokásos módon történő vétele vagy eladása

3.1.2. A pénzügyi eszközök szokásos módon történő vételét vagy eladását megfelelően kell megjeleníteni és kivezetni, a kötési időpont szerinti elszámolás vagy a teljesítési időpont szerinti elszámolás alkalmazásával (lásd a B3.1.3–B3.1.6. bekezdést).

▼M53

3.2. A PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK KIVEZETÉSE

3.2.1. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban a 3.2.2–3.2.9., a B3.1.1., a B3.1.2. és a B3.2.1–B3.2.17. bekezdést konszolidált szinten kell alkalmazni. Ennélfogva a gazdálkodó egység először konszolidálja az összes leányvállalatot az IFRS 10 standardnak megfelelően, majd ezután alkalmazza az említett bekezdéseket az ennek eredményeként keletkező csoportra.

3.2.2. Annak értékelése előtt, hogy a 3.2.3–3.2.9. bekezdés alapján helyénvaló-e, és milyen mértékig a *kivezetés*, a gazdálkodó egységnek el kell döntenie, hogy az adott bekezdéseket egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) egy részére vagy egészére kell-e alkalmaznia az alábbiak szerint:

a) a 3.2.3–3.2.9. bekezdés akkor, és csak akkor alkalmazandó egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) egy részére, amennyiben a kivezetés céljából értékelt rész megfelel az alábbi három feltétel valamelyikének:

i. az adott rész kizárólag egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) konkrétan meghatározott cash flow-iból áll. Például, amikor a gazdálkodó egység kamatláb-sávmegállapodást köt, melynek révén a másik fél jogot szerez a kamat cash flow-kra, de az adósságinstrumentum tőkerész cash flow-ira nem, a 3.2.3–3.2.9. bekezdést a kamat cash flow-kra alkalmazzák;

ii. az adott rész kizárólag egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) cash flow-inak teljesen részarányos részéből áll. Például, amikor a gazdálkodó egység olyan megállapodást köt, melynek értelmében a másik fél jogot szerez egy adósságinstrumentum valamennyi cash flow-ja 90 %-ának a megszerzésére, a 3.2.3–3.2.9. bekezdést ezeknek a cash flow-knak a 90 %-ára alkalmazzák. Amennyiben több fél van, nem szükséges, hogy minden fél arányosan részesedjen a cash flow-kból, feltéve, hogy az átadó gazdálkodó egység teljesen arányos résszel rendelkezik;

iii. az adott rész kizárólag egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) konkrétan meghatározott cash flow-inak teljesen részarányos részéből áll. Például, amikor a gazdálkodó egység olyan megállapodást köt, melynek értelmében a másik fél jogot szerez egy pénzügyi eszköz kamat cash flow-i 90 %-ának megszerzésére, a 3.2.3–3.2.9. bekezdést ezeknek a kamat cash flow-knak a 90 %-ára alkalmazzák. Amennyiben több fél van, nem szükséges, hogy minden fél arányosan részesedjen a konkrétan meghatározott cash flow-kból, feltéve, hogy az átadó gazdálkodó egység teljesen arányos résszel rendelkezik;

b) minden egyéb esetben a 3.2.3–3.2.9. bekezdést a pénzügyi eszköz egészére (vagy a hasonló pénzügyi eszközöket tartalmazó csoport egészére) alkalmazzák. Például, amikor a gazdálkodó egység i. a pénzügyi eszközből (vagy pénzügyi eszközök

▼M53

egy csoportjából) származó pénzbefolyások első vagy utolsó 90 %-ára vonatkozó jogot adja át, vagy ii. a követeléscsoportból származó cash flow-k 90 %-ára vonatkozó jogot adja át, de garanciát biztosít, hogy a vevőt kárpótolja a követelések tőkeértékének 8 %-áig a hitelezési veszteségekért, a 3.2.3–3.2.9. bekezdést a pénzügyi eszköz (vagy a hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) egészére alkalmazzák.

A 3.2.3–3.2.12. bekezdésben a „pénzügyi eszköz" kifejezés jelenti a pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportjának) egy részét, a fenti (a) pontban történt meghatározás alapján, vagy a pénzügyi eszköz egészét (vagy a hasonló pénzügyi eszközök csoportjának egészét).

3.2.3. **Egy gazdálkodó egység egy pénzügyi eszközt akkor, és csak akkor vezethet ki, amikor:**

a) a pénzügyi eszközből származó cash flow-kra vonatkozó szerződéses jog lejár; vagy

b) a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközt a 3.2.4. és 3.2.5. bekezdésben foglaltak alapján átadja, és az átadás a 3.2.6. bekezdés alapján megfelel a kivezetés feltételeinek.

(Lásd a 3.1.2. bekezdést a pénzügyi eszközök szokásos módon történő értékesítésére vonatkozóan.)

3.2.4. **A gazdálkodó egység akkor, és csak akkor ad át valamely pénzügyi eszközt, ha:**

a) a pénzügyi eszközből származó cash flow-kra vonatkozó szerződéses jogokat átadja; vagy

b) a pénzügyi eszköz cash flow-inak átvételére jogosító szerződéses jogokat fenntartja, de szerződéses kötelmet vállal a cash flow-k egy vagy több kedvezményezett számára történő megfizetésére egy olyan megállapodás keretében, amely megfelel a 3.2.5. bekezdésben meghatározott feltételeknek.

3.2.5. **Ha a gazdálkodó egység megtartja a pénzügyi eszköz (az „eredeti eszköz") cash flow-inak átvételére vonatkozó szerződéses jogokat, de szerződéses kötelmet vállal ezen cash flow-k egy vagy több gazdálkodó egység (a „végső kedvezményezettek") számára történő megfizetésére, a gazdálkodó egység az ügyletet akkor, és csak akkor kezelheti pénzügyi eszköz átadásaként, ha az alábbi három feltétel mindegyike teljesül:**

a) a gazdálkodó egységnek csak akkor van kötelme összegeknek a végső kedvezményezettek felé történő megfizetésére, ha az eredeti eszközből a megfelelő összegek befolynak hozzá. A gazdálkodó egység által rövid távra, a teljes kölcsönadott összeg megtérítésére és egy piaci mértékű járó kamatra vonatkozó joggal nyújtott előlegek nem sértik ezt a feltételt;

b) a gazdálkodó egység számára az átadási szerződés feltételei tiltják az eredeti eszköz értékesítését vagy a végső kedvezményezettek részére a cash flow-k megfizetésére vonatkozó kötelemhez kapcsolódóan adott biztosítéktól eltérő jelzáloggal való megterhelését;

c) a gazdálkodó egységnek kötelme van a hozzá befolyt bármely cash flow-kat jelentős késedelem nélkül átutalni a végső kedvezményezettek részére. Ezenfelül a gazdálkodó egység nem jogosult e cash flow-kat újra befektetni, kivéve a pénzeszközökbe és pénzeszköz-egyenértékesekbe történő befektetést (az IAS 7 *Cash flow-k kimutatása* standard meghatározása szerint) a beszedés, valamint a végső kedvezményezettek számára történő átutalás időpontja közötti rövid elszámolási időszak alatt, és az ilyen befektetéseken keletkező kamatokat átadják a végső kedvezményezetteknek.

▼M53

3.2.6. Ha a gazdálkodó egység egy pénzügyi eszközt átad (lásd a 3.2.4. bekezdést), értékelnie kell, hogy a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatokat és hasznokat milyen mértékben tartja meg. Ebben az esetben:

a) amennyiben a gazdálkodó egység lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot átadja, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközt ki kell vezetnie, és az átadás eredményeként keletkezett vagy megtartott jogokat vagy kötelmeket elkülönült eszközként vagy kötelezettségként kell megjelenítenie;

b) amennyiben a gazdálkodó egység lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartja, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközt továbbra is meg kell jelenítenie;

c) amennyiben a gazdálkodó egység nem adja át, és nem is tartja meg lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, a gazdálkodó egységnek el kell döntenie, hogy megtartotta-e az adott pénzügyi eszköz ellenőrzését. Ebben az esetben:

i. amennyiben a gazdálkodó egység nem tartotta meg az ellenőrzést, a pénzügyi eszközt ki kell vezetnie, és az átadás eredményeként keletkezett vagy megtartott jogokat és kötelmeket elkülönült eszközként vagy kötelezettségként kell megjelenítenie;

ii. amennyiben a gazdálkodó egység megtartotta az ellenőrzést, továbbra is meg kell jelenítenie a pénzügyi eszközt az abban való folytatódó részvétele mértékéig (lásd a 3.2.16. bekezdést).

3.2.7. A kockázatok és hasznok átadását (lásd a 3.2.6. bekezdést) úgy értékelik, hogy összehasonlítják a gazdálkodó egységnek az átadott eszköz nettó cash flow-i összegében és ütemezésében bekövetkező változásoknak való kitettségét az átadás előtt és után. A gazdálkodó egység lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartotta, ha a pénzügyi eszközből származó jövőbeni nettó cash flow-k jelenértékében bekövetkező változásoknak való kitettsége nem változik meg jelentősen az átadás eredményeként (pl. mivel a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközt olyan megállapodás alapján adta el, hogy azt egy fix áron, vagy az eladási árnak egy hitelezői hozammal növelt értékén visszavásárolja). A gazdálkodó egység lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot átadta, ha az ilyen változásoknak való kitettsége már nem jelentős a pénzügyi eszközhöz kapcsolódó jövőbeni nettó cash flow-k jelenértékének teljes változásához képest (pl. mivel a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközt egy olyan opcióval adta el, hogy azt a visszavásárlás időpontjában lévő *valós értéken* vásárolja vissza, vagy amikor egy nagyobb pénzügyi eszközre vonatkozó olyan arányos cash flow-kat adott át egy megállapodás, pl. hitel szindikálásában való részvétel alapján, ami megfelel a 3.2.5. bekezdésben meghatározott feltételeknek).

3.2.8. Gyakran nyilvánvaló, hogy a gazdálkodó egység átadta-e vagy sem lényegileg az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot, és nincs szükség számítások elvégzésére. Más esetekben szükséges kiszámítani és összehasonlítani a gazdálkodó egységnek a jövőbeni nettó cash flow-k jelenértékének változásaival szembeni kitettségét az átadás előtt és után. A számítást és az összehasonlítást az adott időpontban érvényes piaci kamatláb diszkontrátaként történő felhasználásával kell elvégezni. A nettó cash flow-kban bekövetkező valamennyi lehetséges változást figyelembe kell venni, nagyobb súlyt adva a nagyobb valószínűséggel bekövetkező eredményeknek.

▼M53

3.2.9. Annak megítélése, hogy a gazdálkodó egység megtartotta-e az ellenőrzést (lásd a 3.2.6.(c) bekezdést) az átadott eszköz felett, attól függ, hogy az átvevő képes-e az eszközt értékesíteni. Amennyiben az átvevő gyakorlatilag képes az eszköz egészét értékesíteni egy független harmadik fél számára, és ezen képességét egyoldalúan tudja gyakorolni, anélkül, hogy további korlátozásokat kellene bevezetnie az átadásra, a gazdálkodó egység nem tartotta meg az ellenőrzést. Minden egyéb esetben, a gazdálkodó egység megtartotta az ellenőrzést.

Átadások, amelyek megfelelnek a kivezetés feltételeinek

3.2.10. Amennyiben a gazdálkodó egység az adott pénzügyi eszközt egy olyan átadás keretében ruházza át, amely teljes egészében megfelel a kivezetés feltételeinek, és megtartja a pénzügyi eszköz díj ellenében történő kezelésének a jogát, az adott kezelési szerződésre vonatkozóan egy kezelési eszközt vagy kezelési kötelezettséget kell megjelenítenie. Amennyiben a kikötött díj várhatóan nem nyújt fedezetet a gazdálkodó egység számára az elvégzendő kezelésre, a kezelési kötelemre egy kezelési kötelezettséget kell megjeleníteni annak valós értékén. Amennyiben a kikötött díj várhatóan meghaladja a kezelés megfelelő ellenértékét, egy kezelési eszközt kell megjeleníteni a kezelési jogra vonatkozóan, amelynek összegét a nagyobb pénzügyi eszköz könyv szerinti értékének a 3.2.13. bekezdés alapján megállapított felosztása alapján kell megállapítani.

3.2.11. Amennyiben az átadás eredményeként egy pénzügyi eszköz egésze kivezetésre kerül, de az átadás eredményeként a gazdálkodó egység egy új pénzügyi eszközre tesz szert, vagy egy új pénzügyi kötelezettséget vagy kezelési kötelezettséget vállal, a gazdálkodó egységnek az új pénzügyi eszközt, pénzügyi kötelezettséget vagy kezelési kötelezettséget valós értéken kell megjelenítenie.

3.2.12. Egy pénzügyi eszköz egészének kivezetésekor:

a) a (kivezetés időpontjában számított) könyv szerinti értéknek; és

b) a kapott ellenértéknek (beleértve bármely kapott új eszközt, csökkentve bármely átvállalt kötelezettséggel)

a különbözetét az eredményben kell megjeleníteni.

3.2.13. Amennyiben az átadott eszköz egy nagyobb pénzügyi eszköz része (pl. amikor a gazdálkodó egység egy adósságinstrumentum részét képező kamat cash flow-kat ad át, lásd a 3.2.2. bekezdés (a) pontját), és az átadott rész teljes egészében megfelel a kivezetés feltételeinek, a nagyobb pénzügyi eszköz korábbi könyv szerinti értékét meg kell osztani a továbbra is megjelenített rész, valamint a kivezetett rész között, ezeknek a részeknek az átadás időpontjában érvényes relatív valós értékei alapján. E célra, egy megtartott kezelési eszközt olyan részként kell kezelni, amelyik továbbra is megjelenítésre kerül. Ilyenkor:

a) a kivezetett részre felosztott (kivezetés időpontjában számított) könyv szerinti értéknek; és

b) a kivezetett részre eső kapott ellenértéknek (beleértve bármely kapott új eszközt, csökkentve bármely átvállalt kötelezettséggel)

a különbözetét az eredményben kell megjeleníteni.

▼M53

3.2.14. Amikor a gazdálkodó egység a nagyobb pénzügyi eszköz korábbi könyv szerinti értékét megosztja a továbbra is megjelenített és a kivezetett rész között, a továbbra is megjelenített rész valós értékét szükséges értékelnie. Amennyiben a gazdálkodó egység már korábban is értékesített a továbbra is megjelenítetthez hasonló részeket, vagy e részekre vonatkozóan más piaci ügyletek is léteznek, a tényleges ügyletek közelmúltbeli árai nyújtják az adott rész valós értékének a legjobb becslését. Amikor nincs piacon jegyzett ár vagy közelmúltbeli piaci ügylet a továbbra is megjelenített rész valós értékének alátámasztására, a valós érték legjobb becslését a nagyobb pénzügyi eszköz valós értékének és a kivezetett részért az átvevőtől kapott ellenértéknek a különbözete adja.

Átadások, amelyek nem felelnek meg a kivezetés feltételeinek

3.2.15. Amennyiben az átadás nem eredményez kivezetést, mivel a gazdálkodó egység lényegileg az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartotta, az átadott eszköz egészét továbbra is ki kell mutatni, és a kapott ellenértékre vonatkozóan pénzügyi kötelezettséget kell megjeleníteni. A későbbi időszakokban a gazdálkodó egységnek el kell számolnia az átadott eszközön keletkező bármely jövedelmet és a pénzügyi kötelezettségen felmerülő bármely ráfordítást.

Folytatódó részvétel az átadott eszközökben

3.2.16. Ha a gazdálkodó egység nem adja át, és nem is tartja meg lényegileg az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, de megtartja ellenőrzését az átadott eszköz felett, a gazdálkodó egység az átadott eszközben folytatódó részvételének az arányában folytatja az átadott eszköz megjelenítését. A gazdálkodó egység átadott eszközre vonatkozó folytatódó részvételének mértéke az a mérték, ameddig a gazdálkodó egység az átadott eszköz értékében bekövetkező változások kockázatainak ki van téve. Például:

a) amikor a gazdálkodó egység folytatódó részvétele olyan formában nyilvánul meg, hogy a gazdálkodó egység garanciát nyújtott az átadott eszközre, a gazdálkodó egység folytatódó részvétele i. az eszköz összege; és ii. a kapott ellenértékből a gazdálkodó egység által esetlegesen visszafizetendő maximális összeg (a „garancia összege”) közül az alacsonyabb;

b) amikor a gazdálkodó egység folytatódó részvétele olyan formában nyilvánul meg, hogy a gazdálkodó egység opciót írt ki, vagy opciót vásárolt (vagy mindkettőt) az átadott eszközre vonatkozóan, a gazdálkodó egység folytatódó részvételének mértéke az átadott eszköz azon összege, amelyet a gazdálkodó egység visszavásárolhat. Ugyanakkor egy valós értéken értékelt eszközre vonatkozóan kiírt eladási (put) opció esetében a gazdálkodó egység folytatódó részvételének mértéke az átadott eszköz valós értéke és az opció lehívási ára (lásd a B3.2.13. bekezdést) közül az alacsonyabbra korlátozódik;

c) amikor a gazdálkodó egység folytatódó részvétele az átadott eszközre vonatkozó pénzeszközben teljesített opció vagy más hasonló rendelkezés formáját ölti, a gazdálkodó egység folytatódó részvétele ugyanolyan módon kerül értékelésre, mint a fenti (b) pontban megadott nem pénzeszközben teljesített opciókból származó folytatódó részvétel.

▼M53

3.2.17. Amikor a gazdálkodó egység a folytatódó részvétele mértékéig továbbra is megjelenít egy eszközt, egy kapcsolódó kötelezettséget is megjelenít. A jelen standard egyéb értékelésre vonatkozó rendelkezéseivel ellentétben, az átadott eszközt, valamint a kapcsolódó kötelezettséget olyan alapon értékelik, amely tükrözi a gazdálkodó egység által megtartott jogokat és kötelmeket. A kapcsolódó kötelezettséget olyan módon értékelik, hogy az átadott eszköz, valamint a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke:

a) a gazdálkodó egység által megtartott jogok és kötelmek amortizált bekerülési értéke, ha az átadott eszközt amortizált bekerülési értéken értékelik; vagy

b) a gazdálkodó egység által megtartott jogok és kötelmek különkülön meghatározott valós értékével egyezik meg, ha az átadott eszközt valós értéken értékelik.

3.2.18. A gazdálkodó egységnek a folytatódó részvétele mértékéig továbbra is el kell számolnia az átadott eszközből keletkező jövedelmeket, és ki kell mutatnia a kapcsolódó kötelezettségre vonatkozóan felmerült költségeket.

3.2.19. A későbbi értékelés céljaira, az átadott eszköz, valamint a kapcsolódó kötelezettség valós értékében bekövetkező változások elszámolását egymással konzisztens módon kell végrehajtani, az 5.7.1. bekezdéssel összhangban, és azok nem számíthatók be egymással szemben.

3.2.20. Ha a gazdálkodó egység folytatódó részvétele csak egy pénzügyi eszköz valamely részére vonatkozóan áll fenn (pl. amikor a gazdálkodó egység megtart egy opciót az átadott eszköz egy részének a visszavásárlására, vagy egy olyan maradványérdekeltséget tart meg, ami nem eredményezi lényegileg az összes, a tulajdonlással járó kockázat és haszon megtartását, és a gazdálkodó egység megtartja az ellenőrzést), a gazdálkodó egység a pénzügyi eszköz korábbi könyv szerinti értékét a folytatódó részvétele alapján továbbra is megjelenített rész, valamint a már ki nem mutatott rész között ezeknek a részeknek az átadás időpontjában érvényes relatív valós értékei alapján osztja fel. E célra a 3.2.14. bekezdés rendelkezései alkalmazandók. Ilyenkor:

a) a jövőben már ki nem mutatott részre eső (kivezetés időpontjában számított) könyv szerinti értéknek; valamint

b) a már ki nem mutatott részre eső kapott ellenértéknek

a különbözetét az eredményben kell megjeleníteni.

3.2.21. Amennyiben az átadott eszközt amortizált bekerülési értéken értékelik, a jelen standardban a pénzügyi kötelezettségnek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésére vonatkozó opció a kapcsolódó kötelezettségre nem alkalmazható.

Minden átadás

3.2.22. Amennyiben az átadott eszközt továbbra is megjelenítik, az eszközt és a kapcsolódó kötelezettséget nem lehet egymással szemben beszámítani. Hasonlóképpen, a gazdálkodó egység az átadott eszközből keletkező jövedelmet a kapcsolódó kötelezettségre vonatkozóan keletkezett ráfordítással szemben nem számíthatja be (lásd az IAS 32 standard 42. bekezdését).

▼M53

3.2.23. Amennyiben az átadó nem pénzbeli biztosítékot (pl. adósság- vagy tőkeinstrumentumokat) nyújt az átvevőnek, a biztosíték elszámolása az átadónál és az átvevőnél attól függ, hogy az átvevőnek joga van-e a biztosítékot értékesíteni, vagy újra megterhelni, és hogy az átadó követett-e el szerződésszegést. A biztosítékot az átadónak és az átvevőnek az alábbiak szerint kell elszámolnia:

a) amennyiben az átvevőnek a szerződés vagy szokásjog alapján joga van a biztosítékot értékesíteni, vagy újra megterhelni, az átadónak át kell sorolnia az eszközt a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában (pl. hitelfelvétel alapjául szolgáló eszközként, jelzáloggal terhelt tőkeinstrumentumként, vagy visszavásárlási követelésként) a többi eszköztől elkülönítve;

b) amennyiben az átvevő értékesíti a számára biztosítékként felajánlott eszközt, az értékesítésből befolyó bevételt, valamint a biztosíték visszaadására vonatkozó kötelme valós értékét meg kell jelenítenie;

c) amennyiben az átadó megszegi a szerződés feltételeit, és elveszti jogosultságát a biztosíték visszaszerzésére, ki kell vezetnie a biztosítékot, és az átvevőnek kell azt megjelenítenie a saját eszközeként, kezdetben valós értéken értékelve, vagy, amennyiben a biztosítékot már eladta, ki kell vezetnie a biztosíték visszaadására vonatkozó kötelmét;

d) a (c) pontban foglaltakat kivéve az átadónak továbbra is nyilván kell tartania a biztosítékot eszközei között, és az átvevő nem jelenítheti meg a biztosítékot eszközként.

3.3. A PÉNZÜGYI KÖTELEZETTSÉGEK KIVEZETÉSE

3.3.1. A gazdálkodó egység akkor, és csak akkor távolíthat el a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásából egy pénzügyi kötelezettséget (vagy a pénzügyi kötelezettség egy részét), amikor az megszűnt – vagyis amikor a szerződésben meghatározott kötelemnek eleget tettek, azt eltörölték, vagy az lejár.

3.3.2. Adósságinstrumentumoknak jelentősen eltérő feltételek melletti cseréjét a meglévő hitelező és hitelfelvevő között az eredeti pénzügyi kötelezettség megszűnéseként és egy új pénzügyi kötelezettség megjelenítéseként kell elszámolni. Hasonlóképpen, egy meglévő pénzügyi kötelezettség, vagy annak egy része feltételeinek jelentős módosítását (függetlenül attól, hogy az az adós pénzügyi nehézségeinek tulajdonítható-e) az eredeti pénzügyi kötelezettség megszűnéseként és egy új pénzügyi kötelezettség megjelenítéseként kell elszámolni.

3.3.3. A megszűnt vagy harmadik félnek átadott pénzügyi kötelezettség (vagy annak része) könyv szerinti értéke, valamint a fizetett ellenérték (beleértve az átadott nem pénzbeli eszközöket és az átvállalt kötelezettségeket) közötti különbözetet az eredményben kell megjeleníteni.

3.3.4. Amennyiben egy gazdálkodó egység valamely pénzügyi kötelezettség egy részét visszavásárolja, a pénzügyi kötelezettség korábban megjelenített könyv szerinti értékét meg kell osztania a továbbra is megjelenített és a kivezetett rész között, az e részek visszavásárlás időpontjában érvényes relatív valós értékei arányában. Ilyenkor (a) a kivezetett részre felosztott könyv szerinti érték; valamint (b) a kivezetett részért fizetett ellenérték (beleértve az átadott nem pénzbeli eszközöket és az átvállalt kötelezettségeket is) közötti különbözetet az eredményben kell megjeleníteni.

▼M53

4. FEJEZET Besorolás

4.1. A PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK BESOROLÁSA

4.1.1. **A gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközöket a későbbiekben amortizált bekerülési értéken, az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken vagy az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként kell besorolnia a következők alapján, kivéve akkor, ha a 4.1.5. bekezdés alkalmazandó:**

a) a gazdálkodó egység által a pénzügyi eszközök kezelésére alkalmazott üzleti modell; valamint

b) a pénzügyi eszköz szerződésből eredő cash flow-jellemzői.

4.1.2. **A pénzügyi eszközt amortizált bekerülési értéken kell értékelni, ha mindkét alábbi feltétel teljesül:**

a) a pénzügyi eszközt olyan üzleti modell alapján tartják, amelynek célja pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása; valamint

b) a pénzügyi eszköz szerződéses feltételei meghatározott időpontokban olyan cash flow-kat eredményeznek, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései.

A B4.1.1–B4.1.26. bekezdés útmutatást nyújt e feltételek alkalmazását illetően.

4.1.2A. **A pénzügyi eszközt az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken kell értékelni, ha mindkét alábbi feltétel teljesül:**

a) a pénzügyi eszközt olyan üzleti modell alapján tartják, amely szerződéses cash flow-k beszedésével és a pénzügyi eszközök eladásával éri el célját; valamint

b) a pénzügyi eszköz szerződéses feltételei meghatározott időpontokban olyan cash flow-kat eredményeznek, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései.

E feltételek alkalmazását illetően a B4.1.1–B4.1.26. bekezdés nyújt útmutatást.

4.1.3. **A 4.1.2. bekezdés (b) pontja és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontja alkalmazásában:**

a) a tőke a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítéskori valós értéke. A B4.1.7B. bekezdés további útmutatást nyújt a tőke fogalmát illetően;

b) a kamat a pénz időértékének, egy meghatározott időszak alatt kint levő tőkeösszeggel kapcsolatos hitelkockázatnak, továbbá egyéb alapvető hitelezési kockázatoknak és költségeknek az ellenértékét, valamint a nyereségrátát tartalmazza. A B4.1.7A és a B4.1.9A–B4.1.9E bekezdés további útmutatást nyújt a kamat fogalmát, ezen belül a pénz időértékének fogalmát illetően.

▼M53

4.1.4. A pénzügyi eszközt az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelni, kivéve, ha azt a 4.1.2. bekezdésnek megfelelően amortizált bekerülési értéken vagy a 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelik. Mindazonáltal a kezdeti megjelenítéskor a gazdálkodó egység visszavonhatatlanul dönthet amellett, hogy az egyébként az eredménnyel szemben valós értéken értékelt egyes *tőkeinstrumentumokba* történő befektetés valós értékének későbbi változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja be (lásd az 5.7.5–5.7.6. bekezdést).

Opció pénzügyi eszköznek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölésére

4.1.5. A 4.1.1–4.1.4. bekezdéssel ellentétben, a gazdálkodó egység a kezdeti megjelenítéskor visszavonhatatlanul az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölhet meg egy pénzügyi eszközt, ha ez megszüntet vagy lényegesen csökkent valamely értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát (amelyet számviteli meg nem felelésnek (mismatch) is neveznek), amely ellenkező esetben előállt volna amiatt, hogy az eszközök vagy kötelezettségek értékelése, vagy az azokon képződött nyereség vagy veszteség megjelenítése eltérő alapokon történik (lásd a B4.1.29–B4.1.32. bekezdést).

4.2. A PÉNZÜGYI KÖTELEZETTSÉGEK BESOROLÁSA

4.2.1. A gazdálkodó egységnek valamennyi pénzügyi kötelezettséget a későbbiekben amortizált bekerülési értéken kell besorolnia, kivéve az alábbiakat:

a) *az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek*. Ezeket a kötelezettségeket, köztük a kötelezettségnek minősülő *származékos* instrumentumokat, a későbbiekben valós értéken kell értékelni;

b) az olyan pénzügyi kötelezettségek, amelyek akkor keletkeznek, amikor egy pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek, vagy amikor a folytatódó részvételi megközelítés alkalmazandó. Az ilyen pénzügyi kötelezettségek értékelésére a 3.2.15. és 3.2.17. bekezdés vonatkozik;

c) *pénzügyi garanciaszerződések.* A kezdeti megjelenítést követően az ilyen szerződés kibocsátójának azt a következők közül a magasabbik értéken kell értékelnie (kivéve, amikor a 4.2.1. bekezdés (a) vagy (b) pontja alkalmazandó):

i. az 5.5. szakasznak megfelelően meghatározott elszámolt veszteség összege és

ii. a kezdetben megjelenített összeg (lásd az 5.1.1. bekezdést), csökkentve az IFRS 15 elveivel összhangban megjelenített jövedelem halmozott összegével, amikor alkalmazandó;

d) elkötelezettségek a piaci kamatlábnál alacsonyabb kamatláb melletti hitelnyújtásra. Az ilyen elkötelezettség kibocsátójának azt a későbbiekben a következők közül a magasabbik értéken kell értékelnie (kivéve, amikor a 4.2.1. bekezdés (a) pontja alkalmazandó):

i. az 5.5. szakasznak megfelelően meghatározott elszámolt veszteség összege és

ii. a kezdetben megjelenített összeg (lásd az 5.1.1. bekezdést), csökkentve az IFRS 15 elveivel összhangban megjelenített jövedelem halmozott összegével, amikor alkalmazandó;

▼M53

e) felvásárló által megjelenített függő ellenérték az IFRS 3 Üzleti kombinációk standard hatókörébe tartozó üzleti kombinációban. Az ilyen függő ellenértéket a későbbiekben valós értéken kell értékelni, a változásokat az eredményben elszámolva.

Opció pénzügyi kötelezettségnek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölésére

4.2.2. A gazdálkodó egység a kezdeti megjelenítéskor visszavonhatatlanul az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölhet meg egy pénzügyi kötelezettséget, ha ezt a 4.3.5. bekezdés megengedi, vagy ha ez relevánsabb információkat eredményez az alábbiak valamelyike miatt:

a) megszüntet vagy lényegesen csökkent valamely értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát (amelyet számviteli meg nem felelésnek (mismatch) is neveznek), amely ellenkező esetben előállt volna amiatt, hogy az eszközök vagy kötelezettségek értékelése, vagy az azokon képződött nyereség vagy veszteség megjelenítése eltérő alapokon történik (lásd a B4.1.29–B4.1.32. bekezdést); vagy

b) a pénzügyi kötelezettségek egy csoportjának vagy a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egy csoportjának kezelése, valamint teljesítményének értékelése valós érték alapon, egy dokumentált kockázatkezelési vagy befektetési stratégiával összhangban történik, és a csoportra vonatkozó információkat a gazdálkodó egységen belül ezen az alapon adják meg a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői (ahogy ezt az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard meghatározza), például a gazdálkodó egység igazgatósága és vezérigazgatója számára (lásd a B4.1.33–B4.1.36. bekezdést).

4.3. BEÁGYAZOTT SZÁRMAZÉKOS TERMÉKEK

4.3.1. A beágyazott származékos termék egy olyan hibrid szerződés komponense, amely ezen kívül egy nem származékos alapszerződést is magában foglal – aminek hatására a kombinált instrumentum néhány cash flow-ja egy önálló származékos termékhez hasonló módon változik. A beágyazott származékos termék egy meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, devizaárfolyam, árindex vagy kamatindex, hitelminősítés vagy hitelindex, vagy más változó alapján módosítja az egyébként a szerződés által megkövetelt cash flow-knak egy részét vagy egészét, egy nem pénzügyi változó esetében feltéve, hogy a változó egyik szerződő félre sem jellemző. Az olyan származékos termék, amely *pénzügyi instrumentumhoz* kapcsolódik, de szerződés alapján az instrumentumtól függetlenül is átruházható, vagy eltérő féllel rendelkezik, nem beágyazott származékos termék, hanem elkülönült pénzügyi instrumentum.

Hibrid szerződések pénzügyi eszköz alapszerződéssel

4.3.2. Amennyiben a hibrid szerződés olyan alapszerződést foglal magában, amely a jelen standard hatókörébe tartozó eszköz, a gazdálkodó egységnek a hibrid szerződés egésze vonatkozásában alkalmaznia kell a 4.1.1–4.1.5. bekezdésben meghatározott követelményeket.

Egyéb hibrid szerződések

4.3.3. Amennyiben a hibrid szerződés olyan alapszerződést foglal magában, amely nem e standard hatókörébe tartozó eszköz, a beágyazott származékos terméket akkor, és csak akkor kell elkülöníteni az alapszerződéstől, és e standard szerinti származékos termékként elszámolni, ha:

a) a beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai nincsenek szoros kapcsolatban az alapszerződés gazdasági jellemzőivel és kockázataival (lásd a B4.3.5. és B4.3.8. bekezdést);

▼M53

b) egy különálló instrumentum, ugyanolyan feltételekkel, mint a beágyazott származékos termék, megfelelne a származékos termék fogalmának; valamint

c) a hibrid szerződést nem a valós értékén értékelik, úgy, hogy a valós érték változásait az eredményben számolják el (azaz az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségbe beágyazott származékos termék nem kerül elkülönítésre).

4.3.4. Ha a beágyazott származékos terméket elkülönítik, az alapszerződést a megfelelő standard szerint kell elszámolni. A jelen standard nem foglalkozik annak kérdésével, hogy egy beágyazott származékos terméket elkülönülten kell-e bemutatni a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban.

4.3.5. A 4.3.3. és 4.3.4. bekezdéssel ellentétben, ha egy szerződés egy vagy több beágyazott származékos terméket tartalmaz, és az alapszerződés nem e standard hatókörébe tartozó eszköz, a gazdálkodó egység a hibrid szerződés egészét megjelölheti az eredménynyel szemben valós értéken értékeltként, kivéve akkor, ha:

a) a beágyazott származékos termék(ek) nem módosítják jelentősen az egyébként a szerződés által megkövetelt cash flow-kat; vagy

b) kevésbé részletes elemzés mellett vagy elemzés nélkül is egyértelmű egy hasonló hibrid instrumentum első mérlegelésekor, hogy tilos a beágyazott származékos termék(ek) elkülönítése, mint például olyan, hitelbe beágyazott előtörlesztési opció esetén, amely lehetővé teszi a tulajdonos számára, hogy előtörlessze a hitelt körülbelül annak amortizált bekerülési értékéért.

4.3.6. Ha a gazdálkodó egységnek a jelen standard alapján el kellene különítenie valamilyen beágyazott származékos terméket az alapszerződéstől, de nem képes arra, hogy elkülönülten értékelje a beágyazott származékos terméket akár a megszerzéskor, akár egy későbbi beszámolási időszak végén, akkor az egész hibrid szerződést az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként kell megjelölnie.

4.3.7. Ha a gazdálkodó egység nem képes arra, hogy a beágyazott származékos termék feltételei alapján annak valós értékét megbízhatóan értékelje, a beágyazott származékos termék valós értéke a hibrid szerződés valós értékének és az alapszerződés valós értékének különbsége. Ha a gazdálkodó egység nem képes e módszerrel értékelni a beágyazott származékos termék valós értékét, a 4.3.6. bekezdés alkalmazandó és a hibrid szerződést az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölik meg.

4.4. ÁTSOROLÁS

4.4.1. A gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell az érintett pénzügyi eszközeit átsorolnia a 4.1.1–4.1.4. bekezdésnek megfelelően, ha megváltoztatja a pénzügyi eszközök kezelésére alkalmazott üzleti modelljét. A pénzügyi eszközök átsorolását illető további útmutatásért lásd az 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 és B5.6.1–B5.6.2 bekezdést.

4.4.2. A gazdálkodó egység pénzügyi kötelezettséget nem sorolhat át.

4.4.3. A körülmények alábbi változásai az 4.4.1–4.4.2. bekezdés alkalmazásában nem minősülnek átsorolásoknak:

a) egy tétel, amely előzőleg egy cash flow-fedezeti vagy nettó befektetés fedezeti ügylet megjelölt és hatékony fedezeti instrumentuma volt, a továbbiakban már nem felel meg e célnak;

▼M53

b) egy tétel egy cash flow fedezeti vagy nettó befektetés fedezeti ügylet megjelölt és hatékony fedezeti instrumentumává válik; valamint

c) a 6.7. szakasznak megfelelően az értékelésben bekövetkezett változások.

5. FEJEZET Értékelés

5.1. KEZDETI ÉRTÉKELÉS

5.1.1. Az 5.1.3. bekezdés hatókörébe tartozó vevőkövetelések kivételével egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezdeti megjelenítésekor a gazdálkodó egységnek azt valós értékén kell értékelnie, növelve vagy csökkentve – amennyiben a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség nem az eredménnyel szemben valós értéken értékelt – azon tranzakciós költségekkel, amelyek közvetlenül a pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi kötelezettség kibocsátásának vagy megszerzésének tulajdoníthatók.

5.1.1A. Ha azonban a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezdeti megjelenítéskori valós értéke eltér az ügyleti ártól, a gazdálkodó egység köteles alkalmazni a B5.1.2.A. bekezdést.

5.1.2. Ha az egység teljesítési időpont szerinti elszámolást alkalmaz egy olyan eszköz esetében, ami a későbbiekben amortizált bekerülési értéken kerül kimutatásra, az eszközt kezdetben a kötési időpontban érvényes valós értékén kell megjeleníteni (lásd B3.1.3–B3.1.6. bekezdés).

5.1.3. Az 5.1.1. bekezdésben meghatározott követelmény ellenére azon vevőkövetelések kezdeti megjelenítésekor, amelyek nem rendelkeznek (az IFRS 15 standarddal összhangban meghatározott) jelentős finanszírozási komponenssel, a gazdálkodó egységnek azokat (az IFRS 15 standardban meghatározott) ügyleti áron kell értékelnie.

5.2. PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK KÉSŐBBI ÉRTÉKELÉSE

5.2.1. A kezdeti megjelenítést követően a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközt a 4.1.1–4.1.5. bekezdéssel összhangban a következők szerint kell értékelnie:

a) amortizált bekerülési értéken;

b) az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken; vagy

c) az eredménnyel szemben valós értéken.

5.2.2. A gazdálkodó egységnek az 5.5. szakaszban foglalt értékvesztési követelményeket a 4.1.2. bekezdéssel összhangban amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi eszközökre, valamint a 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközökre kell alkalmaznia.

5.2.3. A gazdálkodó egységnek a fedezett tételként megjelölt pénzügyi eszközre a 6.5.8–6.5.14. bekezdésben (és adott esetben a portfólió kamatlábkockázatának fedezetére vonatkozó valósérték-fedezeti elszámolás tekintetében az IAS 39 89–94. bekezdésében) foglalt fedezeti elszámolási követelményeket kell alkalmaznia ([1]).

([1]) A 7.2.21. bekezdéssel összhangban a gazdálkodó egység dönthet úgy, hogy számviteli politikájaként továbbra is az IAS 39-ben rögzített fedezeti elszámolási követelményeket alkalmazza az e standard 6. fejezetében szereplő követelmények helyett. Amennyiben a gazdálkodó egység így döntött, az e standardban található, a 6. fejezetbeli egyes fedezeti elszámolási követelményekre való hivatkozások nem relevánsak számára. Ezek helyett a gazdálkodó egység az IAS 39 vonatkozó fedezeti elszámolási követelményeit alkalmazza.

▼M53

5.3. PÉNZÜGYI KÖTELEZETTSÉGEK KÉSŐBBI ÉRTÉKELÉSE

5.3.1. A kezdeti megjelenítést követően a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kötelezettséget a 4.2.1–4.2.2. bekezdéssel összhangban kell értékelnie.

5.3.2. A gazdálkodó egységnek a fedezett tételként megjelölt pénzügyi kötelezettségre a 6.5.8–6.5.14. bekezdésben (és adott esetben a portfólió kamatlábkockázatának fedezetére vonatkozó valósértékfedezeti elszámolás tekintetében az IAS 39 89–94. bekezdésében) foglalt fedezeti elszámolási követelményeket kell alkalmaznia.

5.4. AZ AMORTIZÁLT BEKERÜLÉSI ÉRTÉK ÉRTÉKELÉSE

Pénzügyi eszközök

Effektívkamatláb-módszer

5.4.1. A kamatbevételt az *effektívkamatláb-módszer* alkalmazásával kell kiszámítani (lásd az A. függeléket és a B5.4.1–B5.4.7. bekezdést). Ennek kiszámítása során az *effektív kamatlábat a pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékére* kell alkalmazni, kivéve a következőket:

a) *vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök*. E pénzügyi eszközök esetében a gazdálkodó egységnek a *hitelkorrigált effektív kamatlábat* kell alkalmaznia *a pénzügyi eszköz* kezdeti megjelenítésből származó *amortizált bekerülési értékére*;

b) olyan pénzügyi eszközök, amelyek nem vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök, hanem később váltak *értékvesztett pénzügyi eszközökké*. E pénzügyi eszközök esetében a gazdálkodó egységnek az effektív kamatlábat kell alkalmaznia a pénzügyi eszköz amortizált bekerülési értékére a következő beszámolási időszakokban.

5.4.2. Az a gazdálkodó egység, amely valamely beszámolási időszakban a kamatbevételt az 5.4.1. bekezdés (b) pontjával összhangban az effektív kamatlábnak a pénzügyi eszköz amortizált bekerülési értékére történő alkalmazásával számítja ki, a következő beszámolási időszakokban köteles a kamatbevételt az effektív kamatlábat a bruttó könyv szerinti értékre alkalmazva kiszámítani, amennyiben a pénzügyi eszközhöz kapcsolódó hitelkockázat javulása következtében a pénzügyi eszköz már nem minősül értékvesztett pénzügyi eszköznek, és a javulás objektív módon olyan eseményhez kapcsolható, amely az 5.4.1. bekezdés (b) pontjában foglalt követelmények alkalmazását követően következett be (például a hitelfelvevő hitelminősítésének javulása).

A szerződéses eredő cash flow-k módosítása

5.4.3. Amennyiben valamely pénzügyi eszköz szerződéses cash flow-it újratárgyalják vagy módosítják és az újratárgyalás, illetve módosítás nem eredményezi e standarddal összhangban a pénzügyi eszköz kivezetését, a gazdálkodó egységnek újra kell számítania a pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékét, és az eredményben *módosítás miatti nyereséget vagy veszteséget* kell megjelenítenie. A pénzügyi eszköz

▼M53

bruttó könyv szerinti értékét az újratárgyalt vagy módosított szerződéses cash flow-k jelenértékeként kell újraszámítani, ahol a diszkontráta a pénzügyi eszköz eredeti effektív kamatlába (vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök esetében a hitelkorrigált effektív kamatláb), vagy adott esetben a 6.5.10. bekezdésnek megfelelően számított felülvizsgált effektív kamatláb. A felmerülő költségek vagy díjak a kötelezettség könyv szerinti értékét módosítják, és a módosított pénzügyi eszköz hátralévő futamideje alatt amortizálódnak.

Leírás

5.4.4. Amennyiben a gazdálkodó egység ésszerűen nem várhatja a pénzügyi eszköz egészének vagy egy részének megtérülését, köteles közvetlenül csökkenteni a pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékét. A leírás kivezetési esemény (lásd a B3.2.16. bekezdés (r) pontját).

5.5. ÉRTÉKVESZTÉS

A várható hitelezési veszteség megjelenítése

Általános megközelítés

5.5.1. A gazdálkodó egységnek *elszámolt veszteséget* kell megjelenítenie a *várható hitelezési veszteségre* a 4.1.2. vagy 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően értékelt pénzügyi eszközök, a lízingkövetelések, a szerződéses eszközök vagy azon hitelnyújtási elkötelezettségek és pénzügyigarancia-szerződések esetében, amelyekre a 2.1. bekezdés (g) pontjával, a 4.2.1. bekezdés (c) pontjával vagy a 4.2.1. bekezdés (d) pontjával összhangban alkalmazandók az értékvesztési követelmények.

5.5.2. A gazdálkodó egységnek az értékvesztési követelményeket a 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök elszámolt veszteségének megjelenítésére és értékelésére kell alkalmaznia. Az elszámolt veszteséget azonban az egyéb átfogó jövedelemben kell megjeleníteni, és az nem csökkentheti a pénzügyi eszköz könyv szerinti értékét a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban.

5.5.3. Az 5.5.13–5.5.16. bekezdés függvényében a gazdálkodó egységnek minden beszámolási fordulónapon az *élettartami várható hitelezési veszteséggel* megegyező összegen kell értékelnie a pénzügyi eszköz elszámolt veszteségét, ha az érintett pénzügyi eszköz hitelkockázata jelentősen nőtt a kezdeti megjelenítés óta.

5.5.4. Az értékvesztési követelmények célja az élettartami hitelezési veszteség megjelenítése mindazon pénzügyi eszközre vonatkozóan, amelyek esetében a kezdeti megjelenítés óta jelentősen nőtt az – akár egyedi, akár együttes alapon értékelt – hitelkockázat, figyelembe véve minden ésszerű és indokolható információt, köztük az előretekintőeket is.

5.5.5. Amennyiben valamely pénzügyi eszköz hitelkockázata a kezdeti megjelenítéstől a beszámoló fordulónapjáig nem nőtt jelentősen, a gazdálkodó egységnek az 5.5.13–5.5.16. bekezdés függvényében a *12 havi várható hitelezési veszteséggel* megegyező összegen kell értékelnie az adott pénzügyi eszköz elszámolt veszteségét.

5.5.6. A hitelnyújtási elkötelezettségek és pénzügyi garanciaszerződések esetében az értékvesztési követelmények alkalmazása céljából a kezdeti megjelenítés időpontjának az az időpont tekintendő, amikor a gazdálkodó egység a visszavonhatatlan elkötelezettség részes felévé válik.

5.5.7. Amennyiben a gazdálkodó egység az előző beszámolási időszakban az élettartami hitelezési veszteséggel megegyező összegen értékelte valamely pénzügyi eszköz elszámolt veszteségét, de úgy dönt, hogy az aktuális beszámolási fordulónapon már nem teljesülnek az 5.5.3. bekezdésben foglaltak, az elszámolt veszteséget az aktuális beszámolási fordulónapon a 12 havi várható hitelezési veszteséggel egyező összegen kell megjelenítenie.

▼M53

5.5.8. A gazdálkodó egységnek az eredményben értékvesztés miatti nyereségként vagy veszteségként kell megjelenítenie a várható hitelezési veszteségek (vagy visszaírás) azon összegét, amellyel a beszámoló fordulónapján az e standarddal összhangban megjelenítendőként előírt összegre ki kell igazítani az elszámolt veszteséget.

A hitelkockázat jelentős növekedésének meghatározása

5.5.9. A gazdálkodó egységnek minden beszámolási fordulónapon értékelnie kell, hogy a pénzügyi eszköz hitelkockázata jelentősen nőtt-e a kezdeti megjelenítés óta. Az értékelés során a várható hitelezési veszteségek összegének változása helyett a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszköz várható élettartama alatt bekövetkező nemteljesítés kockázatának változását kell alkalmaznia. Az értékelés elvégzéséhez a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszköznek a beszámoló fordulónapján fennálló nemteljesítési kockázatát és a kezdeti megjelenítéskor fennálló nemteljesítési kockázatát kell összehasonlítania, figyelembe véve a hitelkockázatban a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett jelentős növekedésre utaló ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információkat.

5.5.10. A gazdálkodó egység feltételezheti, hogy valamely pénzügyi eszköz hitelkockázata nem nőtt jelentősen a kezdeti megjelenítés óta, amennyiben megállapításra kerül, hogy a pénzügyi eszköz hitelkockázata alacsony a beszámoló fordulónapján (lásd a B5.5.22–B5.5.24. bekezdést).

5.5.11. Amennyiben aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül ésszerű és indokolható előretekintő információ áll rendelkezésre, a gazdálkodó egység nem támaszkodhat kizárólag a késedelmekre vonatkozó információkra annak meghatározása során, hogy jelentős mértékben nőtt-e a hitelkockázat a kezdeti megjelenítés óta. Amennyiben azonban aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül nem áll rendelkezésre az (egyedi vagy együttes alapon) késedelmes státusnál előretekintőbb információ, a gazdálkodó egység felhasználhatja a késedelmekre vonatkozó információt annak meghatározásához, hogy a kezdeti megjelenítés óta jelentősen növekedett-e a hitelkockázat. Függetlenül attól, hogy a gazdálkodó egység milyen módon értékeli a hitelkockázat jelentős növekedését, fennáll a megcáfolható feltételezés, hogy valamely pénzügyi eszköz hitelkockázata jelentősen megnőtt a kezdeti megjelenítés óta, amennyiben a szerződés szerinti kifizetések több mint 30 napja késedelmesek. A gazdálkodó egység megcáfolhatja ezt a feltételezést, ha olyan ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információval rendelkezik, amely bizonyítja, hogy a hitelkockázat annak ellenére nem nőtt jelentősen a kezdeti megjelenítés óta, hogy a szerződéses kifizetések több mint 30 napja késedelmesek. A megcáfolható feltételezés nem alkalmazandó, amennyiben a gazdálkodó egység még azelőtt megállapítja a hitelkockázat jelentős növekedését, hogy a szerződéses kifizetések késedelme meghaladná a 30 napot.

Módosított pénzügyi eszközök

5.5.12. Amennyiben a pénzügyi eszköz szerződéses cash flow-it újratárgyalták vagy módosították és a pénzügyi eszközt nem vezették ki, a gazdálkodó egységnek az 5.5.3. bekezdéssel összhangban az alábbiak összehasonlításával kell értékelnie, hogy jelentősen nőtt-e a pénzügyi eszköz hitelkockázata:

a) a nemteljesítés bekövetkezésének kockázata a beszámoló fordulónapján (a módosított szerződéses feltételek alapján); és

b) a nemteljesítés bekövetkezésének kockázata a kezdeti megjelenítéskor (az eredeti, módosítás nélküli szerződéses feltételek alapján).

▼M53

Vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök

5.5.13. Az 5.5.3. és 5.5.5. bekezdésben foglaltak ellenére a gazdálkodó egységnek a beszámoló fordulónapján csak az élettartami várható hitelezési veszteségben a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett halmozott változásokat kell a vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök elszámolt veszteségeként megjelenítenie.

5.5.14. A gazdálkodó egységnek minden beszámolási fordulónapon értékvesztés miatti nyereségként vagy veszteségként kell megjelenítenie az eredményben az élettartami várható hitelezési veszteség változásának összegét. A gazdálkodó egységnek az élettartami várható hitelezési veszteség kedvező változását még akkor is értékvesztés miatti nyereségként kell megjelenítenie, ha az élettartami várható hitelezési veszteség összege kisebb, mint a várható hitelezési veszteség azon összege, amely a kezdeti megjelenítéskor a becsült cash flow-ban szerepelt.

Egyszerűsített megközelítés a vevőkövetelések, a szerződéses eszközök és a lízingkövetelések esetében

5.5.15. Az 5.5.3. és 5.5.5. bekezdésben foglaltak ellenére a gazdálkodó egységnek mindig az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összegen kell értékelnie a következők elszámolt veszteségét:

a) az IFRS 15 hatókörébe tartozó ügyletek eredményeként keletkező vevőkövetelések vagy szerződéses eszközök, amelyek:

i. az IFRS 15 standarddal összhangban nem tartalmaznak jelentős finanszírozási komponenst (vagy ha a gazdálkodó egység a gyakorlati megoldást alkalmazza az egyéves vagy rövidebb szerződésekre); vagy

ii. az IFRS 15 standarddal összhangban jelentős finanszírozási komponenst tartalmaznak, ha a gazdálkodó egység számviteli politikájaként azt választja, hogy az elszámolt veszteséget az élettartami várható hitelezési veszteséggel egyező összegen értékeli. E számviteli politikát minden ilyen vevőkövetelésre vagy szerződéses eszközre alkalmazni kell, de külön alkalmazható a vevőkövetelésekre, illetve a szerződéses eszközökre;

b) az IAS 17 hatókörébe tartozó ügyletek eredményeként keletkező lízingkövetelések, ha a gazdálkodó egység számviteli politikájaként azt választja, hogy az elszámolt veszteséget az élettartami várható hitelezési veszteséggel egyező összegen értékeli. E számviteli politikát minden lízingkövetelésre alkalmazni kell, de külön alkalmazható a pénzügyilízing-követelésekre, illetve az operatívlízing-követelésekre.

5.5.16. A gazdálkodó egység egymástól függetlenül választhatja meg a vevőkövetelésekre, a lízingkövetelésekre és a szerződéses eszközökre vonatkozó számviteli politikáját.

A várható hitelezési veszteség értékelése

5.5.17. A gazdálkodó egységnek valamely pénzügyi eszköz várható hitelezési veszteségeit oly módon kell értékelnie, hogy az a következőket tükrözze:

a) elfogulatlan és valószínűség alapján súlyozott összeg, amely különböző lehetséges kimenetelek értékelése révén kerül meghatározásra;

b) a pénz időértéke; és

▼M53

c) ésszerű és indokolható, a beszámoló fordulónapján aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információk múltbeli eseményekről, aktuális körülményekről és a jövőbeli gazdasági körülményekre vonatkozó előrejelzésekről.

5.5.18. A várható hitelezési veszteségek értékelésekor a gazdálkodó egységnek nem kell feltétlenül minden lehetséges forgatókönyvet azonosítania. Figyelembe kell azonban vennie a hitelezési veszteség bekövetkezésének kockázatát vagy valószínűségét azáltal, hogy a hitelezési veszteség bekövetkezésének és be nem következésének lehetőségét is tükrözi, még akkor is, ha a hitelezési veszteség bekövetkezésének lehetősége nagyon csekély.

5.5.19. A várható hitelezési veszteség értékelése során figyelembe vehető leghosszabb időszak az a leghosszabb szerződéses időtartam (a hosszabbítási lehetőségeket is beleértve), amely során a gazdálkodó egység ki van téve a hitelkockázatnak; ennél hosszabb időszak akkor sem vehető figyelembe, ha az megfelel az üzleti gyakorlatnak.

5.5.20. Egyes pénzügyi eszközök azonban hitelt és le nem hívott elkötelezettségre vonatkozó komponenst is tartalmaznak, és a gazdálkodó egység azon képessége, hogy visszafizetést követeljen és visszavonja a le nem hívott elkötelezettséget, nem korlátozza a gazdálkodó egység hitelezési veszteséggel szembeni kitettségét a szerződéses felmondási időre. Kizárólag e pénzügyi eszközök esetében a gazdálkodó egység a várható hitelezési veszteséget azon időszak tekintetében értékeli, amely időszak során a gazdálkodó egység hitelkockázatnak van kitéve és a várható hitelezési veszteségek nem csökkenthetők a hitelkockázat kezelését célzó intézkedésekkel, függetlenül attól, hogy ez az időszak meghaladja-e a leghosszabb szerződéses időtartamot.

5.6. A PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK ÁTSOROLÁSA

5.6.1. Amennyiben a gazdálkodó egység a 4.4.1. bekezdéssel összhangban átsorolja pénzügyi eszközeit, az átsorolást az *átsorolás időpontjától* kezdve, a jövőre nézve kell alkalmaznia. A gazdálkodó egység nem állapíthatja meg újra a korábban már megjelenített nyereségeket, veszteségeket (az értékvesztés miatti nyereségeket és veszteségeket is beleértve) és kamatokat. Az átsorolásra vonatkozó követelményeket az 5.6.2–5.6.7. bekezdés részletezi.

5.6.2. Ha a gazdálkodó egység átsorol egy pénzügyi eszközt az amortizált bekerülési érték értékelési kategóriából az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriába, a pénzügyi eszköz valós értékét az átsorolás időpontjában kell értékelni. A pénzügyi eszköz korábbi amortizált bekerülési értéke és valós értéke közötti különbségből eredő nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjeleníteni.

5.6.3. Ha a gazdálkodó egység átsorol egy pénzügyi eszközt az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából az amortizált bekerülési érték értékelési kategóriába, a pénzügyi eszköz átsorolás időpontjában érvényes valós értéke lesz az eszköz új bruttó könyv szerinti értéke. (Az átsorolás időpontjában érvényes effektív kamatláb és elszámolt veszteség meghatározására vonatkozó útmutatással kapcsolatban lásd a B5.6.2. bekezdést.)

5.6.4. Ha a gazdálkodó egység átsorol egy pénzügyi eszközt az amortizált bekerülési érték értékelési kategóriából az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt kategóriába, a pénzügyi eszköz valós értékét az átsorolás időpontjában kell értékelni. A pénzügyi eszköz korábbi amortizált bekerülési értéke és valós értéke közötti különbségből eredő nyereséget vagy veszteséget az egyéb átfogó jövedelemben kell megjeleníteni. Az effektív kamatláb és a várható hitelezési veszteség értékelése nem módosul az átsorolás eredményeként. (Lásd a B5.6.1. bekezdést.)

▼M53

5.6.5. Ha a gazdálkodó egység átsorol egy pénzügyi eszközt az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt kategóriából az amortizált bekerülési érték értékelési kategóriába, a pénzügyi eszközt az átsorolás időpontjában érvényes valós értéken kell átsorolni. Az egyéb átfogó jövedelemben korábban megjelenített halmozott nyereséget vagy veszteséget azonban el kell távolítani a saját tőkéből és a pénzügyi eszköz átsorolás időpontjában érvényes valós értékével szemben ki kell igazítani. Ennek eredményeképpen a pénzügyi eszköz értékelése az átsorolás időpontjában olyan, mintha mindig is az amortizált bekerülési értéken értékelték volna. Ez a módosítás érinti az egyéb átfogó jövedelmet, de nem érinti az eredményt, így nem átsorolás miatti módosítás (lásd: IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*). Az effektív kamatláb és a várható hitelezési veszteség értékelése nem módosul az átsorolás eredményeként. (Lásd a B5.6.1. bekezdést.)

5.6.6. Ha a gazdálkodó egység átsorol egy pénzügyi eszközt az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt kategóriába, a pénzügyi eszközt továbbra is valós értéken kell értékelni. (Az átsorolás időpontjában érvényes effektív kamatláb és elszámolt veszteség meghatározására vonatkozó útmutatással kapcsolatban lásd a B5.6.2. bekezdést.)

5.6.7. Ha a gazdálkodó egység átsorol egy pénzügyi eszközt az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt kategóriából az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriába, a pénzügyi eszközt továbbra is valós értéken kell értékelni. A korábban az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített halmozott nyereséget vagy veszteséget az átsorolás időpontjában átsorolás miatti módosításként át kell sorolni a saját tőkéből az eredménybe (lásd az IAS 1 standardot).

5.7. NYERESÉGEK ÉS VESZTESÉGEK

5.7.1. A valós értéken értékelt pénzügyi eszközön vagy pénzügyi kötelezettségen keletkező nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjeleníteni, kivéve, ha:

a) fedezeti kapcsolat részét képezi (lásd a 6.5.8–6.5.14. bekezdést és adott esetben a portfólió kamatlábkockázatának fedezetére vonatkozó valósérték-fedezeti elszámolás tekintetében a IAS 39 89–94. bekezdését);

b) tőkeinstrumentumba történő befektetés, amely kapcsán a gazdálkodó egység az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően úgy döntött, hogy a befektetés nyereségeit és veszteségeit az egyéb átfogó jövedelemben mutatja ki;

c) az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek megjelölt pénzügyi kötelezettség, és a gazdálkodó egység az 5.7.7. bekezdéssel összhangban az egyéb átfogó jövedelemben köteles bemutatni a szóban forgó kötelezettség *hitelkockázatának* változásai által gyakorolt hatást; vagy

d) a 4.1.2A. bekezdéssel összhangban az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz, és a gazdálkodó egység az 5.7.10. bekezdéssel összhangban az egyéb átfogó jövedelemben köteles megjeleníteni a valós érték egyes változásait.

▼M53

5.7.1A. *Az osztalékot* csak akkor jelenítik meg az eredményben, ha:

a) a gazdálkodó egység osztalékhoz való jogát megállapították;

b) valószínű, hogy az osztalékkal kapcsolatos gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodó egységhez; és

c) az osztalék összegét megbízhatóan lehet mérni.

5.7.2. Az amortizált bekerülési értéken értékelt és fedezeti kapcsolat részét nem képező (lásd a 6.5.8–6.5.14. bekezdést és adott esetben a portfólió kamatlábkockázatának fedezetére vonatkozó valósérték-fedezeti elszámolás tekintetében az IAS 39 89–94. bekezdését) pénzügyi eszközön realizált nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjeleníteni a pénzügyi eszköz kivezetésekor vagy az 5.6.2. bekezdésnek megfelelő átsorolásakor, az amortizációs folyamaton keresztül, vagy az értékvesztés miatti nyereségek vagy veszteségek megjelenítése érdekében. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia az 5.6.2. és 5.6.4. bekezdést, ha az amortizált bekerülési érték értékelési kategóriából sorol át pénzügyi eszközöket. Az amortizált bekerülési értéken értékelt és fedezeti kapcsolat részét nem képező (lásd a 6.5.8–6.5.14. bekezdést és adott esetben a portfólió kamatlábkockázatának fedezetére vonatkozó valósérték-fedezeti elszámolás tekintetében az IAS 39 89–94. bekezdését) pénzügyi kötelezettségen realizált nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjeleníteni a pénzügyi kötelezettség kivezetésekor és az amortizációs folyamaton keresztül. (Az árfolyamnyereségekre és -veszteségekre vonatkozó útmutatással kapcsolatban lásd a B5.7.2. bekezdést.)

5.7.3. A fedezeti kapcsolatban fedezett tételnek minősülő pénzügyi eszközökön realizált nyereséget vagy veszteséget a 6.5.8–6.5.14. bekezdéssel és adott esetben a portfólió kamatlábkockázatának fedezetére vonatkozó valósérték-fedezeti elszámolás tekintetében az IAS 39 89–94. bekezdésével összhangban kell megjeleníteni.

5.7.4. Amennyiben a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközöket a teljesítés időpontja szerinti elszámolással jeleníti meg (lásd a 3.1.2., B3.1.3. és B3.1.6. bekezdést), az átveendő eszköz valós értékében a kötési időpont és a teljesítési időpont közötti időszakban bekövetkező változásokat nem jeleníti meg az amortizált bekerülési értéken nyilvántartott eszközök esetében. A valós értéken értékelt eszközöknél azonban a valós értékben bekövetkezett változásokat az 5.7.1. bekezdésnek megfelelően meg kell jeleníteni az eredményben vagy az egyéb átfogó jövedelemben. Kötési időpontnak az értékvesztési követelmények alkalmazása céljára szolgáló kezdeti megjelenítés időpontja tekintendő.

Tőkeinstrumentumokba történő befektetések

5.7.5. A kezdeti megjelenítéskor a gazdálkodó egység visszavonhatatlanul dönthet úgy, hogy az e standard hatókörébe tartozó, nem *kereskedési céllal tartott* tőkeinstrumentumba történő befektetés valós értékének későbbi változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja be, feltéve, hogy a tőkeinstrumentum nem minősül egy az IFRS 3 standard hatókörébe tartozó üzleti kombináció felvásárlója által megjelenített függő ellenértéknek. (Az árfolyamnyereségekre és -veszteségekre vonatkozó útmutatással kapcsolatban lásd a B5.7.3. bekezdést.)

5.7.6. Amennyiben a gazdálkodó egység az 5.7.5. bekezdés szerinti döntést hoz, a szóban forgó befektetésből származó osztalékot az 5.7.1A. bekezdéssel összhangban az eredményben jeleníti meg.

▼M53

Az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek

5.7.7. A gazdálkodó egységnek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek megjelölt pénzügyi kötelezettségen keletkező nyereséget vagy veszteséget a 4.2.2. vagy 4.3.5. bekezdésének megfelelően kell bemutatnia, az alábbiak szerint:

a) a pénzügyi kötelezettség valós értékében bekövetkező azon változás összegét, amely az adott kötelezettség hitelkockázat-változásának tulajdonítható, az egyéb átfogó jövedelemben kell bemutatni (lásd a B5.7.13–B5.7.20. bekezdést), és

b) a kötelezettség valós értékében bekövetkezett változás maradék összegét az eredményben kell bemutatni,

kivéve, ha a kötelezettség a) pontban leírt hitelkockázat-változása hatásainak kezelése számviteli meg nem felelést eredményezne vagy növelné azt az eredményben (ez esetben az 5.7.8. bekezdés alkalmazandó). A számviteli meg nem felelés keletkezésének vagy növekedésének meghatározásához a B5.7.5–B5.7.7. és a B5.7.10–B5.7.12. bekezdés szolgál útmutatással.

5.7.8. Amennyiben az 5.7.7. bekezdésben foglalt követelmények számviteli meg nem felelést eredményeznének vagy növelnék azt az eredményben, a gazdálkodó egységnek az adott kötelezettségen keletkezett valamennyi nyereséget vagy veszteséget (az adott kötelezettség hitelkockázat-változásának hatásait is beleértve) az eredményben kell bemutatnia.

5.7.9. Az 5.7.7. és 5.7.8. bekezdésben foglalt követelmények ellenére a gazdálkodó egységnek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek megjelölt hitelnyújtási elkötelezettségeken és pénzügyi garanciaszerződéseken keletkező valamennyi nyereséget és veszteséget az eredményben kell bemutatnia.

Az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt eszközök

5.7.10. A 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközön keletkező nyereséget vagy veszteséget – az értékvesztés miatti nyereség vagy veszteség (lásd az 5.5. szakaszt), valamint az árfolyamnyereség és -veszteség (lásd a B5.7.2–B5.7.2A. bekezdést) kivételével – az egyéb átfogó jövedelemben kell megjeleníteni a pénzügyi eszköz kivezetéséig vagy átsorolásáig. A korábban az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített halmozott nyereséget vagy veszteséget a pénzügyi eszköz kivezetésekor átsorolás miatti módosításként át kell sorolni a saját tőkéből az eredménybe (lásd az IAS 1 standardot). Ha a pénzügyi eszköz átsorolásra kerül az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt kategóriából, a gazdálkodó egységnek a korábban az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített halmozott nyereséget vagy veszteséget az 5.6.5. és 5.6.7. bekezdéssel összhangban kell elszámolnia. Az effektívkamatláb-módszer alkalmazásával kiszámolt kamatot az eredményben jelenítik meg.

5.7.11. Az 5.7.10. bekezdésben leírtaknak megfelelően amennyiben a pénzügyi eszközt a 4.1.2A. bekezdéssel összhangban az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelik, az eredményben megjelenített összegek megegyeznek azokkal az összegekkel, amelyeket akkor jelenítenének meg az eredményben, ha a pénzügyi eszközt amortizált bekerülési értéken értékelnék.

▼M53

6. FEJEZET Fedezeti elszámolás

6.1. A FEDEZETI ELSZÁMOLÁS CÉLJA ÉS HATÓKÖRE

6.1.1. A fedezeti elszámolás révén a pénzügyi kimutatásokban szemléltethető, milyen hatással járnak a gazdálkodó egység azon kockázatkezelési tevékenységei, amelyek során pénzügyi instrumentumokat használnak az eredményt (vagy – olyan tőkeinstrumentumokba történő befektetések esetében, amelyek kapcsán a gazdálkodó egység az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően úgy döntött, hogy a valós érték változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja ki – az egyéb átfogó jövedelmet) esetleg befolyásoló különös kockázatokból eredő kitettségek kezelése céljából. E megközelítés célja, hogy feltárja a fedezeti elszámolással érintett fedezeti instrumentumok összefüggéseit, és így megvilágítsa céljaikat és hatásukat.

6.1.2. A gazdálkodó egység a 6.2.1–6.3.7. és a B6.2.1–B6.3.25. bekezdésnek megfelelően fedezeti kapcsolatot jelölhet meg egy fedezeti instrumentum és egy fedezett tétel között. A minősítési kritériumoknak megfelelő fedezeti kapcsolatok esetében a gazdálkodó egység a fedezeti instrumentumon és a fedezett tételen keletkező nyereséget vagy veszteséget a 6.5.1–6.5.14. és a B6.5.1–B6.5.28. bekezdésnek megfelelően számolja el. Ha a fedezett tétel tételcsoport, a gazdálkodó egységnek meg kell felelnie a 6.6.1–6.6.6. és a B6.6.1–B6.6.16. bekezdésben foglalt kiegészítő követelményeknek is.

6.1.3. Pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfóliójának kamatlábkitettségére vonatkozó valósérték-fedezeti ügylet (és csakis ilyen fedezeti ügylet) esetében a gazdálkodó egység a jelen standard helyett az IAS 39 standard fedezeti elszámolásra vonatkozó követelményeit alkalmazhatja. Ebben az esetben a gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a portfólió kamatlábkockázatának fedezetére vonatkozó valósérték-fedezeti elszámolás különös követelményeit is, és fedezett tételként a portfólió devizában denominált részét kell megjelölnie (lásd az IAS 39 standard 81A., 89A. és AG114–AG132. bekezdését).

6.2. FEDEZETI INSTRUMENTUMOK

Minősített instrumentumok

6.2.1. Fedezeti instrumentumként eredménnyel szemben valós értéken értékelt származékos termék jelölhető meg, kivéve egyes esetekben a kiírt opciókat (lásd a B6.2.4. bekezdést).

6.2.2. Fedezeti instrumentumként megjelölhető eredménnyel szemben valós értéken értékelt nem származékos pénzügyi eszköz vagy nem származékos pénzügyi kötelezettség is, kivéve, ha olyan, eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségről van szó, amelynek esetében a hitelkockázat változásainak tulajdonítható valósérték-változás összege az 5.7.7. bekezdésnek megfelelően az egyéb átfogó jövedelemben kerül kimutatásra. Devizakockázatra vonatkozó fedezeti ügylet esetében a nem származékos pénzügyi eszköz vagy nem származékos pénzügyi kötelezettség devizakockázati komponense akkor jelölhető meg fedezeti instrumentumként, amennyiben nem olyan tőkeinstrumentumba történő befektetés, amely kapcsán a gazdálkodó egység az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően úgy döntött, hogy a valós érték változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja ki.

6.2.3. Fedezeti elszámolási célokra kizárólag olyan szerződések jelölhetők meg fedezeti instrumentumként, amelyek a beszámolót készítő egységen kívüli (azaz a beszámoló által lefedett csoporton vagy különálló gazdálkodó egységen kívüli) felet is bevonnak.

▼M53

Fedezeti instrumentumok megjelölése

6.2.4. Egy minősített instrumentumot teljes egészében fedezeti instrumentumként kell megjelölni. A megengedett kivételek a következők:

a) egy opciós szerződés belső értékének és időértékének elkülönítése, és csak az opció belső értékében bekövetkező változásnak – és nem az időértékében bekövetkezett változásnak – a megjelölése fedezeti instrumentumként (lásd a 6.5.15. és a B6.5.29–B6.5.33. bekezdést);

b) egy forwardszerződés határidős elemének és azonnali elemének az elkülönítése, és csak a forwardszerződés azonnali elemében bekövetkező értékváltozásnak – és nem a határidős elemben bekövetkezett értékváltozásnak – a megjelölése fedezeti instrumentumként; hasonlóképpen, a devizafelárat el lehet különíteni és ki lehet zárni a pénzügyi instrumentum fedezeti instrumentumként való megjelöléséből (lásd a 6.5.16. és a B6.5.34–B6.5.39. bekezdést); és

c) a teljes fedezeti instrumentum egy arányos része, például a névleges érték 50 százaléka is megjelölhető fedezeti instrumentumként egy fedezeti kapcsolatban. A fedezeti instrumentum azonban nem jelölhető meg valósérték-változása azon része tekintetében, amely a fedezeti instrumentum érvényességi idejének csak egy részéből ered.

6.2.5. A gazdálkodó egység kombináltan figyelembe veheti és fedezeti instrumentumként közösen megjelölheti a következők bármely kombinációját (beleértve azokat az eseteket is, amikor az egyes fedezeti instrumentumokból származó kockázat vagy kockázatok ellentételezik a többiekből eredő kockázatokat):

a) származékos termékek, vagy arányos részük; és

b) nem származékos termékek, vagy arányos részük.

6.2.6. Az olyan származékos termék azonban, amely egy kiírt opciót és egy vásárolt opciót kombinál (például egy kamatlábgallér) nem minősül fedezeti instrumentumnak, ha a megjelölés időpontjában valójában nettó kiírt opció (kivéve a B6.2.4. bekezdésnek megfelelő minősítést). Hasonlóképpen, két vagy több instrumentumot (vagy arányos részeiket) csak akkor lehet fedezeti instrumentumként közösen megjelölni, ha kombinálva a megjelölés időpontjában valójában nem számítanak nettó kiírt opciónak (kivéve a B6.2.4. bekezdésnek megfelelő minősítést).

6.3. FEDEZETT TÉTELEK

Minősített tételek

6.3.1. A fedezett tétel lehet megjelenített eszköz vagy kötelezettség, meg nem jelenített *biztos elkötelezettség*, *előre jelzett ügylet*, vagy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés. A fedezett tétel lehet:

a) egyedi tétel; vagy

b) tételcsoport (a 6.6.1–6.6.6. és a B6.6.1–B6.6.16. bekezdés függvényében).

A fedezett tétel lehet egy ilyen tétel vagy tételcsoport komponense (lásd a 6.3.7. és a B6.3.7–B6.3.25. bekezdést).

▼M53

6.3.2. A fedezett tételnek megbízhatóan értékelhetőnek kell lennie.

6.3.3. Ha a fedezett tétel előre jelzett ügylet (vagy annak komponense), az ügyletnek nagyon valószínűnek kell lennie.

6.3.4. Fedezett tételként megjelölhető olyan összevont kitettség, amely egy, a 6.3.1. bekezdésnek megfelelően fedezett tételnek minősíthető kitettség és egy származékos termék kombinációja (lásd a B6.3.3–B6.3.4. bekezdést). Ide tartozik az összevont kitettség előre jelzett ügylete is (vagyis egy várható, de kötelezettségvállalással nem megerősített jövőbeli ügylet, amely egy kitettséget és egy származékos terméket eredményez) ha az összevont kitettség nagyon valószínű, és bekövetkezése – vagyis előre jelzettségének megszűnése – után fedezett tételnek alkalmas.

6.3.5. Fedezeti elszámolási célokra kizárólag a beszámolót készítő gazdálkodó egységen kívüli felet is érintő eszközök, kötelezettségek, biztos elkötelezettségek és nagyon valószínű előre jelzett ügyletek jelölhetők meg fedezett tételként. A fedezeti elszámolás az azonos csoportba tartozó gazdálkodó egységek közötti ügyletek esetében kizárólag az ezen gazdálkodó egységek különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban alkalmazható, és a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban nem, kivéve az IFRS 10 meghatározása szerinti befektetési gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi kimutatásainak esetében, amikor a befektetési gazdálkodó egység és leányvállalatai közötti, eredménnyel szemben valós értéken értékelt ügyleteket nem szűrik ki a konszolidált pénzügyi kimutatásokban.

6.3.6. A 6.3.5. bekezdés alól kivételt jelent, hogy a csoporton belüli monetáris tétel devizakockázata (pl. két leányvállalat közötti kötelezettség/követelés) fedezett tételnek minősülhet a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, amennyiben olyan devizaárfolyam-nyereségeknek vagy -veszteségeknek való kitettséget eredményez, amelyeket teljes mértékben nem szűrnek ki a konszolidáció során az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján. Az IAS 21 alapján a csoporton belüli monetáris tételeken keletkező devizaárfolyam-nyereségeket és -veszteségeket akkor nem szűrik ki teljes mértékben a konszolidáció során, ha a csoporton belüli monetáris tétel két olyan, a csoportba tartozó gazdálkodó egység között jön létre, amelyek funkcionális pénzneme eltérő. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban emellett fedezett tételnek minősülhet egy nagyon valószínű előre jelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata is, amennyiben az ügylet pénzneme eltér az ügyletet kötő gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől, és a devizakockázat befolyásolja majd a konszolidált eredményt.

Fedezett tételek megjelölése

6.3.7. A gazdálkodó egység a fedezeti kapcsolat fedezett tételeként a tételt teljes egészében vagy a tétel egy komponensét is megjelölheti. A teljes tétel a tétel cash flow- és valósérték-változásait is tartalmazza. A komponens a tétel teljes valósérték-változásának és cash flow-változékonyságának csak egy részét tartalmazza. Ebben az esetben a gazdálkodó egység csak a következő típusú komponenseket (ideértve a kombinációkat is) jelölheti meg fedezett tételként:

a) kizárólag a tétel specifikus kockázat(ok)nak tulajdonítható cash flow- és valósérték-változásai (kockázati komponens), amennyiben a konkrét piaci struktúra vizsgálata alapján a kockázati komponens elkülönülten azonosítható és megbízhatóan értékelhető (lásd a B6.3.8–B6.3.15. bekezdést). A kockázati komponens magában foglalhatja kizárólag egy fedezett tétel meghatározott ár vagy más változó feletti vagy alatti cash flow- vagy valósérték-változásait is (egyoldalú kockázat);

▼M53

b) egy vagy több kiválasztott szerződéses cash flow;

c) egy névleges érték komponensei, vagyis egy tétel értékének specifikus része (lásd a B6.3.16–B6.3.20. bekezdést).

6.4 A FEDEZETI ELSZÁMOLÁS MINŐSÍTÉSI KRITÉRIUMAI

6.4.1. Fedezeti kapcsolat csak az alábbi kritériumok mindegyikének teljesítése esetén minősíthető fedezeti elszámolásra alkalmasnak:

a) a fedezeti kapcsolat kizárólag alkalmas fedezeti instrumentumokból és alkalmas fedezett tételekből áll;

b) a fedezeti kapcsolat kezdetén formálisan megjelölik és dokumentálják a fedezeti kapcsolatot, valamint a gazdálkodó egységnek a fedezeti ügylet megkötésére vonatkozó kockázatkezelési célját és stratégiáját. A dokumentációnak meg kell határoznia a fedezeti instrumentumot, a fedezett tételt, a fedezett kockázat jellegét, valamint azt, hogy a gazdálkodó egység miként fogja értékelni a fedezeti hatékonysági követelmények fedezeti kapcsolat általi teljesítését (ideértve a fedezeti ügylet hatékonysághiányának okaira vonatkozó vizsgálatot és a *fedezeti arány* meghatározásának módját);

c) a fedezeti kapcsolat teljesíti az alábbi fedezeti hatékonysági követelményeket:

i. a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum között gazdasági kapcsolat áll fenn (lásd a B6.4.4–B6.4.6. bekezdést);

ii. a gazdasági kapcsolatból eredő értékváltozásokban a hitelkockázat nem tölt be domináns szerepet (lásd a B6.4.7–B6.4.8. bekezdést); és

iii. a fedezeti arány a fedezett tétel gazdálkodó egység által ténylegesen fedezett mennyisége és a fedezeti instrumentum gazdálkodó egység által e fedezetre ténylegesen felhasznált mennyisége közötti aránynak felel meg. Mindazonáltal a megjelölt fedezeti kapcsolatban a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum súlya között nem lehet eltérés, ha emiatt olyan fedezeti hatékonysághiány jönne létre (akár megjelenített, akár nem), amelynek számviteli következménye összeegyeztethetetlen lehetne a fedezeti elszámolás céljával (lásd a B6.4.9–B6.4.11. bekezdést).

6.5 A MINŐSÍTETT FEDEZETI KAPCSOLATOK ELSZÁMOLÁSA

6.5.1. A gazdálkodó egység a 6.4.1. bekezdésben szereplő (és a gazdálkodó egységnek a fedezeti kapcsolat megjelölésére vonatkozó döntését is magukban foglaló) minősítési kritériumokat teljesítő fedezeti kapcsolatokra fedezeti elszámolást alkalmaz.

6.5.2. Három fajta fedezeti kapcsolat létezik:

a) valósérték-fedezeti ügylet: egy megjelenített eszköznek vagy kötelezettségnek, vagy egy meg nem jelenített biztos elkötelezettségnek, vagy az ilyen tételek egy komponensének a valósérték-változásaival szembeni, konkrét kockázatnak tulajdonítható, és az eredményt esetleg befolyásoló kitettség fedezete;

▼M53

b) cash flow-fedezeti ügylet: egy megjelenített eszközhöz vagy kötelezettséghez (pl. egy változó kamatozású hitel jövőbeli kamatfizetéseinek összességéhez vagy egy részéhez), vagy egy nagyon valószínű előre jelzett ügylethez, vagy ezek egy komponenséhez kapcsolódó különös kockázatnak tulajdonítható cash flow-változékonysággal szembeni, és az eredményt esetleg befolyásoló kitettség fedezete;

c) az IAS 21 meghatározása szerinti külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezete.

6.5.3. Ha a fedezett tétel olyan tőkeinstrumentum, amelynek kapcsán a gazdálkodó egység az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően úgy döntött, hogy a valós érték változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja ki, a 6.5.2. bekezdés (a) pontjában említett fedezett kitettségnek képesnek kell lennie az egyéb átfogó jövedelem befolyásolására. Ebben az esetben, és csak ebben az esetben, a megjelenített fedezeti hatékonysághiány az egyéb átfogó jövedelemben kerül kimutatásra.

6.5.4. Egy biztos elkötelezettség devizakockázatára vonatkozó fedezeti ügyletet valósérték- vagy cash flow-fedezeti ügyletként is el lehet számolni.

6.5.5. Ha a fedezeti kapcsolat már nem felel meg a fedezeti arányra vonatkozó fedezeti hatékonysági követelménynek (lásd a 6.4.1. bekezdés (c) pontjának iii. alpontját), de a megjelölt fedezeti kapcsolat kockázatkezelési célja változatlan marad, a gazdálkodó egység a fedezeti kapcsolat fedezeti arányát úgy módosítja, hogy az újból megfeleljen a minősítési kritériumoknak (ezt a jelen standard a továbbiakban „kiegyensúlyozásként” említi – lásd a B6.5.7–B6.5.21. bekezdést).

6.5.6. A gazdálkodó egység a fedezeti elszámolást a jövőre nézve csak akkor szünteti meg, ha a fedezeti kapcsolat (vagy annak egy része) már nem felel meg a minősítési kritériumoknak (adott esetben a fedezeti kapcsolat kiegyensúlyozását is figyelembe véve). Ide tartoznak azok az esetek, amikor a fedezeti instrumentum lejár, illetve azt értékesítik, megszüntetik vagy lehívják. Ebből a szempontból egy fedezeti instrumentum lecserélése vagy másik instrumentumba történő átforgatása nem lejárat vagy megszüntetés akkor, ha ez a lecserélés vagy átforgatás része – és megfelel – a gazdálkodó egység dokumentált kockázatkezelési célkitűzésének. Ezenkívül ebből a szempontból nem áll fenn a fedezeti instrumentum lejárata vagy megszüntetése, ha:

a) törvények vagy szabályozások, illetve törvények vagy szabályozások bevezetése következtében a fedezeti instrumentum felei megállapodnak, hogy eredeti szerződő felüket egy vagy több klíring szerződő fél váltja fel, amely az egyes felek új szerződő felévé válik. Ebből a szempontból a klíring szerződő fél egy (időnként „elszámoló szervezetnek” vagy „elszámoló ügynökségnek” nevezett) központi szerződő fél, vagy gazdálkodó egység vagy egységek, például elszámoló szervezet klíringtagja vagy egy elszámoló szervezet klíringtagjának ügyfele, amely a központi szerződő fél általi klíring megvalósítása céljából szerződő félként jár el. Mindazonáltal ha a fedezeti instrumentum felei különböző szerződő felekkel váltják fel eredeti szerződő feleiket, ezen albekezdés követelménye csak akkor teljesül, ha a felek mindegyike ugyanazzal a központi szerződő féllel valósítja meg a klíringet;

▼M53

b) a fedezeti instrumentummal kapcsolatos bármely egyéb változtatás arra korlátozódik, ami a szerződő fél szóban forgó felváltásának megvalósításához szükséges. Az ilyen változtatások az azokkal a feltételekkel összhangban lévő változtatásokra korlátozódnak, amelyek akkor lennének várhatóak, ha a fedezeti instrumentumot eredetileg a klíring szerződő féllel számolták volna el. Ezen változtatások közé tartoznak a biztosítéki követelményekhez, követelések és kötelezettségek egyenlegének beszámítási jogához és a felszámított díjakhoz kapcsolódó változtatások.

A fedezeti elszámolás megszüntetése érintheti a fedezeti kapcsolatot teljes egészében vagy annak csak egy részét (utóbbi esetben a fedezeti elszámolás a fedezeti kapcsolat fennmaradó részére továbbra is érvényes).

6.5.7. A gazdálkodó egységnek:

a) a 6.5.10. bekezdést kell alkalmaznia, ha olyan valósérték-fedezeti ügylet esetében szünteti meg a fedezeti elszámolást, amelynek fedezett tétele amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi instrumentum (vagy annak komponense); és

b) a 6.5.12. bekezdést kell alkalmaznia, ha a fedezeti elszámolást cash flow-fedezeti ügylet esetében szünteti meg.

Valósérték-fedezeti ügyletek

6.5.8. Amíg a valósérték-fedezeti ügylet megfelel a 6.4.1. bekezdés minősítési kritériumainak, a fedezeti kapcsolatot a következők szerint kell elszámolni:

a) a fedezeti instrumentumon keletkező nyereséget vagy veszteséget az eredményben (vagy – ha a gazdálkodó egység olyan tőkeinstrumentumot fedez, amelynek kapcsán az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően úgy döntött, hogy a valós érték változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja ki – az egyéb átfogó jövedelemben) kell megjeleníteni;

b) a fedezett tételen keletkező fedezeti nyereséggel vagy veszteséggel (adott esetben) módosítani kell a fedezett tétel könyv szerinti értékét, és azt az eredményben kell megjeleníteni. Ha a fedezett tétel olyan pénzügyi eszköz (vagy annak komponense), amelyet a 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelnek, a fedezett tételen keletkező fedezeti nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjeleníteni. Ha azonban a fedezett tétel olyan tőkeinstrumentum, amelynek kapcsán a gazdálkodó egység az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően úgy döntött, hogy a valós érték változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja ki, az érintett összegeknek az egyéb átfogó jövedelemben kell maradniuk. Ha a fedezett tétel meg nem jelenített biztos elkötelezettség (vagy annak komponense), a fedezett tétel megjelölést követő halmozott valósérték-változását eszközként vagy kötelezettségként meg kell jeleníteni, a megfelelő nyereséget vagy veszteséget pedig az eredményben kell elszámolni.

6.5.9. Ha a valósérték-fedezeti ügylet fedezett tétele valamely eszköz megszerzésére vagy kötelezettség felvállalására irányuló biztos elkötelezettség (vagy annak komponense), az eszköznek vagy kötelezettségnek a biztos elkötelezettség gazdálkodó egység általi teljesítéséből eredő kezdeti könyv szerinti értékét úgy kell módosítani, hogy tartalmazza a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenített fedezett tétel halmozott valósérték-változásait.

▼M53

6.5.10. Ha a fedezett tétel amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi instrumentum (vagy annak komponense), a 6.5.8. bekezdés (b) pontjából eredő módosítást az eredménnyel szemben amortizálni kell. Az amortizáció legkorábban akkor kezdődhet meg, amikor a módosítás felmerül, és legkésőbb akkor meg kell kezdeni, amikortól a fedezett tételt már nem módosítják a fedezeti nyereséggel vagy veszteséggel. Az amortizáció a megkezdésének időpontjában érvényes újraszámított effektív kamatlábon alapul. Ha a fedezett tétel olyan pénzügyi eszköz (vagy annak komponense), amelyet a 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelnek, az amortizáció ugyanúgy alkalmazandó, de a könyv szerinti érték módosítása helyett a korábban a 6.5.8. bekezdés (b) pontjának megfelelően megjelenített halmozott nyereség vagy veszteség összegére.

Cash flow-fedezeti ügyletek

6.5.11. Amíg a cash flow-fedezeti ügylet megfelel a 6.4.1. bekezdés minősítési kritériumainak, a fedezeti kapcsolatot a következők szerint kell elszámolni:

a) a saját tőkének a fedezett tételhez kapcsolódó elkülönült komponensét (a cash flow-fedezeti tartalékot) a következők közül a kevesebbre kell módosítani (abszolút összegekben):

i. a fedezeti instrumentumon keletkező nyereségnek vagy veszteségnek a fedezeti ügylet kezdetétől halmozott értéke; és

ii. a fedezett tételnek a fedezeti ügylet kezdetétől halmozott (jelenértékű) valósérték-változása (vagyis a fedezett várható jövőbeli cash flow-k halmozott változásának jelenértéke);

b) a fedezeti instrumentumon keletkező nyereség vagy veszteség hatékony fedezetként meghatározott (vagyis az (a) pontnak megfelelően számított cash flow-fedezeti tartalék változásával ellentételezett) részét az egyéb átfogó jövedelemben kell megjeleníteni;

c) a fedezeti instrumentumon keletkező egyéb nyereség vagy veszteség (vagy az (a) bekezdésnek megfelelően számított cash flow-fedezeti tartalék változásának kiegyensúlyozásához szükséges nyereség vagy veszteség) fedezeti hatékonysághiány, amelyet az eredményben kell megjeleníteni.

d) a cash flow-fedezeti tartalék (a) pontnak megfelelően halmozott összegét a következőképpen kell elszámolni:

i. ha egy előre jelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet a későbbiekben valamely nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség megjelenítését eredményezi, vagy ha egy nem pénzügyi eszközre vagy nem pénzügyi kötelezettségre vonatkozó előre jelzett ügylet olyan biztos elkötelezettséggé válik, amelyre valósérték-fedezeti elszámolást alkalmaznak, a gazdálkodó egységnek az adott összeget ki kell vezetnie a cash flow-fedezeti tartalékból, és azt közvetlenül az eszköz vagy kötelezettség kezdeti bekerülési értékében vagy más könyv szerinti értékében kell feltüntetnie. Ez nem átsorolás miatti módosítás (lásd IAS 1), és ezért nem befolyásolja az egyéb átfogó jövedelmet;

▼M53

ii. az i. alponton kívüli cash flow-fedezeti ügyletek esetében ezt az összeget a cash flow-fedezeti tartalékból átsorolás miatti módosításként (lásd IAS 1) annak az időszaknak vagy azoknak az időszakoknak az eredményébe kell átsorolni, amely vagy amelyek során a fedezett várható jövőbeli cash flow-k befolyásolják az eredményt (például azon időszakokban, amikor kamatjövedelmet vagy kamatkiadást jelenítenek meg, vagy akkor, amikor az előre jelzett értékesítés megtörténik);

iii. ha azonban a gazdálkodó egység várakozásai szerint a veszteség vagy annak egy része egy vagy több jövőbeli időszak alatt sem fog megtérülni, a várhatóan nem megtérülő összeget átsorolás miatti módosításként (lásd IAS 1) azonnal át kell sorolnia az eredménybe.

6.5.12. Ha a gazdálkodó egység megszünteti a cash flow-fedezeti ügylet fedezeti elszámolását (lásd a 6.5.6. bekezdést és a 6.5.7. bekezdés (b) pontját), a cash flow-fedezeti tartalékban a 6.5.11. bekezdés (a) pontjának megfelelően felhalmozott összeget a következőképpen kell elszámolnia:

a) ha a fedezett jövőbeli cash flow-k bekövetkezése továbbra is várható, az összeg a cash flow-fedezeti tartalékban marad a jövőbeli cash flow-k bekövetkezéséig vagy a 6.5.11. bekezdés (d) pontjának iii. alpontjában foglaltak alkalmazásáig. A jövőbeli cash flow-k bekövetkezésekor a 6.5.11. bekezdés (d) pontja alkalmazandó;

b) ha a fedezett jövőbeli cash flow-k bekövetkezése már nem várható, az összeget a cash flow-fedezeti tartalékból átsorolás miatti módosításként (lásd IAS 1) azonnal át kell sorolni az eredménybe. Attól, hogy a fedezett jövőbeli cash flow bekövetkezése már nem minősül nagyon valószínűnek, bekövetkezése még mindig lehet várható.

Külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügyletei

6.5.13. A külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetésre vonatkozó fedezeti ügyletek, beleértve az olyan monetáris tételre vonatkozó fedezeti ügyletet, amely a nettó befektetés részeként került elszámolásra (lásd IAS 21), a cash flow-fedezeti ügyletekhez hasonlóan kell elszámolni:

a) a fedezeti instrumentumon keletkező nyereség vagy veszteség hatékony fedezetként meghatározott részét az egyéb átfogó jövedelemben kell megjeleníteni (lásd a 6.5.11. bekezdést); és

b) a nem hatékony részt az eredményben kell megjeleníteni.

6.5.14. A fedezeti instrumentumon keletkező, a fedezeti ügylet hatékony részéhez kapcsolódó halmozott nyereséget vagy veszteséget, amelyet a devizaátszámítási tartalékban halmoztak fel, a külföldi érdekeltség elidegenítésekor vagy részbeni elidegenítésekor átsorolás miatti módosításként (lásd IAS 1) a saját tőkéből az eredménybe kell átsorolni, az IAS 21 standard 48–49. bekezdésével összhangban.

Opciók időértékének az elszámolása

6.5.15. Ha a gazdálkodó egység egy opciós szerződés belső értékét és időértékét elkülöníti, és csak az opció belső értékében bekövetkező változást – és nem az időértékében bekövetkezett változást – jelöli meg fedezeti instrumentumként (lásd a 6.2.4. bekezdés (a) pontját), az opció időértékét a következőképpen kell elszámolnia (lásd a B6.5.29–B6.5.33. bekezdést):

▼M53

a) az opciók időértékét meg kell különböztetnie az opcióval fedezett tétel típusa szerint (lásd a B6.5.29. bekezdést), amely lehet:

i. ügylethez kötődő fedezett tétel; vagy

ii. időszakhoz kötődő fedezett tétel;

b) az ügylethez kötődő fedezett tételt fedező opció időértékének valósérték-változását a fedezett tételhez kötődés mértékében az egyéb átfogó jövedelemben kell megjeleníteni, és a saját tőke elkülönült komponensében kell felhalmozni. Az opció időértékéből eredő, a saját tőke elkülönült komponensében felhalmozott valósérték-változást („az összeget”) a következőképpen kell elszámolni:

i. ha a fedezett tétel a későbbiekben valamely nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség megjelenítését eredményezi, vagy egy nem pénzügyi eszközre vagy nem pénzügyi kötelezettségre vonatkozó olyan biztos elkötelezettség megjelenítését, amelyre valósérték-fedezeti elszámolást alkalmaznak, a gazdálkodó egységnek az összeget ki kell vezetnie a saját tőke elkülönült komponenséből, és azt közvetlenül az eszköz vagy kötelezettség kezdeti bekerülési értékében vagy más könyv szerinti értékében kell feltüntetnie. Ez nem átsorolás miatti módosítás (lásd IAS 1), és ezért nem befolyásolja az egyéb átfogó jövedelmet;

ii. az i. alponton kívüli fedezeti kapcsolatok esetében az összeget a saját tőke elkülönült komponenséből átsorolás miatti módosításként (lásd IAS 1) annak az időszaknak vagy azoknak az időszakoknak az eredményébe kell átsorolni, amely vagy amelyek során a fedezett várható jövőbeli cash flow-k befolyásolják az eredményt (például amikor az előre jelzett értékesítés megtörténik);

iii. ha azonban az összeg vagy annak egy része várhatóan egy vagy több jövőbeli időszak alatt sem fog megtérülni, a várhatóan nem megtérülő összeget átsorolás miatti módosításként (lásd IAS 1) azonnal át kell sorolni az eredménybe;

c) az időértékhez kötődő fedezett tételt fedező opció időértékének valósérték-változását a fedezett tételhez kötődés mértékében az egyéb átfogó jövedelemben kell megjeleníteni, és a saját tőke elkülönült komponensében kell felhalmozni. Az opció fedezeti instrumentumként való megjelölésének időpontja szerinti időértéket a fedezett tételhez kötődés mértékében szisztematikus és ésszerű alapon amortizálni kell azon időszak alatt, amelyben az opció belső értékének fedezeti kiigazítása befolyásolhatná az eredményt (vagy az egyéb átfogó jövedelmet, ha a fedezett tétel olyan tőkeinstrumentum, amely kapcsán a gazdálkodó egység az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően úgy döntött, hogy a valós érték változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja ki). Vagyis az amortizáció összegét minden beszámolási időszak tekintetében a saját tőke elkülönült komponenséből átsorolás miatti módosításként (lásd IAS 1) át kell sorolni az eredménybe. Ha azonban a fedezeti instrumentumként az opció belső értékének változását megjelölő fedezeti elszámolás megszűnik, a saját tőke elkülönült komponensében felhalmozott nettó (vagyis a halmozott amortizációt magában foglaló) összeget átsorolás miatti módosításként (lásd IAS 1) azonnal át kell sorolni az eredménybe.

▼M53

A forwardszerződések határidős elemének és a pénzügyi instrumentumok devizafelárának az elszámolása

6.5.16. Ha a gazdálkodó egység elkülöníti a forwardszerződés határidős és azonnali elemét, és csak a forwardszerződés azonnali elemében bekövetkező értékváltozást – és nem a határidős elemben bekövetkezett értékváltozást – jelöli meg fedezeti instrumentumként, vagy ha a devizafelárat elkülöníti a pénzügyi instrumentumtól, és kizárja a pénzügyi instrumentum fedezeti instrumentumként való megjelöléséből (lásd a 6.2.4. bekezdés (b) pontját), akkor a 6.5.15. bekezdést ugyanolyan módon alkalmazhatja a forwardszerződés határidős elemére vagy a devizafelárra, mint egy opció időértékére. A gazdálkodó egységnek ebben az esetben a B6.5.34–B6.5.39. bekezdésben szereplő alkalmazási útmutatót kell alkalmaznia.

6.6 TÉTELCSOPORT FEDEZETI ÜGYLETE

Tételcsoport fedezett tételnek való alkalmassága

6.6.1. Tételcsoport (ideértve a nettó pozíciót alkotó tételcsoportot; lásd a B6.6.1–B6.6.8. bekezdést) csak akkor alkalmas fedezett tételnek, ha

a) olyan tételekből áll (ideértve a tételek komponenseit is), amelyek önmagukban is alkalmasak fedezett tételnek;

b) a csoport tételeit kockázatkezelési célokból csoportosítva kezelik; és

c) olyan tételek csoportjának cash flow-fedezeti ügylete esetében, amelyek cash flow-változékonysága várhatóan nem lesz nagyjából arányos a csoport cash flow-inak átfogó változékonyságával, vagyis ellentétes kockázati pozíciók merülnek fel:

i. devizakockázat fedezeti ügyletéről van szó; és

ii. az adott nettó pozíció megjelölése meghatározza azt a beszámolási időszakot, amelyben az előre jelzett ügyletek várhatóan befolyásolják az eredményt, illetve ezen ügyletek jellegét és volumenét (lásd a B6.6.7–B6.6.8. bekezdést).

Névleges érték komponensének a megjelölése

6.6.2. Az alkalmas tételcsoport arányos részét képező komponens is alkalmas fedezett tételnek, amennyiben a megjelölés összhangban van a gazdálkodó egység kockázatkezelési célkitűzésével.

6.6.3. Az átfogó tételcsoport rétegkomponense (például alsó rétege) csak akkor alkalmas fedezeti elszámolásra, ha

a) elkülönülten azonosítható és megbízhatóan értékelhető;

b) a kockázatkezelési célkitűzés rétegkomponens fedezésére irányul;

c) a réteg átfogó csoportjának tételei ugyanazon fedezett kockázatnak vannak kitéve (vagyis a fedezett réteg értékelését nem befolyásolja jelentős mértékben az, hogy az átfogó csoport mely konkrét tételei képezik a fedezett réteget);

▼M53

d) létező tételek (például meg nem jelenített biztos elkötelezettségek vagy megjelenített eszközök) fedezeti ügylete esetében a gazdálkodó egység képes azonosítani és nyomon követni azt az átfogó tételcsoportot, amelynek fedezett rétegét meghatározza (vagyis képes teljesíteni a minősített fedezeti kapcsolatok elszámolására vonatkozó követelményeket); és

e) az előtörlesztési opciót tartalmazó csoporttételek megfelelnek a névleges érték komponenseire vonatkozó követelményeknek (lásd a B6.3.20. bekezdést).

Bemutatás

6.6.4. Ellentétes kockázati pozíciójú csoporttételek (vagyis nettó pozíció) fedezeti ügylete esetében, ha a fedezett kockázat az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás különböző sorain lévő tételeket érint, a fedezeti nyereséget vagy veszteséget az adott kimutatásnak a fedezett tételek sorától eltérő külön során kell bemutatni. Következésképpen az adott kimutatásnak a fedezett tételre (például bevételre vagy értékesítési költségekre) vonatkozó tételsorán szereplő összeg változatlan marad.

6.6.5. Valósérték-fedezeti ügylet keretében csoportosítva fedezett eszközök és kötelezettségek esetében az egyedi eszközök és kötelezettségek nyereségét vagy veszteségét a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban a 6.5.8. bekezdés (b) pontjának megfelelően, a csoportot alkotó egyedi tételek könyv szerinti értékének módosításaként kell megjeleníteni.

Nulla nettó pozíciók

6.6.6. Ha a fedezett tétel nulla nettó pozícióban lévő csoport (vagyis a fedezett tételek egymás között teljesen ellentételezik a csoportosítva kezelt kockázatot), a gazdálkodó egység azt megjelölheti fedezeti instrumentumot nem tartalmazó fedezeti kapcsolatban, amennyiben:

a) a fedezet egy olyan gördülő kockázatfedezeti stratégia része, amelyben a gazdálkodó egység az azonos típusú új pozíciókat az idő előrehaladtával (például amikor az ügyletek elérik a gazdálkodó egység fedezeti időhorizontját) rutinszerűen fedezi;

b) a fedezett nettó pozíció mérete a gördülő kockázatfedezeti stratégia időszakában változik, és a gazdálkodó egység a (nullától eltérő) nettó kockázat fedezésére alkalmas fedezeti instrumentumokat használ;

c) a nullától eltérő nettó pozíciók esetében rendszerint fedezeti elszámolást alkalmaz, azokat alkalmas fedezeti instrumentumokkal fedezi; és

d) a fedezeti elszámolás nulla nettó pozícióra való alkalmazásának elmulasztása összeegyeztethetetlen számviteli következményekhez vezetne, mivel az elszámolásokban nem jelenítenék meg azokat az ellentétes kockázati pozíciókat, amelyeket a nettó pozíció fedezeti ügyletében egyébként megjelenítenek.

▼M53

6.7. OPCIÓ A HITELEZÉSI KITETTSÉGNEK AZ EREDMÉNNYEL SZEMBEN VALÓS ÉRTÉKEN ÉRTÉKELTKÉNT TÖRTÉNŐ MEGJELÖLÉSÉRE

Hitelezési kitettségek alkalmassága az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölésre

6.7.1. Ha a gazdálkodó egység egy pénzügyi instrumentummal (hitelezési kitettséggel) szembeni hitelkockázatát vagy annak egy részét az eredménnyel szemben valós értéken értékelt hitelderivatívával kezeli, az adott pénzügyi instrumentumot az ilyen kezelés mértékének megfelelően (vagyis egészében vagy arányos részben) az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölheti meg, ha:

a) a hitelezési kitettség neve (például a kölcsönfelvevő vagy a hitelnyújtási elkötelezettség vállalója) megegyezik a hitelderivatíva alaptermék-kibocsátójával; és

b) a pénzügyi instrumentum szenioritása megegyezik a hitelderivatíva teljesítési instrumentumának szenioritásával.

A gazdálkodó egység e megjelölést attól függetlenül megteheti, hogy a hitelkockázat szempontjából kezelt pénzügyi instrumentum e standard hatókörébe tartozik-e (megjelölhet például az e standard hatókörén kívül eső hitelnyújtási elkötelezettségeket is). A gazdálkodó egység a pénzügyi instrumentumot megjelölheti kezdeti megjelenítéskor, azt követően, vagy amíg az nincs megjelenítve. A gazdálkodó egységnek a megjelenítést egyidejűleg dokumentálnia kell.

Az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt hitelezési kitettségek elszámolása

6.7.2. Ha a gazdálkodó egység a pénzügyi instrumentumot a 6.7.1. bekezdéssel összhangban a kezdeti megjelenítés után jelöli meg az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként, vagy az korábban nem volt megjelenítve, a megjelölés időpontjakor érvényes könyv szerinti érték és valós érték közötti esetleges különbséget azonnal meg kell jeleníteni az eredményben. A 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök esetében a korábban az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített halmozott nyereséget vagy veszteséget átsorolás miatti módosításként (lásd IAS 1) azonnal át kell sorolni a saját tőkéből az eredménybe.

6.7.3. A gazdálkodó egységnek meg kell szüntetnie a hitelkockázatot keletkeztető pénzügyi instrumentum vagy annak arányos része eredménnyel szemben valós értéken történő értékelését, ha:

a) már nem teljesülnek a 6.7.1. bekezdésben szereplő minősítési kritériumok, például:

i. a hitelderivatíva vagy a hitelkockázatot keletkeztető kapcsolódó pénzügyi instrumentum lejár, illetve azt értékesítik, megszüntetik vagy teljesítik; vagy

ii. a pénzügyi instrumentum hitelkockázatát már nem hitelderivatívákkal kezelik. Ez például a hitelfelvevő vagy a hitelnyújtási elkötelezettség vállalója hitelminősítésének javulása vagy a gazdálkodó egységre érvényes tőkekövetelmények változása miatt következhet be; és

▼M53

b) nincs más oka a hitelkockázatot keletkeztető pénzügyi instrumentum eredménnyel szemben valós értéken történő értékelésének (vagyis a gazdálkodó egység üzleti modellje időközben nem változott meg oly módon, ami szükségessé tenné a 4.4.1. bekezdésnek megfelelő átsorolást).

6.7.4. Ha a gazdálkodó egység megszünteti a hitelkockázatot keletkeztető pénzügyi instrumentum vagy annak arányos része eredménnyel szemben valós értéken történő értékelését, akkor az új könyv szerinti érték a pénzügyi instrumentum megszüntetéskor érvényes valós értéke lesz. Ezt követően ugyanazt az értékelési módszert kell használni, mint a pénzügyi instrumentum eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölése előtt (ideértve az új könyv szerinti értékből eredő amortizációt is). Például ha a pénzügyi eszközt eredetileg amortizált bekerülési értéken értékeltként sorolták be, akkor ugyanehhez az értékelési módhoz kellene visszatérni, és az effektív kamatlábat az eredménnyel szemben valós értéken történő értékelés megszüntetésekor érvényes új bruttó könyv szerinti érték alapján kellene újraszámítani.

7. FEJEZET Hatálybalépés napja és áttérés

7.1. HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

7.1.1. A gazdálkodó egységnek ezt a standardot a 2018. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Amennyiben a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy korábban alkalmazza ezt a standardot, ezt a tényt közzé kell tennie, és ugyanakkor alkalmaznia kell e standard minden követelményét (lásd még a 7.1.2., 7.2.21. és a 7.3.2. bekezdést). Alkalmaznia kell ugyanakkor a C. függelék módosításait is.

7.1.2. A 7.1.1. bekezdés előírásai ellenére a 2018. január 1-jén kezdődő éves időszakok esetében a gazdálkodó egység dönthet úgy, hogy csak az 5.7.1. bekezdés (c) pontjában, az 5.7.7–5.7.9., a 7.2.14 és a B5.7.5–B5.7.20. bekezdésben szereplő, az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek nyereségének és veszteségének bemutatására vonatkozó követelményeket alkalmazza, anélkül, hogy alkalmaznia kellene e standard többi követelményét. Ha a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy csak az említett követelményeket alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie és folyamatosan rendelkezésre kell bocsátania a (az IFRS 9 (2010) által módosított) IFRS 7 standard 10–11. bekezdésében előírt kapcsolódó közzétételeket. (Lásd még a 7.2.2. és 7.2.15 bekezdést.)

7.1.3. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* módosította a 4.2.1. és az 5.7.5. bekezdést, ami az IFRS 3 standard módosítása nyomán szükségszerű módosítás volt. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a jövőre nézve kell alkalmaznia azokra az üzleti kombinációkra, amelyekre az IFRS 3 standard módosítása vonatkozik.

7.1.4. A 2014 májusában kiadott IFRS 15 standard módosította a 3.1.1, 4.2.1., 5.1.1., 5.2.1., 5.7.6., B3.2.13., B5.7.1., C5. és C42. bekezdést, valamint törölte a C16. bekezdést és az ahhoz kapcsolódó címet. A standard kiegészült az 5.1.3. és az 5.7.1A. bekezdéssel, A. függeléke pedig egy fogalommeghatározással. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

7.2. ÁTTÉRÉS

7.2.1. A gazdálkodó egységnek ezt a standardot visszamenőlegesen, az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően kell alkalmaznia, kivéve a 7.2.4–7.2.26. és a 7.2.28. bekezdésben meghatározottakat. A standardot nem kell alkalmazni az első alkalmazás időpontjában már kivezetett tételekre.

▼M53

7.2.2. A 7.2.1., a 7.2.3–7.2.28 és a 7.3.2. bekezdés áttérésre vonatkozó rendelkezései céljából az első alkalmazás időpontja az a dátum, amikor a gazdálkodó egység először alkalmazza e standard rendelkezéseit, kötelezően valamely e standard kibocsátását követő beszámolási időszak kezdete. Attól függően, hogy a gazdálkodó egység milyen megközelítést választott az IFRS 9 alkalmazásához, az áttérés egy vagy több első alkalmazási időpont meghatározásához vezethet a különböző követelmények tekintetében.

Áttérés a besorolás és az értékelés tekintetében (4. és 5. fejezet)

7.2.3. A gazdálkodó egységnek az első alkalmazás időpontjában értékelnie kell, hogy az abban az időpontban érvényes tények és körülmények alapján a pénzügyi eszköz megfelel-e a 4.1.2. bekezdés (a) pontjában vagy a 4.1.2A. bekezdés (a) pontjában foglalt feltételeknek. Az ennek eredményeként megállapított besorolást visszamenőlegesen kell alkalmaznia, függetlenül a korábbi beszámolási időszakokban érvényes üzleti modelltől.

7.2.4. Ha az első alkalmazás időpontjában a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján (az IAS 8 meghatározása szerint) kivitelezhetetlen a pénz időértékével kapcsolatos módosított elem B4.1.9B–B4.1.9D. bekezdés szerinti értékelése, a gazdálkodó egységnek az adott pénzügyi eszköz szerződéses cash flow-inak jellemzőit a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján, a B4.1.9B–B4.1.9D. bekezdésben foglalt, a pénz időértékével kapcsolatos elem módosításához kapcsolódó követelmények figyelembevétele nélkül kell értékelnie. (Lásd még az IFRS 7 standard 42R. bekezdését.)

7.2.5. Ha az első alkalmazás időpontjában a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján (az IAS 8 meghatározása szerint) kivitelezhetetlen annak értékelése, hogy az előtörlesztési jellemző valós értéke a B4.1.12. bekezdés (c) pontjának megfelelően jelentéktelen-e, a gazdálkodó egység az adott pénzügyi eszköz szerződéses cash flow-inak jellemzőit a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor fennálló tények és körülmények alapján, az előtörlesztési jellemző B4.1.12. bekezdésben foglalt kivételének figyelembevétele nélkül köteles értékelni. (Lásd még az IFRS 7 standard 42S. bekezdését.)

7.2.6. Ha a gazdálkodó egység egy hibrid szerződést a 4.1.2A., a 4.1.4. vagy a 4.1.5. bekezdésnek megfelelően valós értéken értékel, de a hibrid szerződés valós értékét korábban nem értékelték összehasonlító beszámolási időszakokban, a hibrid szerződésnek az összehasonlító beszámolási időszakokban érvényes valós értéke a komponensek (vagyis a nem származékos alapszerződés és a beágyazott származékos termék) valós értékeinek az egyes összehasonlító beszámolási időszakok végén érvényes összege lesz, amennyiben a gazdálkodó egység újramegállapítja a korábbi időszakokat (lásd a 7.2.15. bekezdést).

7.2.7. Ha a gazdálkodó egység az első alkalmazás időpontjában alkalmazta a 7.2.6. bekezdést, akkor a teljes hibrid szerződés első alkalmazáskori valós értéke és a hibrid szerződés komponensei első alkalmazáskori valós értékeinek összege közötti esetleges különbséget meg kell jelenítenie az első alkalmazás időpontját magában foglaló beszámolási időszak nyitó felhalmozott eredményében (vagy a saját tőke más megfelelő komponensében).

7.2.8. A gazdálkodó egység az első alkalmazás időpontjában:

a) pénzügyi eszközét az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelölheti meg a 4.1.5. bekezdésnek megfelelően; vagy

▼M53

b) tőkeinstrumentumokba történő befektetését az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékeltként jelölheti meg az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően.

Az ilyen megjelölésnek az első alkalmazás időpontjában érvényes tényeken és körülményeken kell alapulnia. Ezt a besorolást visszamenőlegesen kell alkalmazni.

7.2.9. A gazdálkodó egység az első alkalmazás időpontjában:

a) köteles visszavonni a pénzügyi eszköz eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való korábbi megjelölését, ha a pénzügyi eszköz nem felel meg a 4.1.5. bekezdésben foglalt feltételeknek;

b) visszavonhatja a pénzügyi eszköz eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való korábbi megjelölését, ha a pénzügyi eszköz megfelel a 4.1.5. bekezdésben foglalt feltételeknek.

Az ilyen visszavonásnak az első alkalmazás időpontjában érvényes tényeken és körülményeken kell alapulnia. Ezt a besorolást visszamenőlegesen kell alkalmazni.

7.2.10. A gazdálkodó egység az első alkalmazás időpontjában:

a) pénzügyi kötelezettségét az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelölheti meg a 4.2.2. bekezdés (a) pontjának megfelelően;

b) köteles visszavonni a pénzügyi kötelezettség eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való korábbi megjelölését, ha ezt a megjelölést az első megjelenítéskor a most már a 4.2.2. bekezdés (a) pontjában foglalt feltételnek megfelelően tették, és a megjelölés az első alkalmazás időpontjában nem teljesíti ezt a feltételt;

c) visszavonhatja a pénzügyi kötelezettség eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való korábbi megjelölését, ha ezt a megjelölést az első megjelenítéskor a most már a 4.2.2. bekezdés (a) pontjában foglalt feltételnek megfelelően tették, és a megjelölés az első alkalmazás időpontjában teljesíti ezt a feltételt.

Az ilyen megjelölésnek és visszavonásnak az első alkalmazás időpontjában érvényes tényeken és körülményeken kell alapulnia. Ezt a besorolást visszamenőlegesen kell alkalmazni.

7.2.11. Ha a gazdálkodó egység számára (az IAS 8 meghatározása szerint) kivitelezhetetlen az effektívkamatláb-módszer visszamenőleges alkalmazása, a gazdálkodó egységnek:

a) a korábbi időszakok újramegállapítása esetén az adott pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékét vagy a pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értékét kell a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség minden egyes bemutatott összehasonlító időszak végén érvényes valós értékeként kezelnie; és

▼M53

b) e standard első alkalmazásának időpontjában az adott pénzügyi eszköz új bruttó könyv szerinti értékét vagy a pénzügyi kötelezettség új amortizált bekerülési értékét kell a pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek az első alkalmazás időpontjában érvényes valós értékeként kezelnie.

7.2.12. Ha a gazdálkodó egység korábban (az IAS 39 standardnak megfelelően) bekerülési értéken számolta el az azonos instrumentum aktív piacán jegyzett piaci árral (vagyis 1. szintű inputtal) nem rendelkező tőkeinstrumentumban lévő befektetést (vagy egy olyan származékos eszközt, amely ilyenfajta tőkeinstrumentumhoz kapcsolódik és annak átadásával teljesítendő), az első alkalmazáskor az adott instrumentumot valós értéken kell értékelnie. A korábbi könyv szerinti érték és a valós érték közötti esetleges különbséget meg kell jeleníteni az első alkalmazás időpontját magában foglaló beszámolási időszak nyitó felhalmozott eredményében (vagy a saját tőke más megfelelő komponensében).

7.2.13. Ha a gazdálkodó egység korábban az IAS 39 standardnak megfelelően bekerülési értéken számolta el az azonos instrumentum aktív piacán jegyzett piaci árral (vagyis 1. szintű inputtal) nem rendelkező tőkeinstrumentumhoz kapcsolódó és annak átadásával teljesítendő származékos kötelezettséget, az első alkalmazáskor az adott származékos kötelezettséget valós értéken kell értékelnie. A korábbi könyv szerinti érték és a valós érték közötti esetleges különbséget meg kell jeleníteni az első alkalmazás időpontját magában foglaló beszámolási időszak nyitó felhalmozott eredményében.

7.2.14. A gazdálkodó egységnek az első alkalmazás időpontjában meg kell határoznia, hogy az 5.7.7. bekezdés szerinti eljárás az első alkalmazás időpontjában fennálló tények és körülmények alapján számviteli meg nem felelést teremtene-e az eredményben, vagy fokozná-e azt. A jelen standardot e meghatározástól függően visszamenőlegesen kell alkalmazni.

7.2.15. A 7.2.1. bekezdés előírása ellenére a jelen standard besorolási és értékelési követelményeit (ideértve a pénzügyi eszközök amortizált bekerülési értékének értékelésére és az értékvesztésre vonatkozó, az 5.4. és az 5.5. szakaszban meghatározott követelményeket) bevezető gazdálkodó egységnek meg kell tennie az IFRS 7 standard 42L–42O. bekezdésében előírt közzétételeket, de nem kell újramegállapítania a korábbi időszakokat. A gazdálkodó egység akkor és csak akkor állapíthatja meg újra a korábbi időszakokat, ha ez az utólag ismertté vált tények felhasználása nélkül lehetséges. Ha a gazdálkodó egység nem állapítja meg újra a korábbi időszakokat, akkor a korábbi könyv szerinti érték és az első alkalmazás időpontját magában foglaló éves beszámolási időszak kezdetén érvényes könyv szerinti érték közötti esetleges különbséget meg kell jelenítenie az első alkalmazás időpontját magában foglaló éves beszámolási időszak nyitó felhalmozott eredményében (vagy a saját tőke más megfelelő komponensében). Ha azonban a gazdálkodó egység újramegállapítja a korábbi időszakokat, az újramegállapított pénzügyi kimutatásoknak meg kell felelniük e standard minden követelményének. Ha a gazdálkodó egység által az IFRS 9 alkalmazásához választott megközelítés a különböző követelmények tekintetében több első alkalmazási időpont meghatározásához vezet, ez a bekezdés minden első alkalmazási időpontra alkalmazandó (lásd a 7.2.2. bekezdést). Erről van szó például akkor, ha a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy a 7.1.2. bekezdésnek megfelelően csak az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek nyereségének és veszteségének bemutatására vonatkozó követelményeket alkalmazza, mielőtt alkalmazná e standard többi követelményét.

7.2.16. Ha a gazdálkodó egység az IAS 34 *Évközi pénzügyi beszámolás* standardnak megfelelően évközi pénzügyi kimutatásokat készít, a jelen standard követelményeit nem kell alkalmaznia az első alkalmazás időpontja előtti időközi kimutatásokra, ha ez (az IAS 8 meghatározása szerint) kivitelezhetetlen.

▼**M53**

Értékvesztés (5.5. szakasz)

7.2.17. A gazdálkodó egységnek az 5.5. szakaszban foglalt értékvesztési követelményeket az IAS 8 standardnak megfelelően visszamenőlegesen kell alkalmaznia, figyelemmel a 7.2.15. és a 7.2.18–7.2.20. bekezdésre.

7.2.18. Az első alkalmazás időpontjában a gazdálkodó egység ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információt használ a pénzügyi instrumentum kezdeti megjelenítésének időpontjában (vagy hitelnyújtási elkötelezettségek és pénzügyi garanciaszerződések esetében abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység az 5.5.6. bekezdéssel összhangban a visszavonhatatlan elkötelezettség felévé vált) érvényes hitelkockázat meghatározására, és ezt összehasonlítja a jelen standard első alkalmazásának időpontjában fennálló hitelkockázattal.

7.2.19. Annak meghatározásakor, hogy a hitelkockázat jelentősen növekedett-e a kezdeti megjelenítés óta, a gazdálkodó egység alkalmazhatja:

a) az 5.5.10. és a B5.5.22–B5.5.24. bekezdés követelményeit; és

b) a több mint 30 napja késedelmes szerződéses kifizetések esetében az 5.5.11. bekezdésben foglalt megcáfolható feltételezést, ha az értékvesztési követelmények alkalmazása céljából a gazdálkodó egység a kezdeti megjelenítés óta jelentősen megnövekedett hitelkockázat azonosítását az említett pénzügyi instrumentumok tekintetében a késedelmes státusra vonatkozó információ alapján végzi.

7.2.20. Ha az első alkalmazás időpontjában aránytalanul magas költséggel vagy erőfeszítéssel járna annak meghatározása, hogy a hitelkockázat jelentősen növekedett-e a kezdeti megjelenítés óta, a gazdálkodó egység az adott pénzügyi instrumentum kivezetéséig minden beszámoló fordulónapján az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összegű elszámolt veszteséget jelenít meg (kivéve, ha a pénzügyi instrumentum egy adott beszámoló fordulónapján alacsony hitelkockázattal rendelkezik, amely esetben a 7.2.19. bekezdés (a) pontja alkalmazandó).

Áttérés a fedezeti elszámolás tekintetében (6. fejezet)

7.2.21. A gazdálkodó egység e standard első alkalmazásakor dönthet úgy, hogy számviteli politikájaként továbbra is az IAS 39-ben rögzített fedezeti elszámolási követelményeket alkalmazza az e standard 6. fejezetében szereplő követelmények helyett. A gazdálkodó egységnek minden fedezeti kapcsolatra az említett politikát kell alkalmaznia. Az említett politikát választó gazdálkodó egységnek az IFRIC 16 *Külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügyletei* értelmezés alkalmazásakor figyelmen kívül kell hagynia az értelmezést a jelen standard 6. fejezetéhez igazító módosításokat.

7.2.22. A gazdálkodó egységnek a jelen standard fedezeti elszámolási követelményeit a 7.2.26. bekezdésben foglalt kivétellel a jövőre nézve kell alkalmaznia.

7.2.23. Ahhoz, hogy a fedezeti elszámolást a jelen standard fedezeti elszámolási követelményeinek első alkalmazási időpontjától kezdve alkalmazni lehessen, az említett időpontban minden minősítési kritériumnak teljesülnie kell.

▼**M53**

7.2.24. Folytatódó fedezeti kapcsolatnak kell tekinteni mindazon fedezeti kapcsolatokat, amelyek alkalmasak voltak az IAS 39 standard szerinti fedezeti elszámolásra és – a fedezeti kapcsolat esetleges áttéréskori kiegyensúlyozását figyelembe véve (lásd a 7.2.25. bekezdés (b) pontját – teljesítik a jelen standard fedezeti elszámolásra vonatkozó kritériumait is (lásd a 6.4.1. bekezdést).

7.2.25. A gazdálkodó egység a jelen standard fedezeti elszámolási követelményeinek első alkalmazásakor:

a) az említett követelményeket alkalmazhatja ugyanattól az időponttól, amikortól már nem alkalmazza az IAS 39 standard szerinti fedezeti elszámolási követelményeket; és

b) adott esetben a folytatódó fedezeti kapcsolat fedezeti arányának kiegyensúlyozásához köteles az IAS 39 standard szerinti fedezeti arányt kiindulópontul venni. Az ilyen kiegyensúlyozás esetleges nyereségét vagy veszteségét az eredményben kell megjeleníteni.

7.2.26. A gazdálkodó egység a jelen standard fedezeti elszámolási követelményeinek jövőbe néző alkalmazása alóli kivételként:

a) köteles visszamenőlegesen alkalmazni az opciók időértékére vonatkozó, 6.5.15. bekezdés szerinti elszámolást, ha a fedezeti kapcsolat fedezeti instrumentumaként az IAS 39 standarddal összhangban csak az opció belső értékének változása volt megjelölve. Ez a visszamenőleges alkalmazás csak a legkorábbi összehasonlító időszak kezdetén meglévő vagy azt követően megjelölt fedezeti kapcsolatokra érvényes;

b) visszamenőlegesen alkalmazhatja a forwardszerződések határidős elemére vonatkozó, 6.5.16. bekezdés szerinti elszámolást, ha a fedezeti kapcsolat fedezeti instrumentumaként az IAS 39 standarddal összhangban csak a forwardszerződés azonnali elemének változása volt megjelölve. Ez a visszamenőleges alkalmazás csak a legkorábbi összehasonlító időszak kezdetén meglévő vagy azt követően megjelölt fedezeti kapcsolatokra érvényes; Továbbá, ha a gazdálkodó egység ezen elszámolás visszamenőleges alkalmazása mellett dönt, akkor azt minden olyan fedezeti kapcsolatra alkalmaznia kell, amely megfelel ezen elszámolás feltételeinek (vagyis az áttéréskor e lehetőség nem fedezeti kapcsolatonként választható). A devizafelárra vonatkozó elszámolás (lásd a 6.5.16. bekezdést) a legkorábbi összehasonlító időszak kezdetén meglévő vagy azt követően megjelölt fedezeti kapcsolatokra alkalmazható visszamenőlegesen;

c) köteles visszamenőlegesen alkalmazni a 6.5.6. bekezdés azon követelményét, miszerint nem áll fenn a fedezeti instrumentum lejárata vagy megszüntetése, ha:

i. törvények vagy szabályozások, illetve törvények vagy szabályozások bevezetése következtében a fedezeti instrumentum felei megállapodnak, hogy eredeti szerződő felüket egy vagy több klíring szerződő fél váltja fel, amely az egyes felek új szerződő felévé válik; és

ii. a fedezeti instrumentummal kapcsolatos bármely egyéb változtatás arra korlátozódik, ami a szerződő fél szóban forgó felváltásának megvalósításához szükséges.

▼M53

Az IFRS 9 (2009), az IFRS 9 (2010) vagy az IFRS 9 (2013) standardot korábban alkalmazó gazdálkodó egységek

7.2.27. A gazdálkodó egységnek a 7.2.1–7.2.26. bekezdésben foglalt áttérési követelményeket az első alkalmazás releváns időpontjában kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek a 7.2.3–7.2.14. és a 7.2.17–7.2.26. bekezdésben foglalt áttérési követelményeket csak egyszer szabad alkalmaznia (vagyis ha a gazdálkodó egység az IFRS 9 standard alkalmazásának olyan megközelítését választja, amely egy vagy több első alkalmazási időpont meghatározásához vezet, e rendelkezések egyikét sem alkalmazhatja újra, ha korábbi időpontban már alkalmazta azt). (Lásd a 7.2.2. és a 7.3.2. bekezdést.)

7.2.28. A korábban az IFRS 9 (2009), az IFRS 9 (2010) vagy az IFRS 9 (2013) standardot alkalmazó, majd a későbbiekben a jelen standardra áttérő gazdálkodó egység:

a) köteles visszavonni a pénzügyi eszköz eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való korábbi megjelölését, ha ezt a megjelölést korábban a 4.1.5. bekezdésben foglalt feltételnek megfelelően tették, és e feltétel a jelen standard alkalmazása következtében már nem teljesül;

b) pénzügyi eszközét eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölheti meg, ha ez a megjelölés korábban nem teljesítette a 4.1.5. bekezdésben foglalt feltételt, amely feltétel a jelen standard alkalmazása következtében már teljesül;

c) köteles visszavonni a pénzügyi kötelezettség eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való korábbi megjelölését, ha ezt a megjelölést korábban a 4.2.2. bekezdés (a) pontjában foglalt feltételnek megfelelően tették, és e feltétel a jelen standard alkalmazása következtében már nem teljesül; és

d) pénzügyi kötelezettségét eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölheti meg, ha ez a megjelölés korábban nem teljesítette a 4.2.2. bekezdés (a) pontjában foglalt feltételt, amely feltétel a jelen standard alkalmazása következtében már teljesül.

Az ilyen megjelölésnek és visszavonásnak a jelen standard első alkalmazásának időpontjában érvényes tényeken és körülményeken kell alapulnia. Ezt a besorolást visszamenőlegesen kell alkalmazni.

7.3. AZ IFRIC 9 ÉRTELMEZÉS, TOVÁBBÁ AZ IFRS 9 (2009), AZ IFRS 9 (2010) ÉS AZ IFRS 9 (2013) STANDARD VISSZAVONÁSA

7.3.1. A jelen standard hatályon kívül helyezi az IFRIC 9 *A beágyazott származékos termékek újraértékelése* értelmezést. Az IFRS 9 standardhoz 2010 októberében hozzáadott követelmények magukban foglalták a korábban az IFRIC 9 értelmezés 5. és 7. bekezdésében meghatározott követelményeket. Az IFRS 1 *A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása standard* szükségszerű módosítása magában foglalta a korábban az IFRIC 9 értelmezés 8. bekezdésében meghatározott követelményeket.

7.3.2. A jelen standard hatályon kívül helyezi az IFRS 9 (2009), az IFRS 9 (2010) és az IFRS 9 (2013) standardot. A 2018. január 1-jét megelőzően kezdődő éves időszakok tekintetében azonban a gazdálkodó egység dönthet úgy, hogy az IFRS 9 standard említett korábbi változatait alkalmazza, de csak akkor, ha a gazdálkodó egység általi első alkalmazás releváns időpontja 2015. február 1-jét megelőzi.

▼M53

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

12 havi várható hitelezési veszteség	Az **élettartami várható hitelezési veszteség** része: azon **várható hitelezési veszteség**, amely a pénzügyi instrumentummal kapcsolatos, a beszámoló fordulónapja után 12 hónapon belül lehetséges nemteljesítési eseményekből ered.
pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéke	A pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek a kezdeti megjelenítéskor meghatározott értéke, csökkentve a tőketörlesztésekkel, növelve vagy csökkentve az ezen eredeti érték és a lejáratkori érték közötti különbözet **effektívkamatlábmódszerrel** kiszámított halmozott amortizációjával, és, pénzügyi eszközök esetében, kiigazítva az esetleges **elszámolt veszteséggel**.
szerződéses eszközök	Az IFRS 15 *Vevői szerződésből származó bevétel* standardban meghatározott azon jogok, amelyeket az értékvesztés miatti nyereségek vagy veszteségek megjelenítése és értékelése céljából a jelen standardnak megfelelően kell elszámolni.
értékvesztett pénzügyi eszköz	A pénzügyi eszköz értékvesztettnek minősül, ha bekövetkezett egy vagy több olyan esemény, amely káros hatással van a pénzügyi eszköz becsült jövőbeli cash flow-ira. A pénzügyi eszköz értékvesztettségére utaló bizonyítékok közé tartoznak a következő eseményekre vonatkozó megfigyelhető adatok: a) a kibocsátó vagy hitelfelvevő jelentős pénzügyi nehézségei; b) szerződésszegés, például nemteljesítés vagy késedelmes esemény; c) a hitelező a hitelfelvevő pénzügyi nehézségeivel kapcsolatos gazdasági vagy szerződéses okokból olyan engedményt tett a hitelfelvevőnek, amelyet máskülönben nem mérlegelne; d) valószínűvé válik, hogy a hitelfelvevő csődbe megy vagy egyéb pénzügyi átalakításra szorul; e) az adott pénzügyi eszköz aktív piacának pénzügyi nehézségek miatti megszűnése; vagy f) pénzügyi eszköznek a felmerült **hitelezési veszteséget** tükröző nagymértékű diszkont melletti vásárlása vagy keletkeztetése. Előfordulhat, hogy nem lehet egyetlen elkülönült eseményt azonosítani – ilyenkor a pénzügyi eszköz értékvesztetté válását több esemény együttes hatása okozhatta.

▼M53

hitelezési veszteség A gazdálkodó egységet megillető szerződéses cash flow-k és az általa várt cash flow-k különbsége (vagyis a cash flow-hiány), az eredeti **effektív kamatlábbal** (a **vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök** esetében a **hitelkorrigált effektív kamatlábbal**) diszkontálva. A gazdálkodó egységnek a cash flow-kat – a pénzügyi instrumentum várható élettartama alatt – a pénzügyi instrumentumra vonatkozó valamennyi szerződéses feltétel (például előtörlesztési, futamidő-hosszabbítási, visszahívási és hasonló opciók) figyelembevételével kell becsülnie. A cash flow-k között figyelembe kell venni a biztosítékok értékesítéséből vagy a szerződéses feltételek szerves részét képező egyéb hitelképesség-javításból származó cash flow-kat is. Feltételezett, hogy a pénzügyi instrumentum várható élettartama megbízhatóan megbecsülhető. Ugyanakkor, azon ritka esetekben, amikor nem lehet megbízhatóan megbecsülni a pénzügyi instrumentum várható élettartamát, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentum hátralévő szerződéses időtartamát kell alkalmaznia.

hitelkorrigált effektív kamatláb Az a ráta, amellyel a pénzügyi eszköz várható élettartama alatti becsült jövőbeli készpénzkifizetések vagy -bevételek pontosan a **vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszköz amortizált bekerülési értékére** diszkontálhatók. A hitelkorrigált effektív kamatláb kiszámításakor a gazdálkodó egységnek a várható cash flow-kat a pénzügyi eszközre vonatkozó valamennyi szerződéses feltétel (pl. előtörlesztési, futamidő-hosszabbítási, visszahívási vagy hasonló opciók) és a **várható hitelezési veszteség** figyelembevételével kell becsülnie. A számítás tartalmaz minden olyan, a szerződő felek által egymásnak fizetett vagy egymástól kapott díjat és tételt, amelyek szerves részét képezik az effektív kamatlábnak (lásd a B5.4.1–B5.4.3. bekezdést), valamint az **ügyleti költségeket** és minden egyéb felárat vagy diszkontot. Feltételezett, hogy a hasonló pénzügyi instrumentumok csoportjának cash flow-i és várható élettartama megbízhatóan megbecsülhetők. Ugyanakkor, azon ritka esetekben, amikor nem lehet megbízhatóan megbecsülni a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok egy csoportja) cash flow-it vagy hátralévő élettartamát, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok csoportja) teljes szerződéses időtartama alatti szerződéses cash flow-kat kell alkalmaznia.

kivezetés Egy korábban megjelenített pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség eltávolítása a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásából.

származékos termék Olyan pénzügyi instrumentum vagy más szerződés, amely a jelen standard hatókörébe esik, és az alábbi három jellemző mindegyikével rendelkezik:

a) értéke egy meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, devizaárfolyam, árindex vagy kamatindex, hitelminősítés vagy hitelindex, vagy ezekhez hasonló (időnként „mögöttesnek” nevezett) változók módosulása miatt változik – nem pénzügyi változó esetében a változó egyik szerződő félre sem lehet jellemző;

▼M53

b) nem igényel kezdeti nettó befektetést vagy kismértékű kezdeti nettó befektetést igényel egyéb olyan típusú szerződésekhez képest, amelyek a piaci körülményekben történt változásokra várhatóan hasonlóan reagálnának;

c) amelyet egy jövőbeli időpontban teljesítenek.

osztalék A nyereségnek a tőkeinstrumentum-tulajdonosok között, meghatározott tőkekategóriába történt befektetéseik arányában történő felosztása.

effektívkamatláb-módszer A **pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értékének** kiszámítására, valamint a kamatbevételek és kamatráfordítások adott időszaki eredményben való felosztására és megjelenítésére használt módszer.

effektív kamatláb Az a ráta, amellyel a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség várható élettartama alatti becsült jövőbeli készpénzkifizetések vagy -bevételek pontosan a **pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékére** vagy a **pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értékére** diszkontálhatók. Az effektív kamatláb kiszámításakor a gazdálkodó egységnek a várható cash flow-kat a pénzügyi instrumentumra vonatkozó valamennyi szerződéses feltétel (pl. előtörlesztési, futamidő-hosszabbítási, visszahívási vagy hasonló opciók) figyelembevételével, de a **várható hitelezési veszteséget** figyelmen kívül hagyva kell becsülnie. A számítás tartalmaz minden olyan, a szerződő felek által egymásnak fizetett vagy egymástól kapott díjat és tételt, amelyek szerves részét képezik az effektív kamatlábnak (lásd a B5.4.1–B5.4.3. bekezdést), valamint az **ügyleti költségeket** és minden egyéb felárat vagy diszkontot. Feltételezett, hogy a hasonló pénzügyi instrumentumok csoportjának cash flow-i és várható élettartama megbízhatóan megbecsülhetők. Ugyanakkor, azon ritka esetekben, amikor nem lehet megbízhatóan megbecsülni a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok egy csoportja) cash flow-it vagy várható élettartamát, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok csoportja) teljes szerződéses időtartama alatti szerződéses cash flow-kat kell alkalmaznia.

várható hitelezési veszteség A **hitelezési veszteségek** súlyozott átlaga, ahol a súlyok az adott nemteljesítési kockázatok.

pénzügyi garanciaszerződés Olyan szerződés, amely a kibocsátónak meghatározott fizetések teljesítését írja elő a tulajdonos abból adódó veszteségének megtérítésére, hogy egy meghatározott adós esedékességkor nem fizet az adósságinstrumentum eredeti vagy módosított feltételeivel összhangban.

▼**M53**

eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettség	Olyan pénzügyi kötelezettség, amely teljesíti az alábbi feltételek valamelyikét: a) megfelel a **kereskedési céllal tartott** fogalom meghatározásának; b) azt a gazdálkodó egység a kezdeti megjelenítéskor a 4.2.2. vagy a 4.3.5. bekezdésnek megfelelően az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelöli meg; c) azt a kezdeti megjelenítéskor vagy a későbbiekben a 6.7.1. bekezdésnek megfelelően az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelölik meg.
biztos elkötelezettség	Meghatározott mennyiségű erőforrásoknak meghatározott jövőbeli időpontban vagy időpontokban, meghatározott áron történő cseréjéről szóló, kötelező érvényű megállapodás.
előre jelzett ügylet	Várható, de kötelezettségvállalással nem megerősített jövőbeli ügylet.
pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értéke	**Pénzügyi eszköz bekerülési értéke** az **elszámolt veszteség** miatti módosítás előtt.
fedezeti arány	A fedezeti instrumentum és a fedezett tétel közötti mennyiségi kapcsolat (relatív súly).
kereskedési céllal tartott	Olyan pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség, amelyre igaz, hogy: a) azt alapvetően közeljövőbeli továbbértékesítés céljára szerezték meg vagy visszavásárlás céljából vállalták fel; b) az a kezdeti megjelenítéskor egy olyan azonosítható pénzügyi instrumentumokból álló portfolió része, amelyeket együtt kezelnek, és amelyekkel kapcsolatban bizonyíték van a közelmúltbeli tényleges rövid távú nyereségszerzésre; vagy c) az egy **származékos termék** (kivéve az olyan származékos terméket, amely pénzügyi garanciaszerződés vagy megjelölt és hatékony fedezeti instrumentum).
értékvesztés miatti nyereség vagy veszteség	Az 5.5.8. bekezdésnek megfelelően az eredményben megjelenített nyereség vagy veszteség, amely az 5.5. szakaszban foglalt értékvesztési követelmények alkalmazásából ered.

▼**M53**

élettartami várható hitelezési veszteség	A pénzügyi instrumentum várható élettartama alatt lehetséges nemteljesítési eseményekből eredő **várható hitelezési veszteség**.
elszámolt veszteség	A 4.1.2. bekezdésnek megfelelően értékelt pénzügyi eszközök, a lízingkövetelések és a **szerződéses eszközök várható hitelezési veszteségével kapcsolatos el számolás**számolás, a 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően értékelt pénzügyi eszközök halmozott értékvesztése, továbbá a hitelnyújtási elkötelezettségek és **pénzügyi garanciaszerződések** várható hitelezési veszteségére képzett céltartalék.
módosítás miatti nyereség vagy veszteség	A **pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékének** az újratárgyalt vagy módosított szerződéses cash flow-k figyelembevétele érdekében történő kiigazításából eredő összeg. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékét az újratárgyalt vagy módosított pénzügyi eszköz várható élettartama alatti becsült jövőbeli készpénzkifizetések vagy -bevételek jelenértékeként kell újraszámítani, ahol a diszkontráta a pénzügyi eszköz **eredeti effektív kamatlába** (**vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök** esetében a **hitelkorrigált effektív kamatláb**), vagy adott esetben a 6.5.10. bekezdésnek megfelelően számított felülvizsgált **effektív kamatláb**. A pénzügyi eszköz várható cash flow-inak becslésekor a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközre vonatkozó valamennyi szerződéses feltételt (pl. előtörlesztési, visszahívási vagy hasonló opciókat) figyelembe kell vennie, de a **várható hitelezési veszteséget** figyelmen kívül kell hagynia, kivéve, ha a pénzügyi eszköz **vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszköz** – ebben az esetben a gazdálkodó egységnek az eredeti **hitelkorrigált effektív kamatláb** számításakor figyelembe vett kezdeti várható hitelezési veszteséget is figyelembe kell vennie.
késedelmes	A pénzügyi eszköz késedelmes, ha a másik fél a szerződés szerinti esedékességkor nem fizet.
vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszköz	Vásárolt vagy keletkeztetett pénzügyi eszköz, amely már a kezdeti megjelenítéskor **értékvesztett**.
átsorolás időpontja	Az első beszámolási időszak első napja azt követően, hogy a gazdálkodó egység az üzleti modell megváltoztatása miatt átsorolja pénzügyi eszközeit.

▼M53

szokásos módon történő vétel vagy eladás	Pénzügyi eszköz vásárlása vagy eladása olyan szerződés alapján, amelynek feltételei az eszköz átadását az érintett piacon érvényben lévő általános szabályozás vagy szokványok alapján írják elő.
ügyleti költségek	Olyan járulékos költségek, amelyek közvetlenül egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség megszerzésének, kibocsátásának vagy elidegenítésének tulajdoníthatóak (lásd a B5.4.8. bekezdést). A járulékos költség olyan költség, amely nem merült volna fel, ha a gazdálkodó egység nem szerezte volna meg, nem bocsátotta volna ki, vagy nem idegenítette volna el a pénzügyi instrumentumot.

A következő fogalmakat az IAS 32 standard 11. bekezdése, az IFRS 7 standard A. függeléke, az IFRS 13 standard A. függeléke vagy az IFRS 15 standard A. függeléke határozza meg, azokat a jelen standard az IAS 32, az IFRS 7, az IFRS 13 és az IFRS 15 szerinti jelentésüknek megfelelően alkalmazza.

a) hitelkockázat ([1]);

b) tőkeinstrumentum;

c) valós érték;

d) pénzügyi eszköz;

e) pénzügyi instrumentum;

f) pénzügyi kötelezettség;

g) ügyleti ár.

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

HATÓKÖR (2. FEJEZET)

B2.1. Egyes szerződések a fizetést éghajlati, geológiai vagy más fizikai változók alapján írják elő. (Az éghajlati változókon alapuló szerződéseket néha „időjárási származékos termékeknek” is nevezik.) Amennyiben ezek a szerződések nem esnek az IFRS 4 standard hatókörébe, a jelen standard hatókörébe tartoznak.

B2.2. A jelen standard nem módosítja a munkavállalói juttatási programokkal kapcsolatos előírásokat, amelyeknek az IAS 26 *Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása* standardnak kell megfelelniük, és az értékesítések vagy szolgáltatási bevételek szintjén alapuló jogdíj-megállapodásokkal kapcsolatos előírásokat, amelyeket az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard alapján számolnak el.

([1]) Ez (az IFRS 7 meghatározása szerinti) fogalom azon követelményekben szerepel, amelyek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt kötelezettségekkel kapcsolatos hitelkockázat változásai okozta hatások bemutatását szabályozzák (lásd az 5.7.7. bekezdést).

▼**M53**

B2.3. Vannak olyan esetek, amikor egy gazdálkodó egység saját maga által „stratégiai befektetésnek” tekintett befektetést eszközöl egy másik gazdálkodó egység által kibocsátott tőkeinstrumentumba azzal a szándékkal, hogy hosszú távú működési kapcsolatot alakítson ki azzal a gazdálkodó egységgel, amelybe befektetett. A befektető vagy közös vállalkozásban részt vevő gazdálkodó egység ilyenkor az IAS 28 standardot alkalmazza annak meghatározására, hogy a tőkemódszer alkalmazandó-e az ilyen befektetés elszámolására.

B2.4. A jelen standard vonatkozik a biztosítók pénzügyi eszközeire és pénzügyi kötelezettségeire, kivéve azokat a jogokat és kötelmeket, amelyeket a 2.1 bekezdés (e) pontja kizár a standard hatóköréből, mivel az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatókörébe tartozó szerződések alapján merülnek fel.

B2.5. A pénzügyi garanciaszerződések jogi formája különböző lehet, mint például garancia, a hitellevél néhány típusa, hitel-nemteljesítési szerződés vagy biztosítási szerződés. Számviteli kezelésük nem függ a jogi formájuktól. Az alábbiak példák a megfelelő kezelésre (lásd a 2.1. bekezdés (e) pontját):

a) Bár jelentős átadott kockázat esetén a pénzügyi garanciaszerződés megfelel a biztosítási szerződés IFRS 4-ben szereplő fogalmának, a kibocsátó a jelen standardot alkalmazza. Mindazonáltal, ha a kibocsátó korábban kifejezetten kijelentette, hogy ezeket a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti és azokra a biztosítási szerződésekre vonatkozó elszámolást alkalmazta, a kibocsátó választhat, hogy vagy a jelen standardot, vagy az IFRS 4-et alkalmazza az ilyen pénzügyi garanciaszerződésekre. Amennyiben a jelen standardot alkalmazza, az 5.1.1. bekezdés előírja a kibocsátónak, hogy a pénzügyi garanciaszerződést kezdetben valós értéken jelenítse meg. Ha a pénzügyi garanciaszerződést szokásos piaci feltételekkel kötött különálló ügylet keretében nem kapcsolt fél részére bocsátották ki, a szerződés kibocsátáskori valós értéke valószínűsíthetően egyenlő a kapott díjjal, kivéve, ha ennek ellenkezőjére van bizonyíték. A későbbiekben, kivéve, ha a pénzügyi garanciaszerződést kibocsátásakor az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölték meg, vagy ha a 3.2.15–3.2.23. és B3.2.12–B3.2.17. bekezdés vonatkozik rájuk (amikor a pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek, vagy amikor a folytatódó részvétel megközelítés alkalmazandó), a kibocsátó a szerződést a következők közül a magasabbik értéken értékeli:

   i. az 5.5. szakasszal összhangban meghatározott összeg; valamint

   ii. a kezdetben megjelenített összeg, csökkentve az IFRS 15 elveivel összhangban megjelenített jövedelem halmozott összegével, amikor alkalmazandó (lásd a 4.2.1. bekezdés (c) pontját).

b) Egyes hitellel kapcsolatos garanciák nem írják elő a fizetés előfeltételeként, hogy a tulajdonos ki legyen téve annak kockázatának, és hogy felmerüljön nála abból származó veszteség, hogy az adós a garantált eszközre vonatkozóan esedékességkor nem fizet. Ilyen például az a garancia, amely fizetést ír elő egy meghatározott hitelminősítés vagy hitelindex változásának esetén. Ezek a garanciák nem a jelen standardban meghatározott pénzügyi garanciaszerződések, és nem az IFRS 4-ben meghatározott biztosítási szerződések. Az ilyen garanciák származékos termékek és a kibocsátó ezekre a jelen standardot alkalmazza.

▼M53

c) Amennyiben a pénzügyi garanciaszerződést áruk értékesítésével kapcsolatban bocsátották ki, a kibocsátónak az IFRS 15-at kell alkalmaznia annak meghatározása során, hogy mikor számolja el a garanciából és az áruk értékesítéséből származó bevételeket.

B2.6. Azok a kijelentések, amelyek szerint a kibocsátó a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti, jellemző módon a kibocsátó ügyfelekkel és felügyeleti szervekkel folytatott kommunikációjában, a szerződésekben, az üzleti dokumentációkban és a pénzügyi kimutatásokban találhatók meg. A biztosítási szerződésekre ezenkívül gyakran olyan számviteli előírások vonatkoznak, amelyek különböznek az egyéb típusú ügyletekre (mint például bankok vagy kereskedelmi vállalatok által kibocsátott szerződésekre) vonatkozó számviteli előírásoktól. A kibocsátó pénzügyi kimutatásai ilyenkor rendszerint tartalmaznak egy kijelentést arról, hogy a kibocsátó ezeket a számviteli előírásokat alkalmazta.

MEGJELENÍTÉS ÉS KIVEZETÉS (3. FEJEZET)

Kezdeti megjelenítés (3.1. szakasz)

B3.1.1. A 3.1.1. bekezdésben megfogalmazott alapelv következtében, a gazdálkodó egység a származékos termékek alapján fennálló valamennyi szerződéses jogát és kötelmét megjeleníti a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában eszközként és kötelezettségként, kivéve az olyan származékos termékeket, amelyek megakadályozzák, hogy pénzügyi eszközök valamely átadása értékesítésként kerüljön elszámolásra (lásd az B3.2.14. bekezdést). Amennyiben egy pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek, az átvevő nem mutathatja ki az átvett eszközt saját eszközeként (lásd a B3.2.15. bekezdést).

B3.1.2. A következőkben néhány példa kerül bemutatásra a 3.1.1. bekezdésben foglalt elv alkalmazására:

a) A feltétel nélküli követeléseket és kötelezettségeket akkor mutatják ki eszközként vagy kötelezettségként, amikor a gazdálkodó egység szerződő féllé válik, és ennek következményeként jogot szerez arra, hogy a pénzeszközt megkapja, vagy jogi kötelmet vállal arra, hogy azt megfizesse.

b) Az áruk vagy szolgáltatások megvásárlására vagy eladására vonatkozó biztos elkötelezettség eredményeként megszerzendő eszközök vagy felmerülő kötelezettségek általában nem kerülnek elszámolásra mindaddig, amíg legalább a felek egyike nem teljesített a megállapodás alapján. Például, ha egy gazdálkodó egység egy biztos megrendelést kap, akkor nem jelenít meg egy eszközt (a rendelést feladó gazdálkodó egység pedig nem jelenít meg egy kötelezettséget) az elkötelezettség időpontjában, hanem addig késlelteti a megjelenítést, amíg a megrendelt árukat vagy szolgáltatásokat leszállítják, kézbesítik vagy nyújtják. Amennyiben valamely nem pénzügyi tétel megvásárlására vagy eladására vonatkozó biztos elkötelezettség az 2.4–2.7. bekezdés alapján a jelen standard hatókörébe tartozik, annak nettó valós értékét az elkötelezettség időpontjában megjelenítik eszközként vagy kötelezettségként (lásd a B4.1.30. bekezdés (c) pontját). Ezenfelül, amennyiben egy korábban meg nem jelenített biztos elkötelezettséget egy valósérték-fedezeti ügyletben fedezett tételként jelölnek meg, a fedezett kockázatnak tulajdonítható valósérték-változást eszközként vagy kötelezettségként megjelenítik a fedezeti ügylet kezdetét követően (lásd a 6.5.8. bekezdés (b) pontját és a 6.5.9. bekezdést).

c) A jelen standard hatókörébe tartozó forwardszerződést (lásd a 2.1. bekezdést) az elkötelezettség időpontjában jelenítik meg eszközként vagy kötelezettségként, nem pedig a teljesítés időpontjában. Amikor a gazdálkodó egység szerződő fellé válik egy forwardszerződésben, a jog és a kötelem valós értékei gyakran megegyeznek, így a forward nettó valós értéke nulla. Amennyiben a jog és a kötelem nettó valós értéke nem nulla, a szerződést eszközként vagy kötelezettségként megjelenítik.

▼M53

d) A jelen standard hatókörébe tartozó opciós szerződéseket (lásd a 2.1. bekezdést) akkor jelenítik meg eszközként vagy kötelezettségként, amikor azok birtokosa vagy kiírója szerződő féllé válik.

e) A tervezett jövőbeni ügyletek, függetlenül attól, hogy azok mennyire valószínűek, nem eszközök és kötelezettségek, mivel a gazdálkodó egység még nem vált szerződő felévé egy szerződésnek.

A pénzügyi eszközök szokásos módon történő vétele vagy eladása

B3.1.3. A pénzügyi eszközök szokásos módon történő vételét vagy eladását a kötési időpont szerinti vagy a teljesítési időpont szerinti elszámolás alkalmazásával jelenítik meg, amint azt a B3.1.5. és B3.1.6. bekezdés ismerteti. A gazdálkodó egységnek következetesen ugyanazt a módszert kell alkalmaznia a jelen standard alapján azonos módon besorolt pénzügyi eszközök minden vétele és eladása esetén. Ebből a szempontból a kötelezően az eredménnyel szemben valós értéken értékelt eszközök az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt eszközöktől elkülönült kategóriát képeznek. Ezenfelül elkülönült kategóriát képeznek tőkeinstrumentumokba történő azon befektetések, amelyeket az 5.7.5. bekezdésben biztosított lehetőség alkalmazásával számolnak el.

B3.1.4. Az a szerződés, amely megköveteli vagy engedélyezi a szerződés értékében bekövetkezett változás nettó elszámolását, nem tekinthető szokásos szerződésnek. Ehelyett, az ilyen szerződést származékos termékként számolják el a kötési időpont és a teljesítési időpont közötti időszakban.

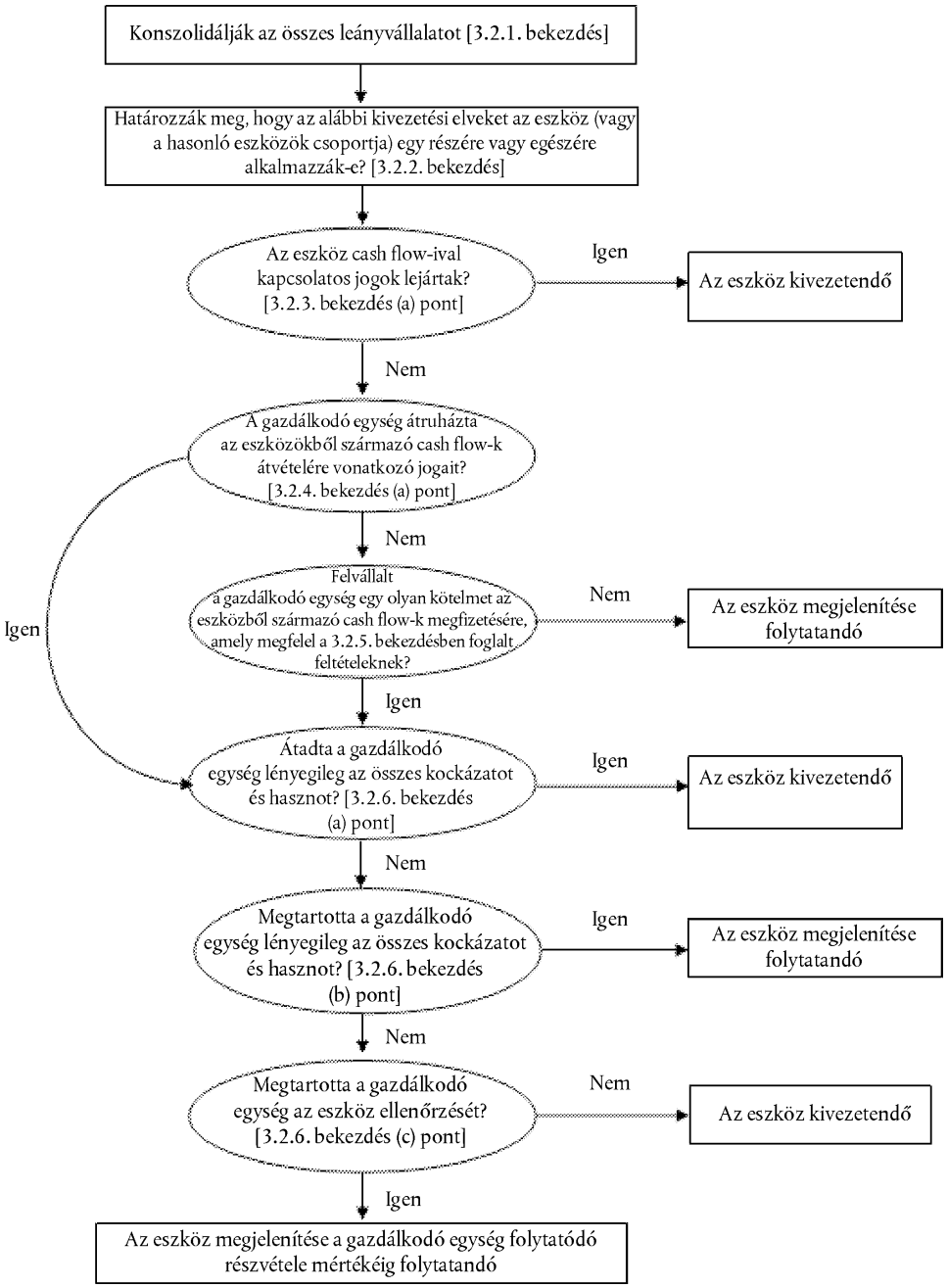
B3.1.5. A kötési időpont az az időpont, amikor a gazdálkodó egység a pénzügyi eszköz vásárlására vagy eladására elkötelezi magát. A kötési időpont szerinti elszámolás jelenti (a) az átveendő eszköznek és az érte fizetendő kötelezettségnek a kötési időpontban történő megjelenítését; és (b) az eladott eszköznek a kivezetését, az elidegenítés bármely nyereségének vagy veszteségének a megjelenítését, valamint a vevőtől esedékes követelésnek a megjelenítését a kötési időpontban. Kamatot általában nem számítanak fel az eszközre és a vonatkozó kötelezettségre a teljesítés időpontjáig, amikor is a tulajdonjog átszáll.

B3.1.6. A teljesítés időpontja az az időpont, amikor a gazdálkodó egység megkapja vagy átadja az eszközt. A teljesítés időpontja szerinti elszámolás jelenti (a) az eszköz megjelenítését azon a napon, amikor a gazdálkodó egység azt megkapja; valamint (b) egy eszköznek a kivezetését és az elidegenítés bármely nyereségének vagy veszteségének a megjelenítését azon a napon, amikor azt a gazdálkodó egység leszállította. Amikor a teljesítés időpontja szerinti elszámolást alkalmazzák, a gazdálkodó egység ugyanolyan módon számolja el az átvett eszköz valós értékének változásait a kötési időpont és a teljesítés időpontja között eltelt időszakban, mint ahogyan a megszerzett eszközre azt elszámolja. Más szóval, az értékváltozást nem mutatják ki az amortizált bekerülési értéken nyilvántartott eszközök esetében; az eredményben mutatják ki az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközökként besorolt eszközök esetében; és az egyéb átfogó jövedelemben mutatják ki a 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök és a tőkeinstrumentumokba történő, az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően elszámolt befektetések esetében.

▼M53

A pénzügyi eszközök kivezetése (3.2. szakasz)

B3.2.1. Az alábbi ábra annak értékelését illusztrálja, hogy egy pénzügyi eszközt ki kell-e vezetni, és ha igen, milyen mértékben.



Olyan megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egység megtartja egy pénzügyi eszköz cash flow-inak átvételére vonatkozó szerződéses jogokat, de szerződéses kötelmet vállal a cash flow-k megfizetésére egy vagy több átvevő felé (a 3.2.4. bekezdés (b) pontja).

B3.2.2. A 3.2.4. bekezdés (b) pontjában leírt helyzet (amikor a gazdálkodó egység megtartja a pénzügyi eszköz cash flow-inak átvételére vonatkozó szerződéses jogokat, de szerződéses kötelmet vállal a cash flow-k megfizetésére egy vagy több átvevő felé) akkor következik be például, ha a gazdálkodó egység egy tröszt, és a befektetők részére az általa tulajdonolt pénzügyi eszközökre vonatkozóan haszonhúzói érdekeltségeket bocsát ki, és vállalja e pénzügyi eszközök kezelését. Ilyen esetben a pénzügyi eszközök akkor felelnek meg a kivezetés feltételeinek, ha a 3.2.5. és a 3.2.6. bekezdésben foglalt feltételek teljesülnek.

▼**M53**

B3.2.3. A 3.2.5. bekezdés alkalmazásakor a gazdálkodó egység például lehet egy pénzügyi eszköz keletkeztetője, vagy lehet egy olyan csoport, amely magában foglal egy leányvállalatot, amely a pénzügyi eszközöket megszerezte, és a cash-flow-kat független harmadik személy befektetők számára továbbítja.

A tulajdonlással járó kockázatok és hasznok átadásának értékelése (3.2.6. bekezdés)

B3.2.4. Példák arra, amikor egy gazdálkodó egység lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadta:

a) egy pénzügyi eszköz feltétel nélküli eladása;

b) egy pénzügyi eszköz eladása olyan opcióval, amely alapján a pénzügyi eszköz a visszavásárlás időpontjában érvényes valós értékén vásárolható vissza; valamint

c) egy pénzügyi eszköz eladása egy olyan eladási (put) vagy vételi (call) opcióval együtt, amely nagymértékben veszteséges (azaz olyan opció, amely eddig veszteséges, és nagyon valószínűtlen, hogy lejárata előtt nyereségessé válik).

B3.2.5. Példák arra, amikor egy gazdálkodó egység lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta:

a) olyan eladási és visszavásárlási ügylet, amelyben a visszavásárlási ár egy fix ár vagy az eladási árnak egy hitelezői hozammal növelt értéke;

b) értékpapír-kölcsönzésre szóló megállapodás;

c) egy pénzügyi eszköz eladása egy teljes hozamswappal, amely a piaci kockázati kitettséget visszaadja a gazdálkodó egységnek;

d) egy pénzügyi eszköz eladása egy olyan eladási (put) vagy vételi (call) opcióval együtt, ami nagymértékben nyereséges (azaz olyan opció, ami eddig nyereséges, és nagyon valószínűtlen, hogy lejárata előtt veszteségessé válik); valamint

e) rövid lejáratú követelések eladása, amelyben a gazdálkodó egység garantálja, hogy kompenzálja az átvevőt a valószínűleg bekövetkező hitelezési veszteségekért.

B3.2.6. Amennyiben a gazdálkodó egység úgy ítéli meg, hogy az átadás eredményeként alapvetően átadta lényegében az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, nem jeleníti meg egy jövőbeni időszakban újra az átadott eszközt, kivéve, ha azt egy új ügyletben újra megszerzi.

Az ellenőrzés átadásának értékelése

B3.2.7. A gazdálkodó egység nem tartotta meg az eszköz ellenőrzését, ha az átvevő gyakorlatilag képes az átadott eszközt értékesíteni. A gazdálkodó egység megtartotta az eszköz ellenőrzését, ha az átvevő gyakorlatilag nem képes az átadott eszközt értékesíteni. Az átvevő képes gyakorlatilag értékesíteni az átadott eszközt, ha azzal egy aktív piacon kereskednek, mivel az átvevő így bármikor visszavásárolhatja azt a piacon, amennyiben azt vissza kell szolgáltatnia a gazdálkodó egységnek. Például, az átvevő képes lehet gyakorlatilag értékesíteni az átadott eszközt, ha az átadott eszköz egy olyan opció tárgya, amely

▼M53

lehetővé teszi a gazdálkodó egység számára, hogy visszavásárolja azt, de az átvevő az átadott eszközt könnyen megszerezheti a piacon, ha az opciót lehívják. Az átvevő nem képes gyakorlatilag értékesíteni az átadott eszközt, ha a gazdálkodó egység fenntart egy ilyen opciót, és az átvevő nem képes az átadott eszközt könnyen beszerezni a piacon, amennyiben a gazdálkodó egység az opcióját lehívja.

B3.2.8. Az átvevő csak akkor képes gyakorlatilag értékesíteni az átadott eszközt, ha az adott eszközt teljes egészében el tudja adni egy független harmadik személynek, és ezen képességét egyoldalúan képes gyakorolni, és anélkül, hogy további korlátozásokat keletkezne az átadásra vonatkozóan. A kritikus kérdés az, hogy az átvevő mit képes megtenni a gyakorlatban, és nem az, hogy az átvevőnek mire van szerződéses joga az átvett eszközre vonatkozóan, vagy, hogy milyen szerződéses tiltások léteznek. Nevezetesen:

a) az átruházott eszköz elidegenítésére vonatkozó szerződéses jognak kicsi a gyakorlati hatása, ha az átadott eszköznek nincs piaca;

b) az átadott eszköz elidegenítésére való képességnek kicsi a gyakorlati hatása, ha azt nem lehet szabadon gyakorolni. Ezen okból:

i. az átvevő képességének az átadott eszköz elidegenítésére függetlennek kell lennie mások intézkedéseitől (azaz annak egyoldalú képességnek kell lennie); valamint

ii. az átvevőnek képesnek kell lennie az átadott eszköz elidegenítésére anélkül, hogy az átruházáshoz megszorító feltételeket kellene csatolnia (pl. feltételeket arra vonatkozóan, hogy egy hiteleszköz hogyan kerüljön kezelésre, vagy egy opciót, amely az átvevőnek jogot biztosít az eszköz visszavásárlására).

B3.2.9. Az, hogy az átvevő valószínűleg nem fogja eladni az átadott eszközt, önmagában nem jelenti azt, hogy az átadó megtartotta az átadott eszköz feletti ellenőrzést. Ugyanakkor, ha egy eladási (put) opció vagy garancia korlátozza az átvevőt az átadott eszköz eladásában, az átadó megtartotta az átadott eszköz feletti ellenőrzést. Például, amikor egy eladási (put) opció vagy garancia kellően értékes, az korlátozza az átvevőt az átruházott eszköz eladásában, mivel az átvevő a gyakorlatban nem adná el az átadott eszközt harmadik személy részére anélkül, hogy hasonló opciót vagy más korlátozó feltételt csatolna. Ehelyett, az átvevő megtartaná az átadott eszközt, hogy megszerezze a garancia vagy eladási (put) opció alapján járó kifizetéseket. Ilyen körülmények között az átadó megtartotta az átadott eszköz feletti ellenőrzést.

Átadások, amelyek megfelelnek a kivezetés feltételeinek

B3.2.10. A gazdálkodó egység megtarthatja az átadott eszközre fizetendő kamatok egy részére szóló jogát az eszközök kezelésének a kompenzációjaként. A kamatfizetéseknek azt a részét, amitől a gazdálkodó egység elesne a kezelési szerződés megszűnésekor vagy átadásakor, a kezelési eszközhöz vagy kötelezettséghez rendelik hozzá. A kamatfizetéseknek az a része, amit a gazdálkodó egység nem veszítene el, egy „csak kamat rész” követelés. Például ha a gazdálkodó egység semmilyen kamatot nem veszítene el a kezelési szerződés megszűnésekor vagy átadásakor, a teljes kamatkülönbözet (spread) egy „csak kamat rész” követelés. A 3.2.13. bekezdés alkalmazásának céljára a kezelési eszköz és a „csak kamat rész” követelés valós értékeit használják a követelések könyv szerinti értékének a kivezetett eszközök és a megtartott rész közötti felosztásához. Ha nincs meghatározott kezelési díj, vagy ha a járó kezelési díj várhatóan nem kompenzálja kellőképpen a gazdálkodó egységet a kezelési szolgáltatás elvégzéséért, a kezelési kötelmet kötelezettségként, valós értéken mutatják ki.

▼M53

B3.2.11. Azon részek valós értékének értékelésekor, amelyek a 3.2.13. bekezdés alkalmazásában továbbra is megjelenítésre kerülnek, illetve amelyek kivezetésre kerülnek, a gazdálkodó egység a valós értéken történő értékelés IFRS 13 standardban szereplő követelményeit alkalmazza a 3.2.14. bekezdésen kívül.

Átadások, amelyek nem felelnek meg a kivezetés feltételeinek

B3.2.12. A következő példa a 3.2.15. bekezdésben szereplő elv alkalmazását mutatja be. Ha egy gazdálkodó egység által az átadott eszköz vonatkozásában nyújtott nemteljesítési garancia miatt nem lehet az átadott eszközt kivezetni, mivel a gazdálkodó egység lényegében az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartotta, az átadott eszközt továbbra is teljes egészében megjelenítik, és a kapott ellenértéket kötelezettségként jelenítik meg.

Folytatódó részvétel az átadott eszközökben

B3.2.13. A következő példák azt mutatják be, hogy a gazdálkodó egységnek miként kell az átadott eszközt és az ahhoz kapcsolódó kötelezettséget a 3.2.16. bekezdés szerint értékelnie.

Valamennyi eszköz

a) Ha egy gazdálkodó egység által az átadott eszköz vonatkozásában nyújtott nemteljesítési garancia miatt nem lehet az átadott eszközt kivezetni a folytatódó részvétel mértékében, az átadott eszközt az átadás időpontjában i. az eszköz könyv szerinti értéke; valamint ii. az átadás során kapott ellenértéknek az a maximális összege, amelynek visszafizetésére a gazdálkodó egység kötelezhető („a garancia összege”) közül az alacsonyabbikon értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget kezdetben a garancia összegén értékelik, növelve a garancia valós értékével (amely általában a garanciáért kapott ellenérték). A későbbiekben a garancia kezdeti valós értékét az eredményben a kötelem teljesítésekor (vagy teljesítésének megfelelően) számolják el (az IFRS 15 elveivel összhangban), az eszköz könyv szerinti értékét pedig az bármely elszámolt veszteséggel csökkentik.

Amortizált bekerülési értéken értékelt eszközök

b) Amennyiben a gazdálkodó egység által kiírt eladási (put) opciós kötelem vagy a gazdálkodó egység birtokában lévő vételi (call) opciós jog miatt egy átadott eszközt nem lehet kivezetni, és a gazdálkodó egység az átadott eszközt amortizált bekerülési értéken értékeli, a hozzá kapcsolódó kötelezettséget annak bekerülési értékén (azaz a kapott ellenértéken) értékelik, módosítva bármely olyan különbségnek az amortizációjával, amely a bekerülési érték és az átadott eszköznek az opció lejárati időpontjában fennálló bruttó könyv szerinti értéke között van. Például tegyük fel, hogy az átadás időpontjában az eszköz bruttó könyv szerinti értéke 98 CU, az érte kapott ellenérték pedig 95 CU. Az opció lehívásának időpontjában az eszköz bruttó könyv szerinti értéke 100 CU lesz. A kapcsolódó kötelezettség kezdeti könyv szerinti értéke 95 CU, és a 95 CU és 100 CU közötti különbséget az eredményben az effektív kamatláb módszerének alkalmazásával számolják el. Ha lehívják az opciót, a kapcsolódó kötelezettség könyv szerinti értéke és a lehívási ár közötti bármely különbséget az eredményben jelenítik meg.

▼M53

Valós értéken értékelt eszközök

c) Ha a gazdálkodó egység által megtartott vételi (call) opciós jog miatt nem lehet egy átadott eszközt kivezetni, és a gazdálkodó egység az eszközt valós értéken értékeli, az eszközt a továbbiakban is valós értéken értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget, i. amennyiben az opció nyereséges vagy pénzénél van, az opció lehívási árának az opció időértékével csökkentett értékén; vagy ii. ha az opció veszteséges, az átadott eszköz valós értékének az opció időértékével csökkentett értékén értékelik. A kapcsolódó kötelezettség értékelésének módosítása biztosítja, hogy az eszköz és a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke a vételi (call) opciós jog valós értékét mutatják. Ha például a mögöttes eszköz valós értéke 80 CU, az opció lehívási ára 95 CU és az opció időértéke 5 CU, a kapcsolódó kötelezettség könyv szerinti értéke 75 CU (80 CU – 5 CU) és az átadott eszköz könyv szerinti értéke (azaz valós értéke) 80 CU.

d) Ha a gazdálkodó egység által kiírt eladási (put) opció miatt nem lehet az átadott eszközt kivezetni és a gazdálkodó egység az átadott eszközt valós értéken értékeli, a kapcsolódó kötelezettséget az opció lehívási árának az opció időértékével növelt értékén értékelik. Az eszköz valós értéken történő értékelése a valós érték és az opció lehívási ára közül a kisebbikre korlátozódik, mivel a gazdálkodó egységnek nincs joga az átadott eszköz valós értékének az opció lehívási ára feletti növekményeire. Ez biztosítja, hogy az eszköz és a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke az eladási (put) opciós kötelem valós értéke. Ha például a mögöttes eszköz valós értéke 120 CU, az opció lehívási ára 100 CU és az opció időértéke 5 CU, a kapcsolódó kötelezettség könyv szerinti értéke 105 CU (100 CU + 5 CU) és az átadott eszköz könyv szerinti értéke (ebben az esetben az opció lehívási ára) 100 CU.

e) Amennyiben egy megvásárolt vételi (call) és egy kiírt eladási (put) opció formájában lévő gallér (collar) ügylet miatt nem lehet az átadott eszközt kivezetni és a gazdálkodó egység az eszközt valós értéken értékeli, az eszközt továbbra is valós értéken értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget i. amennyiben a vételi (call) opció nyereséges vagy pénzénél van, a vételi (call) opció lehívási ára és az eladási (put) opció valós értéke összegének a vételi (call) opció időértékével csökkentett értékén; vagy ii. amennyiben a vételi (call) opció veszteséges, az eszköz valós értéke és az eladási (put) opció valós értéke összegének a vételi (call) opció időértékével csökkentett értékén értékelik. A kapcsolódó kötelezettség értékelésének módosítása biztosítja, hogy az eszköz és a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke a gazdálkodó egység által birtokolt és kiírt opciók valós értékét mutatják. Például tegyük

▼M53

fel, hogy a gazdálkodó egység egy valós értéken értékelt pénzügyi eszközt ad át, ezzel egyidejűleg pedig vételi (call) opciót vesz 120 CU lehívási árral, és kiír egy eladási (put) opciót 80 CU lehívási ár mellett. Tételezzük fel továbbá, hogy az eszköz valós értéke 100 CU az átadás időpontjában. Az eladási (put) és vételi (call) opció időértéke 1 CU, illetve 5 CU. Ebben az esetben a gazdálkodó egység egy 100 CU értékű eszközt (az eszköz valós értéke) és egy 96 CU értékű kötelezettséget [(100 CU + 1 CU) – 5 CU] mutat ki. Ennek eredménye 4 CU nettó eszköz érték, ami a gazdálkodó egység birtokában lévő és általa kiírt opciók valós értéke.

Valamennyi átadás

B3.2.14. Abban a mértékben, amennyiben egy pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek, az átadónak az átadáshoz kapcsolódó szerződéses jogait vagy kötelmeit nem számolják el elkülönülten mint származékos termékeket, amennyiben mind a származékos terméknek, mind pedig az átadott eszköznek vagy az átadásból származó kötelezettségnek az együttes megjelenítése azt eredményezné, hogy ugyanazokat a jogokat vagy kötelmeket kétszer jelenítenék meg. Például az átadó által megtartott vételi (call) opció miatt lehetséges, hogy pénzügyi eszközök átadását nem lehet értékesítésként elszámolni. Ebben az esetben a vételi (call) opciót nem mutatják ki elkülönülten mint származékos eszközt.

B3.2.15. Abban a mértékben, amennyiben egy pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek, az átvevő nem mutathatja ki az átvett eszközt saját eszközeként. Az átvevő kivezeti a megfizetett pénzösszeget vagy egyéb ellenértéket, és megjelenít egy, az átadóval szembeni követelést. Amennyiben az átadónak egyszerre van joga és kötelme arra, hogy egy fix összeg ellenében (például visszavásárlási szerződés révén) visszaszerezze a teljes átadott eszköz feletti ellenőrzést, az átvevő megteheti, hogy követelését – amennyiben az megfelel a 4.1.2. bekezdés feltételeinek – amortizált bekerülési értéken mutatja ki.

Példák

B3.2.16. A következő példák a jelen standardban foglalt kivezetési elvek alkalmazását illusztrálják;

a) *Visszavásárlási szerződések és értékpapír-kölcsönzés.* Ha egy pénzügyi eszközt olyan visszavásárlási szerződés alapján értékesítenek, amelyben a visszavásárlási ár egy fix ár vagy az megfelel a hitelezői hozammal növelt eladási árnak, vagy ha azt kölcsönadják egy olyan szerződés alapján, amely előírja az átadónak történő visszaadást, azt nem vezetik ki, mivel az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta. Amennyiben az átvevő jogot szerez az eszköz értékesítésére vagy elzálogosítására, az átadó az eszközt átsorolja a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában, például mint egy kölcsönadott eszközt vagy visszavásárlási követelést.

b) *Visszavásárlási szerződések és értékpapír-kölcsönzés – az eszközök lényegében ugyanazok.* Ha egy pénzügyi eszközt ugyanarra vagy lényegében ugyanarra az eszközre irányuló olyan visszavásárlási szerződés alapján értékesítenek, amelyben a visszavásárlási ár egy fix ár vagy az megfelel a hitelezői hozammal növelt eladási árnak, vagy ha pénzügyi eszközt olyan szerződés alapján adják kölcsön, amely ugyanannak vagy lényegében ugyanannak az eszköznek az átadónak történő visszaadását írja elő, azt nem vezetik ki, mivel az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta.

c) *Visszavásárlási szerződések és értékpapír-kölcsönzés – a helyettesítés joga.* Ha egy visszavásárlási szerződés, amelyben a visszavásárlási ár egy fix ár, vagy az megfelel a hitelezői hozammal növelt eladási árnak, vagy egy hasonló értékpapír-kölcsönzési ügylet az átvevőnek jogot biztosít arra, hogy helyettesíthesse az átadott eszközöket hasonló és azonos valós értékű eszközökkel a visszavásárlás időpontjában, a visszavásárlási szerződés, vagy értékpapír-kölcsönzési tranzakció keretében eladott vagy kölcsönbe adott eszközt nem vezetik ki, mivel az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta.

▼M53

d) *Elővásárlási jog a visszavásárláskor valós értéken.* Ha a gazdálkodó egység elad egy pénzügyi eszközt és csak egy elővásárlási jogot tart meg az átadott eszköznek a valós értéken történő visszavásárlására, amennyiben később az átvevő eladja azt, a gazdálkodó egység kivezeti az eszközt, mivel lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadta.

e) *„Látszateladási" tranzakció.* Egy pénzügyi eszköznek röviddel annak eladása utáni visszavásárlását néha látszateladásnak nevezik. Ez a fajta visszavásárlás nem zárja ki a kivezetést, feltéve, hogy az eredeti tranzakció megfelelt a kivezetés követelményeinek. Ugyanakkor, ha egy pénzügyi eszköz értékesítésére irányuló szerződést egyszerre kötnek meg egy olyan szerződéssel, amelynek célja ugyanannak az eszköznek a visszavásárlása fix áron, vagy egy hitelezői hozammal növelt eladási áron, az eszközt nem vezetik ki.

f) *Jelentősen nyereséges eladási (put) és vételi (call) opciók.* Ha egy átadott pénzügyi eszközt az átadó visszahívhat és a vételi (call) opció jelentősen nyereséges, az átadás nem felel meg a kivezetés feltételeinek, mivel az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta. Hasonlóképpen, ha egy átadott pénzügyi eszközt az átvevő visszaadhat és az eladási (put) opció jelentősen nyereséges, az átadás nem felel meg a kivezetés feltételeinek, mivel az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta.

g) *Jelentősen veszteséges eladási (put) és vételi (call) opciók.* Azt a pénzügyi eszközt, amelyet csak egy, az átvevő által birtokolt jelentősen veszteséges eladási (put) opció, vagy egy, az átadó által birtokolt jelentősen veszteséges vételi (call) opció mellett adtak át, kivezetik. Ennek az az oka, hogy az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadta.

h) *Olyan vételi (call) opció alá eső, könnyen beszerezhető eszközök, amely nem jelentősen nyereséges, és nem is jelentősen veszteséges.* Ha a gazdálkodó egység vételi (call) opcióval rendelkezik egy olyan eszközre, amelyet a piacon könnyen be lehet szerezni, és az opció nem jelentősen nyereséges, és nem is jelentősen veszteséges, az eszközt kivezetik. Ennek az az oka, hogy a gazdálkodó egység i. nem tartotta meg és nem is adta át lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot: valamint ii. nem tartotta meg az ellenőrzést. Ha azonban az eszközt nem lehet könnyen beszerezni a piacról, a kivezetés nem lehetséges az eszköz értékének azon hányadáig, amely a vételi (call) opció alá esik, mivel a gazdálkodó egység megtartotta az eszköz feletti ellenőrzést.

i) *A gazdálkodó egység által kiírt olyan eladási (put) opció alá eső, a piacról nem könnyen beszerezhető eszköz, amely nem jelentősen nyereséges, és nem is jelentősen veszteséges.* Amennyiben a gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközt ad át, amelyet a piacról nem lehet könnyen beszerezni, és olyan eladási (put) opciót ír ki, amely nem jelentősen veszteséges, a gazdálkodó egység a kiírt eladási (put) opció miatt lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot nem tartotta meg és nem is adta át. A gazdálkodó egység megtartja az eszköz feletti ellenőrzést, ha az eladási (put) opció elég értékes ahhoz, hogy az

▼M53

átvevőt megakadályozza az eszköz eladásában, mely esetben az eszközt továbbra is megjelenítik az átadó folytatódó részvételének mértékéig (lásd a B3.2.9. bekezdést). A gazdálkodó egység átadja az eszköz feletti ellenőrzést, ha az eladási (put) opció nem elég értékes ahhoz, hogy az átvevőt megakadályozza az eszköz eladásában, mely esetben az eszközt kivezetik.

j) *Olyan eszközök, amelyek valós értéken történő eladási (put) vagy vételi (call) opció, vagy forward visszavásárlási szerződés tárgyát képezik.* Egy olyan pénzügyi eszköz átadása, amely csak olyan eladási (put) vagy vételi (call) opció vagy forward visszavásárlási szerződés tárgyát képezi, amelynek a lehívási vagy visszavásárlási ára megegyezik a pénzügyi eszköz valós értékével a visszavásárlás idején, kivezetést eredményez a lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázat és haszon átadása miatt.

k) *Pénzeszközben teljesített vételi (call) vagy eladási (put) opciók.* A gazdálkodó egység értékeli egy olyan pénzügyi eszköznek az átadását, amely egy pénzeszközben nettósítva teljesítendő eladási (put) vagy vételi (call) opció, vagy forward visszavásárlási szerződés tárgyát képezi, annak megállapítása végett, hogy megtartotta vagy átadta-e lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot. Ha a gazdálkodó egység az átruházott eszköz tulajdonlásának lényegében összes kockázatát és hasznát nem tartotta meg, meghatározza, hogy az átadott eszköz ellenőrzését megtartotta-e. Az, hogy az eladási (put) vagy vételi (call) opció, vagy a forward visszavásárlási szerződés teljesítése pénzeszközben nettósítva történik, nem jelenti automatikusan azt, hogy a gazdálkodó egység átadta az ellenőrzést (lásd a B.3.2.9. bekezdést és a fenti (g), (h) és (i) pontot).

l) *Ügyfélkiváltási rendelkezés.* Az ügyfélkiváltási rendelkezés egy olyan feltétel nélküli visszavásárlási (vételi (call)) opció, amelynek révén a gazdálkodó egységnek jogában áll, hogy bizonyos korlátozásokkal terhelten átadott eszközöket visszaszerezzen. Amennyiben az ilyen opció eredményeképpen a gazdálkodó egység nem tartja meg és nem is adja át lényegében az összes, az átadott eszközök tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, ez csak a visszavásárlással érintett összeg mértékéig akadályozza meg a kivezetést (feltéve, hogy az átvevő nem adhatja el az eszközöket). Ha például a hiteleszközök könyv szerinti értéke és átadásának a hozama 100 000 CU, és bármelyik egyedi kölcsön visszahívható, de az összes visszavásárolható kölcsön teljes összege nem haladhatja meg a 10 000 CU összeget, a kölcsönök értékéből 90 000 CU megfelel a kivezetés feltételeinek.

m) *Rendező vételi (call) opció.* Egy olyan gazdálkodó egység, amely az átadott eszközöket kezelő átadó, rendelkezhet rendező vételi (call) opcióval a fennmaradó átadott eszközök visszavásárlására akkor, amikor a kintlévő pénzügyi eszközök összege olyan meghatározott szintre esik, amelyen az eszközök kezelése már terhessé válik a kezelésből faladó előnyökhöz viszonyítva. Amennyiben az ilyen rendező vételi (call) opció azt eredményezi, hogy a gazdálkodó egység nem tartja meg és nem is adja át lényegében az összes, az átadott eszközök tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, és az átvevő nem adhatja el az eszközöket, ez csak a vételi (call) opcióval érintett eszközök összegének a mértékéig akadályozza meg a kivezetést.

n) *Alárendelt megtartott kamatok és hitelgaranciák.* A gazdálkodó egység biztosíthat az átvevő részére hitelképesség-növelést azáltal, hogy alárendeli az átadott eszközben megtartott kamatainak egy részét vagy egészét. A gazdálkodó egység ugyanakkor hitelgarancia formájában is biztosíthat az átvevő részére hitelképesség-növelést, amely lehet korlátlan, vagy egy bizonyos összegre korlátozódhat. Amennyiben a gazdálkodó egység lényegében az összes,

▼**M53**

az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartja, az eszközt továbbra is teljes egészében megjeleníti. Ha a gazdálkodó egység megtartja a tulajdonlással járó kockázatok és hasznok egy részét, de nem tartja meg lényegében az összeset, és megtartja az ellenőrzést, a kivezetés nem lehetséges azon pénzeszköz vagy más eszköz összegének a mértékéig, amelynek megfizetésére a gazdálkodó egység kötelezhető.

o) *Teljeshozam-swapok.* A gazdálkodó egység eladhat egy pénzügyi eszközt egy átvevőnek és teljeshozam-swapot köthet az átvevővel, miszerint a mögöttes eszközből származó minden kamatfizetési cash flow-t átutalnak a gazdálkodó egységnek egy fix összegű vagy változó kamattal számított kifizetés ellenében, és a gazdálkodó egység viseli a mögöttes eszköz valós értékének minden növekedését, vagy csökkenését. Ebben az esetben a teljes eszköz kivezetése tiltott.

p) *Kamatlábswapok.* A gazdálkodó egység átadhat az átvevő részére egy fix kamatozású pénzügyi eszközt és köthet egy kamatlábswapügyletet az átvevővel, melynek során rögzített kamatot kap és változó kamatot fizet egy olyan névleges összegre vonatkozóan, amely egyenlő az átadott pénzügyi eszköz tőkeösszegével. A kamatlábswap nem zárja ki az átadott eszköz kivezetését, feltéve, hogy a swap keretében járó kifizetések nem függenek az átadott eszközre történő kifizetésektől.

q) *Amortizálódó kamatlábswapok.* A gazdálkodó egység átadhat az átvevőnek egy olyan fix kamatozású pénzügyi eszközt, amelyet egy adott időszak során fizetnek ki és köthet az átvevővel egy amortizálódó kamatlábswapot, amelynek során fix kamatot kap és változó kamatot fizet egy névleges összeg alapján. Amennyiben a swap névleges összege úgy amortizálódik, hogy az bármilyen időpontban megfelel a kint lévő átadott pénzügyi eszköz tőkeösszegének, a swap általában azt eredményezi, hogy a gazdálkodó egység megtartja a lényeges előtörlesztési kockázatot, amikor is a gazdálkodó egység vagy továbbra is megjeleníti a teljes átadott eszközt, vagy pedig csak a folytatódó részvételének mértékében mutatja ki az átadott eszközt. Ezzel ellentétben, ha a swap névleges összegének amortizációja nem kapcsolódik az átadott eszköz kinnlévő tőkeösszegéhez, ez a swapügylet nem eredményezi azt, hogy a gazdálkodó egység megtartja az eszközzel kapcsolatos előtörlesztési kockázatot. Ennélfogva ez nem zárja ki az átadott eszköz kivezetését, feltéve, hogy a swap keretében történő kifizetések nem függenek az átadott eszközre történő kamatkifizetésektől, és a swapügylet nem eredményezi azt, hogy a gazdálkodó egység megtart bármilyen más jelentős kockázatot vagy hasznot az átadott eszköz tulajdonlásával kapcsolatosan.

r) *Leírás.* A gazdálkodó egység ésszerű várakozások alapján nem számíthat a szerződéses cash flow-k beszedésére a pénzügyi eszköz egésze vagy valamely része vonatkozásában.

▼**M53**

B3.2.17. Ez a bekezdés bemutat egy példát a folytatódó részvételi megközelítés alkalmazására akkor, amikor a gazdálkodó egység folytatódó részvétele egy pénzügyi eszköz valamely részére vonatkozóan áll fenn.

Tegyük fel, hogy a gazdálkodó egység előtörleszthető kölcsönök olyan portfóliójával rendelkezik, amelyeknek a kamatszelvénye és az effektív kamatlába 10 százalék, és amelyeknek a tőkeösszege és amortizált bekerülési értéke 10 000 CU. A gazdálkodó egység olyan ügyletet köt, amelyben egy 9 115 CU összegű kifizetés ellenében az átvevő jogot kap 9 000 CU összegben bármely befolyó tőketörlesztésre és annak 9,5 százalékos kamatára. A gazdálkodó egység megtartja a jogot 1 000 CU összegben bármely befolyó tőketörlesztésre és ennek 10 százalékos kamatára, valamint a fennmaradó 9 000 CU összegű tőkének a 0,5 százalékos többlet kamatkülönbözetére. A befolyó előtörlesztéseket a gazdálkodó egység és az átvevő között 1:9 arányban osztják meg, de bármely nem teljesítést a gazdálkodó egység 1 000 CU-s érdekeltségéből vonnak le mindaddig, amíg ki nem merítik ezt az érdekeltséget. A tranzakció időpontjában a kölcsönök valós értéke 10 100 CU, a 0,5 százalékos kamatkülönbözet valós értéke pedig 40 CU.

A gazdálkodó egység úgy ítéli meg, hogy átadta a tulajdonlással járó jelentős hasznok és kockázatok egy részét (például jelentős előtörlesztési kockázatot), de a tulajdonlással járó jelentős hasznok és kockázatok egy részét meg is tartotta (az alárendelt fennmaradó érdekeltség miatt), és megtartotta az ellenőrzést. Ennélfogva a folytatódó részvételi megközelítést alkalmazza.

Ennek a standardnak az alkalmazása végett a gazdálkodó egység úgy tekinti a tranzakciót mint (a) egy 1 000 CU összegű, teljesen arányos megtartott érdekeltség megtartását; plusz (b) a megtartott kamat alárendelését annak érdekében, hogy hitelképesség-növelést biztosítson az átvevőnek a hitelezési veszteségekre.

A gazdálkodó egység úgy számol, hogy a 9 115 CU összegű, realizált ellenértékből 9 090 CU (a 10 100 CU 90 százaléka) a teljesen arányos 90 százalékos részesedés ellenértékét képviseli. A kapott ellenérték fennmaradó része (25 CU) azt az ellenértéket képviseli, amelyet a gazdálkodó egység azért kapott, mert alárendelte a megtartott érdekeltségét annak érdekében, hogy hitelképesség-növelést biztosítson az átvevőnek a hitelezési veszteségekre. Ezen túlmenően, a 0,5 százalék mértékű kamatkülönbözet is a hitelképesség-növelésért kapott ellenértéket testesít meg. Ennek megfelelően, a hitelképesség-növelésért kapott teljes ellenérték 65 CU (25 CU + 40 CU).

A gazdálkodó egység kiszámítja a cash flow-k 90 százalékos hányadának értékesítésén keletkezett veszteséget vagy nyereséget. Feltételezve, hogy a 10 százalékos átadott részre és a 90 százalékos megtartott részre nem állnak rendelkezésre elkülönült valós értékek az átadás időpontjában, a gazdálkodó egység az eszköz könyv szerinti értékét az IFRS 9 standard 3.2.14. bekezdése szerint a következőképpen osztja fel:

	Valós érték	*Százalék*	*Felosztott könyv szerinti érték*
Átadott hányad	9 090	90 %	9 000
Megtartott hányad	1 010	10 %	1 000
Összesen	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

A gazdálkodó egység a cash flow-k 90 százalékának értékesítésén képződött nyereségét vagy veszteségét úgy számolja ki, hogy a kapott ellenértékből levonja az átadott hányad felosztott könyv szerinti értékét, ami 90 CU (9 090 CU – 9 000 CU). A gazdálkodó egység által megtartott hányad könyv szerinti értéke 1 000 CU.

Ezen túlmenően, a gazdálkodó egység megjeleníti azt a folytatódó részvételt, amely annak az eredménye, hogy megtartott érdekeltségeit alárendelte a hitelezési veszteségek fedezésére. Ennek megfelelően, megjelenít egy 1 000 CU értékű eszközt (ami azoknak a cash flow-knak a maximális összege, amelyeket az alárendelés miatt nem kapna meg) és egy kapcsolódó kötelezettséget 1 065 CU összegben (ami azoknak a cash flow-knak a maximális összege, amelyeket az alárendelés miatt nem kapna meg, vagyis 1 000 CU plusz a 65 CU értékű alárendelés valós értéke).

A gazdálkodó egység a fentiek ismeretében a tranzakciót a következőképpen számolja el:

	Tartozik	*Követel*
Eredeti eszköz	—	9 000
Alárendelés miatt megjelenített eszköz vagy a maradványérdekeltség	1 000	—
A kamatkülönbözet formájában kapott ellenértékre megjelenített eszköz	40	—
Eredmény (átadáskori nyereség)	—	90
Kötelezettség	—	1 065
Kapott pénzeszköz	9 115	—
Összesen	**10 155**	**10 155**

A tranzakciót követően azonnal az eszköz könyv szerinti értéke 2 040 CU lesz, amelyből 1 000 CU a megtartott hányad felosztott bekerülési értéke, 1 040 CU pedig a gazdálkodó egység folytatódó részvétele annak révén, hogy megtartott érdekeltségét alárendelte a hitelezési veszteségek fedezésére (ami magában foglalja a 40 CU értékű kamatkülönbözetet is).

A későbbi időszakokban a gazdálkodó egység a hitelképességnövelésért kapott ellenértéket (65 CU) időarányos alapon számolja el, kamatot határol el a megjelenített eszközre az effektív kamatláb módszerét alkalmazva, valamint megjeleníti az esetleges hitelezési veszteségeket a megjelenített eszközökön. Az utóbbi példájaként tételezzük fel, hogy a következő évben 300 CU összegű értékvesztés miatti veszteség keletkezik a mögöttes kölcsönön. A gazdálkodó egység megjelenített eszközeinek értékét 600 CU-val csökkenti (amelyből 300 CU a megtartott érdekeltségéhez kapcsolódik, 300 CU pedig ahhoz a folytatódó részvételhez, amely abból keletkezik, hogy megtartott érdekeltségét alárendelte az értékvesztés miatti veszteségek fedezésére), megjelenített kötelezettségét pedig 300 CU-val csökkenti. A nettó eredmény egy terhelés az eredményben a 300 CU összegű értékvesztés miatti veszteség okán.

▼M53

A pénzügyi kötelezettségek kivezetése (3.3. szakasz)

B3.3.1. A pénzügyi kötelezettség (vagy annak egy része) akkor szűnik meg, amikor az adós:

a) eleget tesz a kötelezettségének (vagy a kötelezettség egy részének) azáltal, hogy kifizeti a hitelezőt, általában pénzeszközzel, más pénzügyi eszközökkel, árukkal vagy szolgáltatásokkal; vagy

b) ha jogilag mentesül a kötelezettségért (vagy annak egy részéért) való elsődleges felelősség alól, vagy törvényi eljárással, vagy pedig a hitelező révén. (Ez a feltétel akkor is fennállhat, ha az adós garanciát adott.)

B3.3.2. Ha egy adósságinstrumentum kibocsátója visszavásárolja az adott instrumentumot, az adósság még akkor is megszűnik, ha a kibocsátó az adott instrumentum ügynöke, vagy ha szándékozik azt a közeljövőben újraértékesíteni.

B3.3.3. Egy harmadik félnek történő fizetés, ideértve a letétest is (ezt néha „lényegi hatálytalanítás”-nak is nevezik), önmagában, jogi mentesítés nélkül, nem mentesíti az adóst a hitelező felé fennálló elsődleges kötelme alól.

B3.3.4. Ha az adós egy harmadik fél felé teljesít kifizetést egy kötelem átvállalásáért, és tájékoztatja a hitelezőjét arról, hogy egy harmadik fél átvállalta tőle adósságkötelmét, az adós nem vezeti ki az adósságkötelmet addig, amíg nem teljesül a B3.3.1. bekezdés (b) pontjában megfogalmazott feltétel. Ha az adós egy harmadik fél felé teljesít kifizetést egy kötelem átvállalásáért, és hitelezőjétől jogi mentesülést kap, az adós megszüntette a tartozást. Ugyanakkor, ha az adós megállapodik az adóssággal kapcsolatos kifizetések teljesítésében a harmadik fél felé, vagy közvetlenül az eredeti hitelező felé, az adós új adósságkötelmet mutat ki a harmadik fél felé.

B3.3.5. Bár a – jog általi vagy a hitelező általi – jogi mentesülés a kötelezettség kivezetését eredményezi, lehet, hogy a gazdálkodó egységnek újabb kötelezettséget kell megjelenítenie akkor, ha az átadott pénzügyi eszközökre vonatkozóan a 3.2.1–3.2.23. bekezdésben foglalt kivezetési kritériumok nem teljesülnek. Ha ezek a kritériumok nem teljesülnek, az átadott eszközöket nem vezetik ki, és a gazdálkodó egység új kötelezettséget mutat ki az átadott eszközökkel kapcsolatosan.

B3.3.6. A 3.3.2. bekezdés alkalmazásában a feltételek akkor lényegesen eltérőek, ha az új feltételek alapján a – kapott díjakkal csökkentett fizetett díjakat is tartalmazó – cash flow-k diszkontált jelenértéke az eredeti effektív kamatlábbal diszkontálva legalább 10 százalékkal eltér az eredeti pénzügyi kötelezettség még hátralévő cash flow-inak diszkontált jelenértékétől. Ha az adósságinstrumentumok cseréjét vagy a feltételek módosítását megszüntetésként számolják el, bármely felmerülő költséget vagy díjat a kötelezettség megszűnésével kapcsolatos nyereségként vagy veszteségként kell megjeleníteni. Ha a cserét vagy a módosítást nem megszüntetésként számolják el, a felmerülő költségek vagy díjak a kötelezettség könyv szerinti értékét módosítják, és a módosított kölcsön hátralévő futamideje alatt amortizálják azokat.

▼M53

B3.3.7. Néhány esetben a hitelező elengedi egy adós meglévő fizetési kötelmét, az adós azonban garanciakötelmet vállal arra, hogy fizetni fog, ha az elsődleges felelősséget átvállaló fél nem teljesít. Ilyen körülmények között az adós:

a) új pénzügyi kötelezettséget mutat ki, a garanciavállalással kapcsolatos kötelem valós értéke alapján; valamint

b) egy nyereséget vagy veszteséget számol el i. bármely megfizetett ellenértéknek; és ii. az eredeti pénzügyi kötelezettségnek az új pénzügyi kötelezettség valós értékével csökkentett könyv szerinti értékének a különbözete alapján.

BESOROLÁS (4. FEJEZET)

A pénzügyi eszközök besorolása (3.2. szakasz)

A gazdálkodó egység által a pénzügyi eszközök kezelésére alkalmazott üzleti modell

B4.1.1. A 4.1.1. bekezdés (a) pontja szerint a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközök kezelésére alkalmazott üzleti modell alapján kell besorolnia a pénzügyi eszközöket, kivéve akkor, ha a 4.1.5. bekezdés alkalmazandó. A gazdálkodó egység (az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardban meghatározott) kulcspozícióban lévő vezetők által meghatározott üzleti modell alapján értékeli, hogy pénzügyi eszközei megfelelnek-e a 4.1.2. bekezdés (a) pontjában vagy a 4.1.2A. bekezdés (a) pontjában megállapított feltételnek.

B4.1.2. A gazdálkodó egység üzleti modellje olyan szinten kerül meghatározásra, amely tükrözi, hogy a pénzügyi eszközök csoportjait hogyan kezelik együtt egy adott üzleti cél elérése érdekében. A gazdálkodó egység üzleti modellje nem függ a vezetők egyes instrumentumokkal kapcsolatos szándékaitól. Ennek megfelelően ez a feltétel nem instrumentumonkénti besorolási megközelítést takar, hanem magasabb aggregáltsági szinten határozandó meg. Mindazonáltal a gazdálkodó egység több üzleti modellt is alkalmazhat pénzügyi instrumentumai kezelésére. Következésképpen a besorolást nem szükségképpen a beszámolót készítő gazdálkodó egység szintjén kell meghatározni. Előfordulhat például, hogy a gazdálkodó egység egy befektetési portfóliót szerződéses cash flow-k beszedése, egy másikat pedig a valós érték-változások realizálását célzó értékesítés érdekében kezel. Hasonlóképpen, bizonyos körülmények között megfelelő lehet a pénzügyi eszközök egy adott portfólióját alportfóliókra bontani, tükrözve, hogy a gazdálkodó egység milyen szinten kezeli az érintett pénzügyi eszközöket. Sor kerülhet erre például akkor, ha a gazdálkodó egység jelzáloghitel-portfóliót kezdeményez vagy vásárol, és az ide tartozó egyes hiteleket a szerződéses cash flow-k beszedése céljából, a többit pedig értékesítés céljából kezeli.

B4.1.2A. A gazdálkodó egység üzleti modellje arra utal, milyen módon kezeli a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközeit a cash flow-k generálása céljából. Az üzleti modell tehát azt határozza meg, hogy a cash flow-k szerződéses cash flow-k beszedéséből, pénzügyi eszközök eladásából vagy mindkettőből erednek. Következésképpen ez az értékelés nem a gazdálkodó egység által ésszerűen nem várható, úgynevezett „legrosszabb eseti” vagy „stresszhelyzeti” forgatókönyveken

▼**M53**

alapul. Ha például a gazdálkodó egység arra számít, hogy a pénzügyi eszközök valamely portfólióját csak stresszhelyzeti forgatókönyv bekövetkezésekor értékesíti, akkor ez a forgatókönyv nem érinti a gazdálkodó egység üzleti modelljének ezen eszközökre vonatkozó értékelését, ha a gazdálkodó egység szerint a forgatókönyv ésszerűen várhatóan nem következik be. Ha a cash flow-k realizálása a gazdálkodó egység által az üzleti modell értékelésekor várttól eltérő módon történik (például a gazdálkodó egység több vagy kevesebb pénzügyi eszközt értékesít annál, mint amennyit az eszközök besorolásakor várt), ez nem vezet korábbi időszaki hibához a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban (lásd IAS 8), és az ugyanazon üzleti modell alapján tartott fennmaradó pénzügyi eszközök (azaz a gazdálkodó egység által korábbi időszakokban megjelenített, és jelenleg is tartott eszközök) besorolására sincs hatással, feltéve, hogy a gazdálkodó egység az üzleti modell értékelésekor rendelkezésre álló minden releváns információt figyelembe vett. Amikor azonban a gazdálkodó egység újonnan kezdeményezett vagy vásárolt pénzügyi eszközökre vonatkozó üzleti modelljét értékeli, az összes egyéb releváns információ mellett a cash flow-k múltbeli realizálásának módját is figyelembe kell vennie.

B4.1.2B. A gazdálkodó egység pénzügyi eszközök kezelésére alkalmazott üzleti modellje nem puszta állítás kérdése, hanem ténykérdés, amely tipikusan a gazdálkodó egység által az üzleti modell céljának elérése érdekében folytatott tevékenységeken keresztül figyelhető meg. A gazdálkodó egységnek mérlegelést kell alkalmaznia, amikor a pénzügyi eszközök kezelésére alkalmazott üzleti modelljét értékeli, és az értékelés kimenetelét nem egyetlen tényező vagy tevékenység határozza meg, hanem a gazdálkodó egységnek az értékelés időpontjában rendelkezésre álló minden releváns bizonyítékot figyelembe kell vennie. E releváns bizonyítékok közé tartoznak egyebek mellett a következők:

a) milyen módon értékelik az üzleti modell és az üzleti modell alapján tartott pénzügyi eszközök teljesítményét, és milyen módon számolnak be ezekről a gazdálkodó egység kulcspozíciókban lévő vezetőinek;

b) az üzleti modell (és a modell alapján tartott pénzügyi eszközök) teljesítményére ható kockázatok és különösen e kockázatok kezelésének módja; valamint

c) az üzletvezetők javadalmazásának módja (például, hogy a javadalmazás a kezelt eszközök valós értékén vagy a beszedett szerződéses cash flow-któl függ).

▼**M53**

Üzleti modell, amelynek célja pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása

B4.1.2C. A pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartására irányuló üzleti modell alapján tartott pénzügyi eszközök kezelésének célja cash flow-k realizálása az instrumentum élettartama során teljesített szerződéses kifizetések beszedésével. Ez azt jelenti, hogy a gazdálkodó egység a portfólióban tartott eszközöket abból a célból kezeli, hogy ezeket a szerződéses cash flow-kat beszedje (szemben azzal, amikor az eszközök tartása és eladása révén a portfólió teljes hozamát kezelik). Annak meghatározása során, hogy a cash flow-k realizálása a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-inak beszedésével történik-e, figyelembe kell venni a korábbi időszakokban végrehajtott eladások gyakoriságát, értékét és ütemezését, az értékesítések okát és a jövőbeli értékesítési tevékenységre vonatkozó várakozásokat. Az értékesítések önmagukban azonban nem határozzák meg az üzleti modellt, ezért nem vizsgálhatók elkülönülten. A korábbi eladásokkal és a várható jövőbeli eladásokkal kapcsolatos információk sokkal inkább arra vonatkozóan jelentenek bizonyítékot, hogyan valósul meg a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközök kezelésével kapcsolatban kifejezett célja, és – konkrétabban – hogyan realizálódik a cash flow. A korábbi eladásokra vonatkozó információk értékelése során a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie az eladások okait és az eladás idejében érvényes feltételeket (összevetve a jelenlegi feltételekkel).

B4.1.3. Az, hogy egy gazdálkodó egység üzleti modelljének célja a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása, nem jelenti azt, hogy minden ilyen instrumentumát lejáratig kell tartania. Így a gazdálkodó egység üzleti modelljének célja akkor is lehet a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása, ha egyes pénzügyi eszközeit eladja, vagy a jövőben eladni tervezi.

B4.1.3A. A gazdálkodó egység üzleti modelljének célja akkor is lehet a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása, ha a gazdálkodó egység pénzügyi eszközöket ad el az eszközök hitelkockázatának növekedésekor. A hitelkockázat növekedésének megállapítására a gazdálkodó egység ésszerű és indokolható bizonyítékokat, köztük előremutató információkat vesz figyelembe. Tekintet nélkül gyakoriságukra és értékükre, az eszközök hitelkockázatának növekedése miatti eladások nem összeegyeztethetetlenek az olyan üzleti modellel, melynek célja a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása, mivel a pénzügyi eszközök hitelminősége hatással van a gazdálkodó egység azon képességére, hogy beszedje a szerződéses cash flow-kat. A hitelminőségromlásból fakadó esetleges hitelezési veszteségek minimalizálására irányuló hitelkockázat-kezelési tevékenységek szerves részét alkotják egy ilyen üzleti modellnek. A hitelkockázat-növekedés miatti eladás egy példája, amikor a pénzügyi eszköz azért kerül értékesítésre, mert már nem felel meg a gazdálkodó egység dokumentált befektetési politikájában meghatározott hitelfeltételeknek. A gazdálkodó egység mindamellett ilyen politika hiányában más módon is igazolhatja, hogy az eladásra a hitelkockázat növekedése miatt került sor.

▼M53

B4.1.3B. A más okból, például a hitelkoncentrációs kockázat kezelése érdekében (az eszközök hitelkockázatának növekedése nélkül) végrehajtott eladások ugyancsak összeegyeztethetők lehetnek egy olyan üzleti modellel, amelynek célja a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása. Ilyen eladások különösen abban az esetben lehetnek összeegyeztethetők egy olyan üzleti modellel, amelynek célja a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása, ha ritkák (akkor is, ha értékük jelentős), vagy ha értékük sem egyenként, sem összességében nem jelentős (akkor is, ha gyakoriak). Ha valamely portfólióból nem ritkán történnek ilyen eladások, és ezek értéke jelentős (akár egyenként, akár összességében), a gazdálkodó egységnek értékelnie kell, hogy ezek az eladások összeegyeztethetők-e, és ha igen, hogyan a szerződéses cash flow-k beszedésének céljával. Az értékelés szempontjából irreleváns, hogy a pénzügyi eszközök eladását harmadik fél követeli-e meg, vagy arról a gazdálkodó egység saját hatáskörben dönt. Az eladások gyakoriságának vagy értékének egy bizonyos időszakban való növekedése nem szükségképpen összeegyeztethetetlen a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében való tartásának céljával, amennyiben a gazdálkodó egység meg tudja magyarázni az eladások okát, és bizonyítja, hogy az eladások miért nem jelentik a gazdálkodó egység üzleti modelljének megváltozását. Emellett az eladások akkor is összeegyeztethetők lehetnek a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében való tartásának céljával, ha azokra a pénzügyi eszközök lejáratához közeli időpontban kerül sor, és az eladásokból befolyó összeg megközelíti a fennmaradt szerződéses cash flow-k beszedendő összegét.

B4.1.4. Az alábbiak példák arra, amikor a gazdálkodó egység üzleti modellje pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében való tartása lehet. A példák listája nem kimerítő. A példáknak továbbá nem célja mindazon tényezők bemutatása, amelyek a gazdálkodó egység üzleti modelljének értékelése tekintetében relevánsak lehetnek, és a példák e tényezők egymáshoz viszonyított fontosságát sem határozzák meg.

Példa	Elemzés
1. példa Egy gazdálkodó egység befektetéseket tart azok szerződéses cash flow-inak beszedése céljából. A gazdálkodó egység finanszírozási igényei kiszámíthatóak, és a pénzügyi eszközök lejárata a gazdálkodó egység becsült finanszírozási szükségleteihez igazodik. A gazdálkodó egység a hitelezési veszteségek minimalizálása céljából hitelkockázat-kezelési tevékenységet végez. A múltban eladásokra jellemzően akkor került sor, amikor a pénzügyi eszközök hitelkockázata oly mértékben megnőtt, hogy az eszközök már nem feleltek meg a gazdálkodó egység dokumentált befektetési politikájában meghatározott hitelfeltételeknek. Emellett ritkán, váratlan finanszírozási igények kielégítése érdekében is sor került eladásokra.	Bár a gazdálkodó egység más információk mellett a pénzügyi eszközök valós értékét likviditási szempontból is figyelembe veszi (azaz értékeli, milyen pénzbevételre lehetne számítani, ha az eszközöket el kellene adnia), a gazdálkodó egység célja a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása. Ennek a célnak nem mondanak ellent azok az eladások, amelyekre az eszközök hitelkockázatának növekedése miatt kerül sor például akkor, ha az eszközök már nem felelnek meg a gazdálkodó egység dokumentált befektetési politikájában meghatározott hitelfeltételeknek. A váratlan finanszírozási igényekből eredő ritka eladások (pl. stresszhelyzetben) szintén nem mondanak ellent a fenti célnak, még akkor sem, ha értékük jelentős.

▼M53

Példa	Elemzés
A kulcspozíciókban lévő vezetők számára készített jelentések a pénzügyi eszközök hitelminőségére és a szerződéses hozamokra összpontosítanak. A gazdálkodó egység egyéb információk mellett a pénzügyi eszközök valós értékét is figyelemmel kíséri.	
2. példa Egy gazdálkodó egység üzleti modellje pénzügyi eszközök, például hitelek portfólióinak vásárlása. Ezek a portfóliók akár értékvesztett pénzügyi eszközöket is tartalmazhatnak. Ha a hitelek törlesztésére nem kerül időben sor, a gazdálkodó egység a szerződéses cash flow-k realizálását különböző módokon kísérli meg – például az adós postai úton, telefonon vagy más módon történő megkeresésével. A gazdálkodó egység célja a szerződéses cash flow-k beszedése, és a gazdálkodó egység e portfólióban szereplő hitelek egyikét sem kezeli abból a célból, hogy eladásuk útján realizáljon cash flow-t. Egyes esetekben a gazdálkodó egység kamat-swap ügyleteket köt a portfólióban szereplő egyes pénzügyi eszközök kamatlábának változóról fix kamatlábra történő módosítása érdekében.	A gazdálkodó egység üzleti modelljének célja a pénzügyi eszközök tartása a szerződéses cash flow-k beszedése céljából. A konklúzió érvényes arra az esetre is, amikor a gazdálkodó egység nem tervezi az szerződésből eredő összes cash flow beszedését (pl. ha a pénzügyi eszközök egy része kezdeti megjelenítéskor értékvesztett). Emellett önmagában az a tény sem változtatja meg a gazdálkodó egység üzleti modelljét, hogy a gazdálkodó egység a portfólió cash flow-inak módosítása céljából származtatott ügyletet köt.
3. példa Egy gazdálkodó egység üzleti modelljének célja ügyfélhitelek kezdeményezése, majd azok értékesítése egy értékpapírosítási eszköz számára. Az értékpapírosítási eszköz instrumentumokat bocsát ki befektetők számára. Az értékpapírosítási eszköz a kezdeményező gazdálkodó egység irányítása alatt áll, és annak konszolidációs körébe tartozik. Az értékpapírosítási eszköz beszedi a hitelekből származó, szerződéses cash flow-kat, és továbbítja azokat befektetőinek. E példában feltételezzük, hogy a hiteleket továbbra is a pénzügyi helyzetre vonatkozó konszolidált kimutatásban jelenítik meg, mivel azokat az értékpapírosítási eszköz nem vezeti ki.	A konszolidált csoport azzal a céllal kezdeményezte a hiteleket, hogy azokat a szerződéses cash flow-k beszedése érdekében tartani fogja. A kezdeményező gazdálkodó egység célja azonban az, hogy a hitelportfólión a hiteleknek az értékpapírosítási eszköz számára történő eladásával realizáljon cash flow-t, így egyedi pénzügyi kimutatása vonatkozásában úgy tekintendő, hogy ezt a portfóliót nem a szerződéses cash flow-k beszedése céljából kezeli.
4. példa Egy pénzügyi intézmény pénzügyi eszközöket tart annak érdekében, hogy stresszforgatókönyv bekövetkezése (pl. a bank betéteinek pánikszerű kivonása) esetén teljesíthesse a likviditási követelményeket. A gazdálkodó egység más esetben nem tervezi ezeknek az eszközöknek az eladását. A gazdálkodó egység nyomon követi a pénzügyi eszközök hitelminőségének alakulását, és a pénzügyi eszközöket abból a célból kezeli, hogy beszedje a szerződéses cash flow-kat. A gazdálkodó egység a realizált kamatjövedelem és hitelezési veszteség alapján értékeli az eszközök teljesítményét.	A gazdálkodó egység üzleti modelljének célja a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása. E konklúzió abban az esetben sem változna, ha a gazdálkodó egység egy korábbi stresszhelyzetben jelentős értékben értékesített volna eszközöket likviditási igényeinek teljesítése céljából. Hasonlóképpen, az ismétlődő, jelentéktelen értékű eladási tevékenység sem összeegyeztethetetlen a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartásával.

▼M53

Példa	Elemzés
Ugyanakkor a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközök valós értékét likviditási szempontból is nyomon követi annak biztosítása érdekében, hogy stresszhelyzetben likviditási igényeinek megfelelő összegért értékesíthesse azokat. A gazdálkodó egység a likviditás igazolása céljából időről-időre jelentéktelen értékű eladásokat végez.	Ezzel szemben, ha egy gazdálkodó egység likviditási igényeinek teljesítése céljából tart pénzügyi eszközöket, és e cél teljesítése gyakori és jelentős értékű eladásokkal jár, akkor a gazdálkodó egység üzleti modelljének célja nem pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása. Hasonlóképpen, ha a szabályozó hatóság megköveteli a gazdálkodó egységtől, hogy az eszközök likviditásának igazolása érdekében rendszeresen teljesítsen eladásokat, és az eladott eszközök értéke jelentős, akkor a gazdálkodó egység üzleti modelljének célja nem pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása. Az elemzés szempontjából irreleváns, hogy a pénzügyi eszközök eladását harmadik fél követeli-e meg, vagy arról a gazdálkodó egység saját hatáskörben dönt.

Üzleti modell, amely szerződéses cash flow-k beszedésével és pénzügyi eszközök eladásával éri el célját

B4.1.4A. A gazdálkodó egység tarthat pénzügyi eszközöket olyan üzleti modell alapján, amely szerződéses cash flow-k beszedésével és pénzügyi eszközök eladásával éri el célját. Az ilyen típusú üzleti modellben a gazdálkodó egység kulcspozíciókban lévő vezetői azt a döntést hozták, hogy mind a szerződéses cash flow-k beszedése, mind a pénzügyi eszközök eladása szerves részét képezi az üzleti modell célja elérésének. Az ilyen típusú üzleti modellel többfajta cél is összeegyeztethető lehet. Az üzleti modell célja lehet például a mindennapos likviditási igények kezelése, egy meghatározott kamathozamprofil fenntartása vagy a pénzügyi eszközök futamidejének azon kötelezettségek futamidejéhez történő igazítása, amelyeket finanszíroznak. E cél elérése érdekében a gazdálkodó egység beszedi a szerződéses cash flow-kat és pénzügyi eszközöket ad el.

B4.1.4B. Egy olyan üzleti modellel összehasonlítva, amelynek célja pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása, ebben az üzleti modellben jellemzően gyakrabban és nagyobb értékben kerül sor eladásokra. Ennek oka, hogy a pénzügyi eszközök értékesítése szerves része és nem pusztán esetleges velejárója az üzleti modell célja elérésének. Nem állapítható meg azonban küszöbérték az ilyen üzleti modellben végrehajtott eladások gyakorisága vagy értéke tekintetében, mivel a modellnek mind a szerződéses cash flow-k beszedése, mind a pénzügyi eszközök eladása szerves részét képezi.

B4.1.4C. Az alábbiakban példákat sorolunk fel arra, milyen esetben érheti el a gazdálkodó egység üzleti modelljének célját a szerződéses cash flow-k beszedésével és a pénzügyi eszközök eladásával együttesen. A példák listája nem kimerítő. A példáknak továbbá nem célja mindazon tényezők bemutatása, amelyek a gazdálkodó egység üzleti modelljének értékelése tekintetében relevánsak lehetnek, és a példák e tényezők egymáshoz viszonyított fontosságát sem határozzák meg.

▼M53

Példa	Elemzés
5. példa Egy gazdálkodó egység néhány éven belül beruházásokat kíván végrehajtani. Felesleges pénzeszközeit rövid- és hosszú lejáratú pénzügyi eszközökbe fekteti, hogy amikor szükségessé válik, finanszírozhassa a beruházást. Több pénzügyi eszköz futamideje hosszabb, mint a gazdálkodó egység várt beruházási periódusa. A gazdálkodó egység a szerződéses cash flow-k beszedése érdekében tartani fogja a pénzügyi eszközöket, és amikor lehetőség lesz rá, elad azokból, hogy a befolyt pénzeszközöket magasabb hozamot biztosító pénzügyi eszközökbe fektethesse be. A portfóliót kezelő vezetők a portfólió teljes hozama alapján kapják javadalmazásukat.	Az üzleti modell szerződéses cash flow-k beszedésével és pénzügyi eszközök eladásával éri el célját. A gazdálkodó egység folyamatosan dönt arról, hogy a szerződéses cash flow-k beszedése vagy a pénzügyi eszközök eladása révén maximalizálható-e a portfólió hozama mindaddig, amíg a befektetett pénzeszközök felhasználása szükségessé válik. Tekintsünk ezzel szemben egy olyan gazdálkodó egységet, amelynek öt év múlva lesz szüksége pénzeszközökre egy beruházás finanszírozásához, és amely rövid lejáratú pénzügyi eszközökbe fekteti felesleges pénzeszközeit. Amikor a befektetések lejárnak, a gazdálkodó egység a pénzt újra rövid lejáratú pénzügyi eszközökbe fekteti be. A gazdálkodó egység a pénzeszközök szükségessé válásáig folytatja ezt a stratégiát, amikor is a lejáró pénzügyi eszközökből származó jövedelmet a beruházás finanszírozására fordítja. Lejárat előtt csak jelentéktelen értékű eladásokra kerül sor (hacsak nincs hitelkockázat-növekedés). Az előzővel szemben e gazdálkodó egység üzleti modelljének célja a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése céljából történő tartása.
6. példa Egy pénzügyi intézmény pénzügyi eszközöket tart napi likviditási szükségleteinek kielégítése céljából. A gazdálkodó egység a likviditásmenedzsment költségeinek minimalizálására törekszik, ezért aktívan menedzseli a portfólió hozamát. A hozam a szerződés szerinti kifizetésekből és a pénzügyi eszközök eladásából származó nyereségből és veszteségből áll össze. Ennek eredményeként a gazdálkodó egység szerződéses cash flow-k beszedése érdekében pénzügyi eszközöket tart, valamint pénzügyi eszközöket értékesít magasabb hozamot nyújtó eszközökbe történő újrabefektetés vagy a kötelezettségek lejáratához való pontosabb igazodás céljából. A múltban ez a stratégia gyakori, jelentős értékű eladásokhoz vezetett. Ez a tevékenység várhatóan a jövőben is folytatódik.	Az üzleti modell célja a napi likviditási szükségletek kezelése a portfólió hozamának maximalizálásával, és a gazdálkodó egység ezt a cél szerződéses cash flow-k beszedésével és pénzügyi eszközök eladásával éri el. Más szóval az üzleti modell célja elérésének szerves részét képezi mind a szerződéses cash flow-k beszedése, mind a pénzügyi eszközök eladása.
7. példa Egy biztosító pénzügyi eszközöket tart biztosítási szerződésekkel kapcsolatos kötelezettségek finanszírozására. A pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-iból származó bevételeket a biztosító az esedékessé váló biztosítási kötelezettségek teljesítésére használja. Biztosítandó, hogy a pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-iból származó bevételek elegendőek legyenek az említett kötelezettségek teljesítésére, a biztosító rendszeresen jelentős vételi és eladási tevékenységet folytat eszközportfóliójának kiegyensúlyozására és a felmerülő cash flow-igények kielégítésére.	Az üzleti modell célja a biztosítási kötelezettségek finanszírozása. E cél elérése érdekében a gazdálkodó egység beszedi az esedékes, szerződéses cash flow-kat, és pénzügyi eszközöket ad el az eszközportfólió kívánt profiljának fenntartására. Következésképpen az üzleti modell célja elérésének szerves részét képezi mind a szerződéses cash flow-k beszedése, mind a pénzügyi eszközök eladása.

▼**M53**

Egyéb üzleti modellek

B4.1.5. A pénzügyi eszközöket az eredménnyel szemben valós értéken értékelik, ha nem olyan üzleti modell keretében tartják őket, amelynek célja pénzügyi eszközök szerződéses cash flow-k beszedése érdekében történő tartása, vagy amely célját szerződéses cash flow-k beszedése és pénzügyi eszközök eladása révén éri el (de lásd az 5.7.5. bekezdést is). Az eredménnyel szemben valós értéken történő értékeléshez vezető üzleti modellek egyike olyan modell, amelynek keretében a gazdálkodó egység az eszközök értékesítéséből realizált cash flow-k érdekében kezeli a pénzügyi eszközöket. A gazdálkodó egység az eszközök valós értéke alapján hoz döntéseket, és az eszközöket ezen valós értékek realizálása érdekében kezeli. Ebben az esetben a gazdálkodó egység célkitűzése jellemzően aktív kereskedési tevékenységet eredményez. Jóllehet a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközök tartásának ideje alatt be fog szedni szerződéses cash flow-kat, az üzleti modell nem szerződéses cash flow-k beszedésével és pénzügyi eszközök eladásával éri el célját. Ennek oka, hogy a szerződéses cash flow-k beszedése nem szerves része az üzleti modell célja elérésének, hanem annak esetleges eleme.

B4.1.6. Azt a pénzügyieszköz-portfóliót, amelyet valós értéken kezelnek, és amelynek teljesítményét valósérték-alapon értékelik (a 4.2.2. bekezdés (b) pontjának megfelelően), nem szerződéses cash flow-k beszedése és nem is szerződéses cash flow-k beszedése és pénzügyi eszközök eladása érdekében tartják. A gazdálkodó egység elsődlegesen a valós értékre vonatkozó információkra összpontosít, és ezeket az információkat használja az eszközök teljesítményének értékeléséhez és a döntésekhez. Emellett a kereskedési céllal tartott portfólió definíciójának megfelelő pénzügyieszköz-portfóliót sem szerződéses cash flow-k beszedése vagy szerződéses cash flow-k beszedése és pénzügyi eszközök eladása érdekében tartják. Az ilyen portfóliók esetében a szerződéses cash flow-k beszedése esetleges eleme az üzleti modell célja elérésének. Következésképpen az ilyen pénzügyieszköz-portfóliókat az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelni.

Szerződésből eredő olyan cash flow-k, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései

B4.1.7. A 4.1.1. bekezdés (b) pontja értelmében a pénzügyi eszközt szerződésből eredő cash flow-jellemzői alapján kell besorolni ha a pénzügyi eszközt olyan üzleti modell keretében tartják, amelynek célja szerződéses cash flow-k beszedése, vagy amely szerződéses cash flow-k beszedésével és pénzügyi eszközök eladásával éri el célját, kivéve, ha a 4.1.5. bekezdés alkalmazandó. Ehhez a 4.1.2. bekezdés (b) pontjában és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontjában megállapított feltétel megköveteli a gazdálkodó egységtől annak meghatározását, hogy a pénzügyi eszköz szerződéses cash flow-i kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetéseiből állnak-e.

▼**M53**

B4.1.7A. A szerződésből eredő olyan cash flow-k, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, konzisztensek az alapvető kölcsönmegállapodásokkal. Az alapvető kölcsönmegállapodásokban a kamat jellemzően legfontosabb eleme a pénz időértékének ellenértéke (lásd a B4.1.9A.–B4.1.9E. bekezdéseket) és a hitelkockázat. E megállapodásokban mindamellett a kamat a pénzügyi eszköz meghatározott ideig történő tartásával összefüggő egyéb alapvető hitelezési kockázatok (pl. likviditási kockázat) és költségek (pl. adminisztratív költségek) ellenértékét is tartalmazhatja. Emellett a kamat az alapvető kölcsönmegállapodásokkal összhangban lévő nyereséghányadot is magában foglalhat. Szélsőséges gazdasági körülmények között a kamat negatív is lehet akkor, ha például a pénzügyi eszközt tartó fél explicit vagy implicit módon fizet pénzének meghatározott ideig történő elhelyezéséért (és ez a díj meghaladja a pénz időértékéért, a hitelkockázatért és az egyéb alapvető hitelezési kockázatokért és költségekért általa kapott ellenértéket). Azok a szerződési feltételek azonban, amelyek a szerződéses cash flow-kba az alapvető kölcsönmegállapodáshoz nem kapcsolódó kockázatoknak vagy volatilitásnak való kitettséget – például részvényárfolyamok vagy árutőzsdei árfolyamok változásainak való kitettséget – vezetnek be, olyan szerződéses cash flow-kat eredményeznek, amelyek nem kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései. Egy kezdeményezett vagy megvásárolt pénzügyi eszköz alapvető kölcsönmegállapodásnak tekinthető, függetlenül attól, hogy jogi formáját tekintve kölcsön-e.

B4.1.7B. A 4.1.3. bekezdés (a) pontja értelmében a tőke a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítéskori valós értéke. A tőkeösszeg azonban a pénzügyi eszköz élettartama során változhat (például a tőke törlesztése esetén).

B4.1.8. A gazdálkodó egység abban a pénznemben értékeli, hogy a szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései-e, amelyben a pénzügyi eszköz denominálva van.

B4.1.9. A tőkeáttétel egyes pénzügyi eszközök szerződésből eredő cash flow-jellemzője. A tőkeáttétel növeli a szerződéses cash flow-k változékonyságát, és ennek következtében ezek elveszítik kamatjellegüket. Ilyen tőkeáttételt tartalmazó pénzügyi eszközök például az önálló opciós, forward- és swap-szerződések. Ezért e szerződések nem felelnek meg a 4.1.2. bekezdés (b) pontjában és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontjában megállapított feltételeknek, és nem értékelhetők a későbbiekben amortizált bekerülési értéken vagy az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken.

A pénz időértékének ellenértéke

B4.1.9A. A pénz időértéke a kamat azon eleme, amely csak az idő múlásának ellenértékét tartalmazza. Azaz a pénz időértékével kapcsolatos elem nem biztosítja a pénzügyi eszköz tartásával összefüggő más kockázatok vagy költségek ellenértékét. Annak értékelése során, hogy ez az elem csak az idő múlásának ellenértékét tartalmazza-e, a gazdálkodó egység mérlegelést alkalmaz, és figyelembe vesz olyan releváns tényezőket, mint a pénzügyi eszköz pénzneme és a kamatperiódus.

▼**M53**

B4.1.9B. Egyes esetekben azonban a pénz időértékével kapcsolatos elem módosulhat (azaz tökéletlen). Ez lehet a helyzet például akkor, ha a pénzügyi eszköz kamatlába rendszeres időközönként újra megállapításra kerül, ám a kamatmegállapítás gyakorisága nem egyezik meg a kamatperiódussal (például az éves kamatlábat havonta újra megállapítják), vagy ha a pénzügyi eszköz kamatlábát rendszeres időközönként bizonyos rövid és hosszú kamatlábak átlagához igazítják. Ezekben az esetekben a gazdálkodó egységnek értékelni kell a módosítást annak megállapítása érdekében, hogy a szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései-e. Ennek megállapítása bizonyos körülmények között történhet a pénz időértékével kapcsolatos elem minőségi értékelése útján, míg más helyzetben szükséges lehet mennyiségi értékelést végezni.

B4.1.9C. A pénz időértékével kapcsolatos módosított elem értékelése során a cél annak megállapítása, mennyiben különbözhetnek a szerződésből eredő (diszkontálatlan) cash flow-k azoktól a (diszkontálatlan) cash flow-któl, amelyek akkor keletkeznének, ha a pénz időértékével kapcsolatos elem nem módosulna (referencia cash flow). Ha például a vizsgált pénzügyi eszköz havonta változó éves kamatlábat tartalmaz, a gazdálkodó egység ezt az eszközt egy olyan, azonos szerződési feltételeket és azonos hitelkockázatot tartalmazó pénzügyi instrumentummal hasonlítja össze, amelynek esetében az egyhavi kamatláb változik havonta. Amennyiben a pénz időértékével kapcsolatos módosított elem olyan, szerződésből eredő (diszkontálatlan) cash flow-kat eredményezhet, amelyek jelentősen különböznek a (diszkontálatlan) referencia cash flow-któl, akkor a pénzügyi eszköz nem felel meg a 4.1.2. bekezdés (b) pontjában és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontjában megállapított feltételnek. Ennek megállapításához a gazdálkodó egységnek a pénz időértékével kapcsolatos módosított elem hatását minden egyes beszámolási időszak tekintetében, és halmozottan, a pénzügyi eszköz teljes élettartama tekintetében is meg kell vizsgálnia. Az, hogy a kamatlábat miért így állapították meg, nem releváns az elemzés szempontjából. Amennyiben elemzés hiányában vagy rövid elemzést követően is egyértelmű, hogy a vizsgált pénzügyi eszköz szerződésből eredő (diszkontálatlan) cash flow-i jelentősen különbözhetnek (vagy nem különbözhetnek jelentősen) a (diszkontálatlan) referencia cash flow-któl, a gazdálkodó egységnek nem kell részletes elemzést végeznie.

B4.1.9D. A pénz időértékével kapcsolatos módosított elem értékelése során a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a szerződésből eredő jövőbeli cash flow-kat esetlegesen érintő tényezőket. Ha például egy gazdálkodó egység egy ötéves futamidejű kötvényt értékel, és a változó kamatlábat hathavonta újra megállapítják ötéves kamatlábként, a gazdálkodó egység pusztán abból kifolyólag, hogy a kamatgörbe alapján az értékelés időpontjában az ötéves és a hat hónapos kamatláb közötti különbség nem jelentős, nem juthat arra a következtetésre, hogy a szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései. Ehelyett a gazdálkodó egységnek

▼M53

azt is figyelembe kell vennie, hogy változhat-e az ötéves és a hat hónapos kamatláb viszonya az eszköz élettartama alatt oly módon, amelynek eredményeként az eszköz élettartama alatt a szerződésből eredő (diszkontálatlan) cash flow-k jelentősen eltérhetnek a (diszkontálatlan) referencia cash flow-któl. Mindazonáltal a gazdálkodó egységnek csak ésszerűen lehetséges forgatókönyveket kell figyelembe vennie, nem pedig minden lehetséges forgatókönyvet. Amennyiben a gazdálkodó egység arra a következtetésre jut, hogy a szerződésből eredő (diszkontálatlan) cash flow-k jelentősen eltérhetnek a (diszkontálatlan) referencia cash flow-któl, a pénzügyi eszköz nem felel meg a 4.1.2. bekezdés (b) pontjában és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontjában megállapított feltételnek, és ezért nem értékelhető amortizált bekerülési értéken vagy az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken.

B4.1.9E. Egyes joghatóságokban a kamatlábat a kormány vagy egy szabályozó hatóság állapítja meg. Az ilyen állami szintű kamatmeghatározás lehet például egy tág makrogazdasági politika része, vagy irányulhat egy meghatározott gazdasági ágazatba történő beruházások ösztönzésére. Egyes ilyen esetekben a pénz időértékével kapcsolatos elem célja nem csupán az idő múlása ellenértékének biztosítása. Mindazonáltal a B4.1.9A–B4.1.9D. bekezdések ellenére a szabályozott kamatláb a pénz időértékével kapcsolatos elem megfelelőjének tekintendő a 4.1.2. bekezdés (b) pontjában és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontjában meghatározott feltétel alkalmazásának vonatkozásában akkor, ha a szabályozott kamatláb az idő múlásának nagyjából megfelelő ellenértéket képvisel, és a szerződéses cash flow-k tekintetében nem képvisel kockázatoknak vagy volatilitásnak való olyan kitettséget, amely inkonzisztens egy alapvető kölcsönmegállapodással.

A szerződéses cash flow-k ütemezését vagy összegét módosító szerződéses feltételek

B4.1.10. Ha egy pénzügyi eszköz olyan szerződéses feltételeket tartalmaz, amelyek módosíthatják a szerződéses cash flow-k ütemezését vagy összegét (például, ha az eszköz lejárat előtt visszafizethető, vagy futamideje meghosszabbítható), a gazdasági egységnek meg kell állapítania, hogy a pénzügyi eszköz élettartama alatt e szerződéses feltétel alapján beszedhető, szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései-e. Ennek megállapításához a gazdálkodó egységnek értékelnie kell a szerződéses cash flow-k változása előtti és utáni, szerződésből eredő lehetséges cash flow-kat. A gazdálkodó egységnek emellett azon esetleges feltételes események (triggerek) jellegét is meg kell vizsgálnia, amelyek kiváltják a szerződéses cash flow-k ütemezésének vagy összegének változását. Jóllehet a feltételes esemény jellege önmagában nem döntő annak megállapítása szempontjából, hogy a szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései-e, mégis jelzésértékű lehet. Hasonlítsunk például össze egy pénzügyi eszközt, amelynek kamatlába meghatározott számú törlesztés elmaradása esetén megemelkedik, egy olyan pénzügyi eszközzel, amelynek kamatlába akkor emelkedik meg, ha egy adott részvényindex elér egy meghatározott szintet. Az elmaradó törlesztések és a hitelkockázat növekedése közötti kapcsolat miatt az első esetében valószínűbb, hogy az eszköz élettartama alatti, szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései lesznek. (Lásd még a B4.1.18. bekezdést.)

B4.1.11. A következők olyan szerződéses feltételek példái, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetéseit képviselő, szerződéses cash flow-kat eredményeznek:

a) változó kamatláb, amely a pénz időértékének, egy meghatározott időszak alatt kint levő tőkeösszeggel kapcsolatos hitelkockázatnak (a hitelkockázat ellenértéke csak kezdeti megjelenítéskor állapítható meg, így rögzített lehet), az egyéb alapvető hitelezési kockázatoknak és költségeknek az ellenértékét, valamint a nyereségrátát tartalmazza;

▼M53

b) olyan szerződéses feltétel, amely lehetővé teszi a kibocsátó (adós) számára, hogy egy adósságinstrumentumot előtörlesszen, vagy amely lehetővé teszi a birtokos (hitelező) számára, hogy egy adósságinstrumentumot annak lejárata előtt visszaváltson, és az előtörlesztés összege lényegében a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat visszafizetetlen összegét képviseli, valamint tartalmazhatja a szerződés idő előtti felmondásáért járó, ésszerű mértékű, kiegészítő kompenzációt is; valamint

c) olyan szerződéses feltétel, amely lehetővé teszi a kibocsátó vagy a birtokos számára az adósságinstrumentum lejáratának meghosszabbítását (meghosszabbítási opció), és a meghosszabbítási opció feltételei a meghosszabbítás időszaka alatt olyan szerződéses cash flow-kat eredményeznek, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, és amelyek tartalmazhatják a szerződés meghosszabbításáért járó, ésszerű mértékű, kiegészítő kompenzációt is.

B4.1.12. A B4.1.10. bekezdés ellenére az a pénzügyi eszköz, amely minden egyéb tekintetben megfelel a 4.1.2. bekezdés (b) pontjában és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontjában meghatározott feltételnek, kivéve azt a szerződéses feltételt, amely megengedi (vagy megköveteli), hogy a kibocsátó az adósságinstrumentumot előtörlessze, vagy lehetővé teszi (vagy megköveteli), hogy a birtokos az adósságinstrumentumot annak lejárata előtt visszaváltsa, értékelhető amortizált bekerülési értéken vagy az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken (figyelembe véve a 4.1.2. bekezdés (a) pontjában vagy a 4.1.2A. bekezdés (a) pontjában meghatározott feltétel teljesülését), amennyiben:

a) a gazdálkodó egység a szerződéses névértékhez képest prémiummal vagy diszkonttal szerzi meg vagy kezdeményezi a pénzügyi eszközt;

b) az előtörlesztés összege lényegében a szerződéses névértéket és a felhalmozott (de ki nem fizetett) szerződéses kamatokat képviseli, amelyek tartalmazhatják a szerződés idő előtti felmondásáért járó, ésszerű mértékű, kiegészítő kompenzációt is; valamint

c) a pénzügyi eszköz gazdálkodó egység általi kezdeti megjelenítésekor az előtörlesztési lehetőség valós értéke jelentéktelen.

B4.1.13. Az alábbiak példák arra, amikor a szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései. A példák listája nem kimerítő.

Instrumentum	Elemzés
A instrumentum Az A instrumentum egy meghatározott lejárati nappal rendelkező kötvény. A tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései annak a devizának valamely inflációs indexéhez kötöttek, amelyben az instrumentumot kibocsátották. Az inflációhoz kötöttség nem tőkeáttételes, a tőke pedig védett.	A szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései. A tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetéseinek tőkeáttétel nélküli inflációs indexhez való kötése a pénz időértékét a mindenkori szintre állítja át. Más szóval, az instrumentum kamatlába a „reálkamatot” tükrözi. Azaz a kamatok összege a kint levő tőkeösszeg időértékének ellenértéke. Ha azonban a kamatfizetéseket egy másik változóhoz, például az adós teljesítményéhez (pl. az adós nettó eredményéhez) vagy egy részvényindexhez indexálnák, a szerződéses cash flow-k már nem lennének a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései (kivéve akkor, ha az adós teljesítményéhez való indexálás eredményezte kiigazítás kizárólag az instrumentum hitelkockázatának a változásaiért kompenzálja annak birtokosát, és így a szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései). Ebben az esetben ugyanis a szerződéses cash flow-k egy alapvető kölcsönmegállapodással inkonzisztens hozamokat tükröznének (lásd a B4.1.7A. bekezdést).

▼M53

Instrumentum	Elemzés
B instrumentum A B instrumentum egy változó kamatozású, meghatározott lejárati nappal rendelkező eszköz, amely lehetővé teszi, hogy a hitelfelvevő folyamatosan megválassza az alkalmazandó piaci kamatlábat. A hitelfelvevő például minden egyes kamatmegállapításkor választhat, hogy három hónapig a háromhavi LIBOR-t vagy egy hónapig az egyhavi LIBOR-t fizeti-e.	A szerződéses cash flow-k mindaddig kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, amíg az instrumentum élettartama alatt fizetett kamatok a pénz időértékének, az instrumentummal kapcsolatos hitelkockázatnak, továbbá az egyéb alapvető hitelezési kockázatoknak és költségeknek az ellenértékét, valamint a nyereségrátát képviselik (lásd a B4.1.7A. bekezdést). Önmagában az, hogy a LIBOR-kamatlábat az instrumentum élettartama során újra megállapítják, nem diszkvalifikálja az eszközt. Ha azonban a hitelfelvevő háromhavonta megállapított egyhavi kamatláb fizetését is választhatja, akkor a kamatmegállapítás gyakorisága nem felel meg a kamatperiódusnak. Következésképpen a pénz időértékével kapcsolatos elem módosul. Hasonlóképpen, ha egy instrumentum szerződéses kamatlába olyan lejáraton alapul, amely meghaladhatja az instrumentum hátralévő futamidejét (például, ha egy ötéves lejáratú eszköz rendszeres időközönként újra megállapított, de mindig ötéves lejáratot tükröző változó kamatlábat fizet), akkor módosul a pénz időértékével kapcsolatos elem. Ekkor ugyanis az egyes periódusokban fizetendő kamat elszakad a kamatperiódustól. Ezekben az esetekben a gazdálkodó egységnek annak megállapítására, hogy a cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései-e, minőségi vagy mennyiségi elemzést kell végeznie a tekintetben, hogy a szerződéses cash flow-k hogyan viszonyulnak egy olyan instrumentum szerződéses cash flow-ihoz, amelynél a kamatmegállapítás gyakorisága és a kamatperiódus egyezik, és ezen kívül minden egyéb tekintetben megfelel az adott instrumentumnak. (Lásd azonban a B4.1.9E. bekezdést a szabályozott kamatlábak vonatkozásában.) Például egy olyan ötéves kötvényt, amely egy hathavonta újra megállapított, változó, de mindig ötéves lejáratot tükröző kamatot fizet, a gazdálkodó egységnek egy olyan instrumentum cash flow-ival kell összehasonlítania, amely azon kívül, hogy hat hónapos kamata hathavonta kerül megállapításra, minden tekintetben azonos a kérdéses kötvénnyel. Ugyanez az elemzés lenne alkalmazandó, ha a hitelfelvevő a hitelező különböző közzétett kamatlábai között válogathatna (például választhat a hitelező közzétett egyhavi változó kamatlába vagy a hitelező közzétett háromhavi változó kamatlába között).
C instrumentum A C instrumentum meghatározott lejárati nappal rendelkező, változó piaci kamatozású kötvény. A változó kamatra felső korlát vonatkozik.	Mind valamely a) fix kamatozású instrumentum, mind valamely b) változó kamatozású instrumentum esetében

▼M53

Instrumentum	Elemzés
	a szerződésből eredő cash flow-k a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései mindaddig, amíg a kamat a pénz időértékének, az instrumentum élettartama alatt az instrumentummal kapcsolatos hitelkockázatnak, továbbá az egyéb alapvető hitelezési kockázatoknak és költségeknek az ellenértékét, valamint a nyereségrátát tükrözi. (Lásd a B4.1.7A. bekezdést.) Következésképpen az (a) és (b) kombinációját jelentő eszköz (pl. egy kamatplafonnal rendelkező kötvény) cash flow-i lehetnek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései. Az ide tartozó szerződéses feltételek a változó kamatláb korlátozásával (pl. kamatplafon vagy kamatpadló) csökkenthetik a cash flow-k változékonyságát, vagy a fix kamatozás változó kamatozásra történő módosításával növelhetik azt.
D instrumentum A D instrumentum egy biztosítékkal fedezett, nemteljesítés esetén végrehajtható hitel.	Önmagában az a tény, hogy egy ilyen hitel fedezett, nem érinti az arra vonatkozó konklúziót, hogy a szerződéses cash flow-k kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései-e.
E instrumentum Az E instrumentum egy szabályozott bank által kibocsátott, meghatározott lejárati nappal rendelkező eszköz. Az eszköz fix kamatozású, és a szerződéses cash flow-k nem szabad rendelkezésű cash flow-k. A kibocsátóra vonatkozó jogszabályok mindamellett lehetővé teszik vagy előírják egy nemzeti szanálási hatóság számára, hogy bizonyos eszközök, többek között az E instrumentum birtokosaira meghatározott körülmények között veszteségeket ruházzon. A nemzeti szanálási hatóságnak például lehetősége van arra, hogy amennyiben megállapítja, hogy a kibocsátó súlyos pénzügyi nehézségekkel küzd, további szabályozói tőkére van szüksége, vagy „csődközeli helyzetben van”, úgy leírja az E instrumentum névértékét, vagy az instrumentumot átváltsa a kibocsátó meghatározott számú törzsrészvényére.	Az instrumentum birtokosának a pénzügyi eszköz **szerződéses feltételeit** kell elemeznie annak megállapítására, hogy azok olyan cash flow-kat eredményeznek-e, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, azaz konzisztensek-e egy alapvető kölcsönmegállapodás feltételeivel. Ez az elemzés nem veszi figyelembe a kizárólag a nemzeti szanálási hatóság azon hatásköréből eredő kifizetéseket, amelynek alapján veszteségeket ruházhat az E instrumentum birtokosaira. Ennek oka, hogy ez a hatáskör, és az ebből eredő kifizetések nem tartoznak a pénzügyi eszköz **szerződéses feltételei** közé. Ezzel szemben a szerződéses cash flow-k nem lennének kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, ha a pénzügyi eszköz **szerződéses feltételei** tennék lehetővé vagy írnák elő a kibocsátó vagy más gazdálkodó egység számára, hogy az eszköz birtokosára veszteségeket ruházzon (például a névérték leírásával vagy az instrumentum a kibocsátó meghatározott számú törzsrészvényére történő átváltásával), feltéve, hogy ezek a feltételek valósak, és függetlenül attól, hogy e veszteség valószínűsége esetleg csekély.

▼M53

B4.1.14. Az alábbiak példák arra, amikor a szerződéses cash flow-k nem kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései. A példák listája nem kimerítő.

Instrumentum	Elemzés
F instrumentum	A kötvény birtokosa az átváltható kötvényt egészében elemzi.
Az F instrumentum meghatározott számú, a kibocsátó tőkeinstrumentumára átváltható kötvény.	A szerződéses cash flow-k nem a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, mert olyan hozamot tükröznek, amely inkonzisztens egy alapvető kölcsönmegállapodással (lásd a B4.1.7A. bekezdést); a hozam ugyanis a kibocsátó részvényének az értékétől függ.
G instrumentum	A szerződéses cash flow-k nem kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései.
A G instrumentum olyan kölcsön, amely inverz változó kamatlábat fizet (azaz a kamatláb fordított viszonyban van a piaci kamatlábakkal).	A kamatok összege nem a kint levő tőkeösszeg időértékének ellenértéke.
H instrumentum	A szerződéses cash flow-k nem a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései. Ennek oka, hogy a kibocsátó elhatárolhatja a kamatfizetést, és az elhatárolt kamatokon nem keletkezik további kamat. Ebből kifolyólag a kamatok összege nem a kint levő tőkeösszeg időértékének ellenértéke.
A H instrumentum lejárat nélküli instrumentum, de a kibocsátó azt bármikor visszahívhatja, kifizetve a birtokosnak a névértéket és az esedékes felhalmozott kamatokat.	
A H instrumentum piaci kamatot fizet, de kamatfizetésre csak akkor kerülhet sor, ha a kibocsátó közvetlenül a kamatfizetést követően fizetőképes marad.	Ha az elhatárolt kamatokon kamat keletkezne, a szerződéses cash flow-k a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései lehetnének.
Az elhatárolt kamatokon nem keletkezik további kamat.	Önmagában az a tény, hogy a H instrumentum lejárat nélküli, nem jelenti azt, hogy a szerződéses cash flow-k nem a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései. Valójában egy lejárat nélküli instrumentum esetében folyamatos (többszörös) meghosszabbítási opcióról beszélhetünk. Ez az opció akkor eredményezhet olyan szerződéses cash flow-kat, amelyek a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, ha a kamatfizetések kötelezőek és véget nem érőek.
	Emellett az a tény, hogy a H instrumentum visszahívható, nem jelenti azt, hogy a szerződéses cash flow-k nem a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, kivéve akkor, ha az instrumentum olyan összegen hívható vissza, amely lényegében nem tükrözi a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetéseit. A szerződéses cash flow-k akkor is a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései lehetnek, ha a visszahívható összeg magában foglal egy, a birtokosnak az instrumentum korai visszahívásáért fizetett, ésszerű mértékben kompenzációt. (Lásd még a B4.1.12. bekezdést.)

▼**M53**

B4.1.15. Egyes esetekben a pénzügyi eszközöknek lehetnek tőkeként és kamatként jellemzett, szerződéses cash flow-i, amelyek ugyanakkor nem képviselik a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat jelen standard 4.1.2. bekezdésének (b) pontjában, 4.1.2A. bekezdésének (b) pontjában és 4.1.3 bekezdésében meghatározott kifizetéseit.

B4.1.16. Ez előfordulhat akkor, ha a pénzügyi eszköz meghatározott eszközökbe vagy cash flow-kba történő befektetést képvisel, és így a szerződéses cash flow-k nem kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései. Ha például a szerződéses feltételek szerint a pénzügyi eszköz cash flow-ja egy bizonyos fizetős közút autósok általi használatának gyakoriságával párhuzamosan növekszik, a szerződéses cash flow-k inkonzisztensek az alapvető kölcsönmegállapodásokkal. Következésképpen az instrumentum nem felel meg a 4.1.2. bekezdés (b) pontjában és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontjában meghatározott feltételnek. Ez lehet a helyzet akkor, ha a hitelező követelése az adós bizonyos eszközeire vagy bizonyos eszközökből származó cash flow-kra korlátozódik (pl. nemteljesítés esetén nem végrehajtható pénzügyi eszközök).

B4.1.17. Önmagában az a tény azonban, hogy egy pénzügyi eszköz nemteljesítés esetén nem végrehajtható, nem jelenti feltétlenül azt, hogy a pénzügyi eszköz nem felel meg a 4.1.2. bekezdés (b) pontjában és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontjában meghatározott feltételnek. Ilyen helyzetekben a hitelezőnek értékelnie kell az adott mögöttes eszközt vagy cash flow-t annak meghatározása céljából, hogy a besorolás tárgyát képező pénzügyi eszközből származó cash flow-k a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései-e. Ha a pénzügyi eszköz feltételei egyéb cash flow-kat eredményeznek, vagy a tőke és a kamat kifizetéseivel inkonzisztens módon korlátozzák a cash flow-kat, a pénzügyi eszköz nem felel meg a 4.1.2. bekezdés (b) pontjában és a 4.1.2A. bekezdés (b) pontjában meghatározott feltételnek. Az értékelés szempontjából önmagában irreleváns az, hogy a mögöttes eszközök pénzügyi vagy nem pénzügyi eszközök.

B4.1.18. A szerződésből eredő cash flow-jellemzők nem érintik a pénzügyi eszköz besorolását, ha azoknak csak csekély hatása van a pénzügyi eszköz szerződéses cash flow-ira. Ennek megállapításához a gazdálkodó egységnek a szerződésből eredő cash flow-jellemző esetleges hatását minden egyes beszámolási időszak tekintetében, és halmozottan, a pénzügyi eszköz teljes élettartama tekintetében is meg kell vizsgálnia. Emellett, ha valamely szerződésből eredő cash flow-jellemző a csekélynél jelentősebb hatást gyakorolhat a szerződéses cash flow-kra (akár egyetlen beszámolási időszakban, akár halmozottan), ám az adott cash flow-jellemző nem valós, akkor az nem érinti a pénzügyi eszköz besorolását. Valamely cash flow-jellemző nem valós, ha az csak egy olyan esemény bekövetkezése esetén érinti az eszköz szerződéses cash flow-it, amely rendkívül ritka, nagyon rendkívüli, és amelynek előfordulása igen valószínűtlen.

B4.1.19. A hitelező instrumentumát csaknem minden hitelügyletben az adós egyéb hitelezőinek instrumentumaihoz képest rangsorolják. Egy más eszköz alá sorolt eszköznek akkor lehetnek olyan szerződéses cash flow-i, amelyek a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, ha az adós nemteljesítése szerződésszegés, és az instrumentum birtokosának az adós csődje esetén is szerződéses joga

▼M53

van a kifizetetlen tőkére és a kint levő tőkeösszeg után járó kifizetetlen kamatra. Egy olyan vevőkövetelés cash flow-i például, amelynek hitelezője a hitelezői rangsorban általános hitelezőnek tekintendő, a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetéseinek minősülnek. Akkor is ez a helyzet, ha a hitelező biztosítékkal fedezett hitelt bocsátott ki, amely csőd esetén birtokosának a biztosíték tekintetében az általános hitelező követelésével szemben elsőbbséget biztosít, ám nem érinti az általános hitelező kifizetetlen tőkére és egyéb esedékes összegekre vonatkozó szerződéses jogát.

Szerződés alapján összekapcsolt instrumentumok

B4.1.20. Egyes ügylettípusokban a kibocsátó a hitelkockázatot koncentráló több, egymással szerződés alapján összekapcsolt instrumentum (ügyletrészsorozat) alkalmazásával rangsorolhatja a pénzügyi eszközök birtokosai számára teljesített kifizetéseket. Minden egyes ügyletrészsorozat egy elsőbbségi rangsorba illeszkedik, amely meghatározza a kibocsátó által generált cash flow-k egyes ügyletrészsorozatok közötti elosztásának sorrendjét. Ebben a helyzetben valamely ügyletrészsorozat birtokosai csak azt követően jogosultak a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetéseire, miután a kibocsátó kifizette az előrébb sorolt ügyletrészsorozatok birtokosait.

B4.1.21. Ilyen ügyletek esetében valamely ügyletrészsorozat cash flow-jellemzői csak akkor a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései, ha:

a) a besorolandó (a pénzügyi instrumentumok mögöttes pooljának értékelése nélkül vizsgált) ügyletrészsorozat szerződéses feltételei olyan cash flow-kat eredményeznek, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései (például az ügyletrészsorozatra vonatkozó kamatláb nem kötött árupiaci indexhez);

b) a pénzügyi instrumentumok mögöttes pooljának cash flow-jellemzői megfelelnek a B4.1.23. bekezdésben és a B4.1.24. bekezdésben meghatározottaknak; valamint

c) az ügyletrészsorozat mögöttes pénzügyiinstrumentum-pooljának hitelkockázati kitettsége nem nagyobb, mint a mögöttes pénzügyiinstrumentum-pool hitelkockázati kitettsége (például a besorolandó ügyletrészsorozat hitelminősítése nem kisebb annál a hitelminősítésnél, amely a mögöttes pénzügyiinstrumentum-poolt egymagában finanszírozó ügyletrészsorozatra vonatkozna).

B4.1.22. A gazdálkodó egységnek meg kell keresnie a cash flow-kat létrehozó (azaz nem csupán továbbközvetítő) mögöttes eszközpoolt. Ez lesz a mögöttes pénzügyiinstrumentum-pool.

B4.1.23. A mögöttes poolnak tartalmaznia kell egy vagy több olyan instrumentumot, amelyek szerződéses cash flow-i kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései.

B4.1.24. A mögöttes instrumentumpool emellett olyan instrumentumokat is tartalmazhat, amelyek:

a) csökkentik a B4.1.23. bekezdésben említett instrumentumok cash flow-inak változékonyságát, és a B4.1.23. bekezdésben említett instrumentumokkal kombinálva olyan cash flow-kat eredményeznek, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései (például kamatplafon vagy kamatpadló, vagy egy olyan szerződés, amely csökkenti a B4.1.23. bekezdésben említett néhány vagy összes instrumentum hitelkockázatát); vagy

▼M53

b) összehangolják az ügyletrészsorozatok cash flow-it a B4.1.23. bekezdésben említett mögöttes instrumentumok pooljának cash flow-ival, éspedig kizárólag az alábbi különbségek tekintetében:

i. fix vagy változó kamatláb;

ii. a cash flow-k pénzneme és a pénznemre vonatkozó infláció; vagy

iii. a cash flow-k ütemezése.

B4.1.25. Ha a poolban lévő bármely instrumentum nem felel meg akár a B4.1.23. bekezdésben, akár a B4.1.24. bekezdésben meghatározott feltételnek, akkor nem teljesül a B4.1.21. bekezdés (b) pontjában megadott feltétel. Az értékelés elvégzéséhez nem feltétlenül szükséges a poolt részletesen, instrumentumonként elemezni. Mindamellett a gazdálkodó egységnek mérlegelést kell gyakorolnia, és az elemzésnek elegendőnek kell lennie annak megállapításához, hogy a poolban lévő instrumentumok megfelelnek-e a B4.1.23–B4.1.24. bekezdésben meghatározott feltételeknek. (A csekély hatással járó szerződésből eredő cash flow-jellemzőkkel kapcsolatban lásd még a B4.1.18. bekezdést.)

B4.1.26. Ha a birtokos nem képes a B4.1.21. bekezdésben meghatározott feltételek értékelésére a kezdeti megjelenítéskor, az ügyletrészsorozatot az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelni. Ha a mögöttes instrumentumpool a kezdeti megjelenítést követően oly módon változhat, hogy a pool ezután már nem felel meg a B4.1.23–B4.1.24. bekezdésben meghatározott feltételeknek, akkor az ügyletrészsorozat nem felel meg a B4.1.21. bekezdésben meghatározott feltételnek, és az eredménnyel szemben valós értéken értékelendő. Ha azonban a mögöttes pool tartalmaz olyan instrumentumokat, amelyek biztosítékát a B4.1.23–B4.1.24. bekezdésben meghatározott feltételeknek nem megfelelő eszközök képezik, akkor e bekezdés alkalmazásának szempontjából figyelmen kívül kell hagyni ezen eszközök birtokbavételének lehetőségét, azon eset kivételével, amikor a gazdálkodó egység a biztosíték ellenőrzésének szándékával szerezte meg az ügyletrészsorozatot.

Opció pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölésére (4.1. és 4.2. szakasz)

B4.1.27. A 4.1.5. és 4.2.2. bekezdésben foglalt feltételeket is figyelembe véve a jelen standard lehetővé teszi a gazdálkodó egység számára, hogy valamely pénzügyi eszközt, pénzügyi kötelezettséget vagy pénzügyi instrumentumok (pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek vagy mindkettő) csoportját eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelöljön meg, amennyiben ez relevánsabb információkat eredményez.

B4.1.28. A gazdálkodó egység azon döntése, hogy valamely pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöl meg, hasonlít a számviteli politikára vonatkozó választáshoz (bár, ellentétben a számviteli politika választásával, ebben az esetben nem követelmény a konzisztens alkalmazás az összes hasonló tranzakcióra). Amikor egy gazdálkodó egységnek ilyen választási lehetősége van, az IAS 8 standard 14. bekezdésének (b) pontja előírja, hogy a választott politikának olyan pénzügyi kimutatásokat kell eredményeznie, amelyek megbízható és relevánsabb információkat adnak a tranzakcióknak, egyéb eseményeknek és feltételeknek a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-ira gyakorolt hatásáról. Például az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölés esetében a 4.2.2. bekezdés két olyan körülményt határoz meg, amikor a relevánsabb információkra vonatkozó követelmény teljesülni fog. Ennek megfelelően ahhoz, hogy a gazdálkodó egység a 4.2.2. bekezdéssel összhangban az ilyen megjelölést válassza, bizonyítania kell, hogy e két körülmény valamelyike (vagy mindkettő) teljesül.

▼M53

A megjelölés megszünteti vagy jelentősen csökkenti a számviteli meg nem felelést (mismatch)

B4.1.29. Valamely pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség értékelését, és az értékében bekövetkezett megjelenített változások besorolását a tétel besorolása határozza meg, valamint az, hogy az adott tétel része-e valamely megjelölt fedezeti kapcsolatnak. Ezek a követelmények értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát (amelyet számviteli meg nem felelésnek (mismatch) is neveznek) okozhatnak, amikor például eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölés hiányában valamely pénzügyi eszközt a későbbiekben az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként sorolnának be, és valamely, a gazdálkodó egység által kapcsolódónak ítélt kötelezettséget a későbbiekben amortizált bekerülési értéken értékelnének (a valós értékben történt változások megjelenítése nélkül). Ilyen esetekben a gazdálkodó egység juthat arra a következtetésre, hogy a pénzügyi kimutatásai relevánsabb információkat nyújtanak, ha mind az eszközt, mind a kötelezettséget az eredménnyel szemben valós értéken értékeli.

B4.1.30. Az alábbi példák azt mutatják, mikor teljesülhet ez a feltétel. A gazdálkodó egység csak abban az esetben alkalmazhatja ezt a feltételt a pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésére, ha megfelel a 4.1.5. bekezdés vagy a 4.2.2. bekezdés (a) pontjában említett elvnek:

a) valamely gazdálkodó egység rendelkezik olyan biztosítási szerződésben foglalt kötelezettségekkel, amelyek értékelése aktuális információkat foglal magában (az IFRS 24 standard 4. bekezdése által megengedett módon), valamint olyan, a gazdálkodó egység által kapcsolódónak tekintett pénzügyi eszközökkel, amelyek egyébként az átfogó jövedelemmel szemben valós értéken vagy amortizált bekerülési értéken lennének értékelve;

b) valamely gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközökkel, pénzügyi kötelezettségekkel vagy mindkettővel rendelkezik, amelyek osztoznak egy kockázatban, mint például kamatlábkockázatban, amely olyan ellentétes irányú valósérték-változásokat okoz, amelyek általában kiegyenlítik egymást. Az instrumentumok közül azonban csak néhány lenne eredménnyel szemben valós értéken értékelve (például azok, amelyek származékos termékek vagy amelyeket kereskedési céllal tartottként soroltak be). Az is előfordulhat, hogy a fedezeti elszámolás követelményei nem teljesülnek, például azért, mert nem teljesülnek a 6.4.1. bekezdésben foglalt, fedezeti hatékonyságra vonatkozó követelmények;

c) valamely gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközökkel, pénzügyi kötelezettségekkel vagy mindkettővel rendelkezik, amelyek osztoznak egy kockázatban, mint például kamatlábkockázatban, amely olyan ellentétes irányú valósérték-változásokat okoz, amelyek általában kiegyenlítik egymást, és egyik pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség sem jelölhető meg fedezeti instrumentumként, mivel nem az eredménnyel szemben valós értéken értékelik őket. Továbbá a fedezeti elszámolás hiányában jelentős inkonzisztencia tapasztalható a nyereségek és veszteségek megjelenítésében. Például a gazdálkodó egység egy meghatározott hitelcsoportot finanszírozott forgalmazott kötvények kibocsátásával, amelyek valós értékében bekövetkezett változások általában kiegyenlítik egymást. Ha emellett a gazdálkodó egység rendszeresen veszi és adja el a kötvényeket, de csak ritkán – vagy sohasem – veszi és adja el a hiteleket, mind a hitelek és a kötvények eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő elszámolása megszünteti az inkonzisztenciát a nyereségek és veszteségek megjelenítésének ütemezésében, amely egyébként előállna abból kifolyólag, hogy mindkét tételt amortizált bekerülési értéken értékelik, és minden egyes alkalommal, amikor visszavásárolnak egy kötvényt, nyereséget vagy veszteséget jelenítenek meg.

▼M53

B4.1.31. Az előző bekezdésben leírt esetekben az egyébként nem ilyen módon értékelt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölése a kezdeti megjelenítéskor megszüntetheti vagy lényegesen csökkentheti az értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát, és relevánsabb információt szolgáltathat. Gyakorlati megfontolásokból a gazdálkodó egységnek nem kell az összes, értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát okozó eszközt és kötelezettséget pontosan ugyanabban az időben létrehoznia. Ésszerű késedelem megengedett, feltéve, hogy minden egyes tranzakció a kezdeti megjelenítéskor eredménnyel szemben valós értéken értékeltként van megjelölve, és ebben az időpontban a még hátralévő tranzakciók bekövetkezése várható.

B4.1.32. Nem lenne elfogadható az inkonzisztenciát okozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek közül csak néhányat eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölni, ha ezáltal nem szűnne meg, vagy nem csökkenne lényegesen az inkonzisztencia, és ennélfogva ez nem eredményezne relevánsabb információt. Elfogadható lenne ugyanakkor a nagyszámú hasonló pénzügyi eszköz vagy hasonló pénzügyi kötelezettség egy részének a megjelölése, ha ezáltal lényegesen (és lehetőség szerint jobban, mint egyéb megengedett megjelölések esetében) csökken az inkonzisztencia. Például, tegyük fel, hogy egy gazdálkodó egység számos hasonló pénzügyi kötelezettséggel rendelkezik, amelyek összege 100 CU, és számos hasonló pénzügyi eszközzel, amelyek összege 50 CU, de értékelésük eltérő alapon történik. A gazdálkodó egység lényegesen csökkentheti az értékelési inkonzisztenciát azáltal, ha a kezdeti megjelenítéskor az összes eszközt, de csak néhány kötelezettséget (például egyedi kötelezettségek, amelyek kombinált összege 45 CU) jelöl meg eredménynyel szemben valós értéken értékeltként. Mivel azonban az eredménynyel szemben valós értéken történő megjelölés csak valamely pénzügyi instrumentum egészére alkalmazható, a gazdálkodó egységnek ebben a példában egy vagy több kötelezettséget egészében kell megjelölnie. Nem jelölheti meg valamely kötelezettség valamely komponensét (például csak egy adott kockázatnak tulajdonítható változások az értékben, mint például változások az irányadó kamatlábban) vagy valamely kötelezettség egy hányadát (azaz százalékát).

A pénzügyi kötelezettségek egy csoportjának vagy a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egy csoportjának kezelése, valamint teljesítményének értékelése valósérték-alapon történik

B4.1.33. A gazdálkodó egység a pénzügyi kötelezettségek egy csoportját, vagy a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egy csoportját kezelheti és annak teljesítményét értékelheti úgy, hogy a szóban forgó csoport eredménnyel szemben valós értéken történő értékelése relevánsabb információkat szolgáltat. A hangsúly ebben az esetben azon van, hogyan kezeli és értékeli a gazdálkodó egység a teljesítményt, nem pedig a gazdálkodó egység pénzügyi instrumentumainak jellegén.

B4.1.34. Például a gazdálkodó egység alkalmazhatja ezt a feltételt a pénzügyi kötelezettségek eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésére, ha megfelel a 4.2.2. bekezdés (b) pontjában említett elvnek, és a gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközökkel és pénzügyi kötelezettségekkel rendelkezik, amelyek osztoznak egy vagy több kockázatban, és ezeket a kockázatokat valósérték-alapon kezelik és értékelik egy dokumentált eszköz- és kötelezettségkezelési politikával összhangban. Példa lehet erre egy olyan gazdálkodó egység, amely több beágyazott származékos terméket tartalmazó „strukturált termékeket” bocsátott ki, és a fellépő kockázatokat valósérték-alapon kezeli, származékos és nem származékos pénzügyi instrumentumok keverékét használva.

▼M53

B4.1.35. A fentebb említettek szerint ez a feltétel attól függ, hogy a gazdálkodó egység hogyan kezeli és értékeli a szóban forgó pénzügyi instrumentumok csoportjának teljesítményét. Ennek megfelelően (a kezdeti megjelenítés időpontjában történő megjelölés követelményét figyelembe véve) annak a gazdálkodó egységnek, amely e feltétel alapján jelöl meg pénzügyi kötelezettségeket eredménnyel szemben valós értéken értékeltként, az összes együttesen kezelt és értékelt megfelelő pénzügyi kötelezettséget így kell megjelölnie.

B4.1.36. A gazdálkodó egység stratégiájára vonatkozó dokumentációnak nem kell túl részletesnek lennie, de elégségesnek kell lennie a 4.2.2. bekezdés (b) pontjának való megfelelés bizonyítására. Az ilyen dokumentáció nem követelmény minden egyes tételre, hanem készülhet portfólióalapon is. Ha például valamely osztály – a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői által jóváhagyott – teljesítménykezelési rendszere világosan mutatja, hogy az osztály teljesítményének értékelése ezen az alapon történt, akkor nincs szükség további dokumentációra a 4.2.2. bekezdés (b) pontjának való megfelelés igazolására.

Beágyazott származékos termékek (4.3. szakasz)

B4.3.1. Amikor egy gazdálkodó egység olyan hibrid szerződésben válik szerződő féllé, amelynek alapszerződése nem a jelen standard hatókörébe tartozó eszköz, a 4.3.3. bekezdés előírja a gazdálkodó egység számára bármely beágyazott származékos termék azonosítását, annak megítélését, hogy szükséges-e azt elkülöníteni az alapszerződéstől, valamint azok esetében, amelyeket el kell különíteni, a származékos termék valós értéken történő értékelését a kezdeti megjelenítéskor és az eredménnyel szemben valós értéken történő értékelését a későbbiekben.

B4.3.2. Amennyiben az alapszerződésnek nincs kijelölt vagy meghatározott lejárata, és az egy gazdálkodó egység nettó eszközeiben való maradványérdekeltséget testesít meg, a gazdasági jellemzői és kockázatai egy tőkeinstrumentuméval megegyezők, és a beágyazott származékos terméknek ugyanazon gazdálkodó egységre vonatkozó tőkejellemzőkkel kell rendelkeznie ahhoz, hogy szorosan kapcsolódónak minősüljön. Amennyiben az alapszerződés nem tőkeinstrumentum, és az megfelel a pénzügyi instrumentum definíciójának, a gazdasági jellemzői és kockázatai egy hitelinstrumentuméval megegyezők.

B4.3.3. Egy beágyazott nem opciós származékos terméket (mint pl. egy beágyazott forward vagy swap) úgy különítenek el az alapszerződésétől annak kifejezett vagy benne foglalt tartalmi feltételei alapján, hogy annak valós értéke nulla lesz a kezdeti megjelenítéskor. Egy beágyazott opció alapú származékos terméket (mint pl. a beágyazott eladási (put), vételi (call) opció, plafon (cap), padló (floor) vagy „swaption”) az opciós jellemző kifejezett feltételei alapján különítik el az alapszerződéstől. Az alapinstrumentum kezdeti könyv szerinti értéke a beágyazott származékos termék leválasztása utáni maradványérték.

B4.3.4. Általában véve, az egyetlen hibrid szerződésbe beágyazott több származékos termék egyetlen összetett beágyazott származékos terméknek minősül. Ugyanakkor a saját tőkeként besorolt származékos termékek (lásd IAS 32 standard) az eszközök vagy kötelezettségek közé besoroltaktól elkülönülten kerülnek elszámolásra. Ezenfelül, amennyiben a hibrid szerződés egynél több beágyazott származékos termékkel rendelkezik, és azok eltérő kockázati kitettségekkel kapcsolatosak, valamint azok bármikor leválaszthatóak, és függetlenek egymástól, azokat egymástól elkülönülten számolják el.

▼**M53**

B4.3.5. A beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai nem minősülnek az alapszerződéssel szoros kapcsolatban lévőnek (4.3.3. bekezdés (a) pont) a következő példákban. Ezekben a példákban, feltételezve, hogy a 4.3.3. bekezdés (b) és (c) pontjában foglalt feltételek is teljesülnek, a gazdálkodó egység a jelen standard alapján a beágyazott származékos terméket az alapszerződéstől elkülönítve számolja el:

a) egy instrumentumba beágyazott olyan eladási (put) opció, amelynek alapján az instrumentum birtokosa kérheti, hogy a kibocsátó vásárolja vissza az instrumentumot pénzeszköz vagy más eszköz olyan összegéért, amely valamely tőkeinstrumentum vagy árutőzsdei termék árától vagy árindexétől függ, nem kapcsolódik szorosan az alap-adósságinstrumentumhoz;

b) az adósságinstrumentum lejáratig hátralévő időtartamának meghosszabbítására vonatkozó opció vagy automatikus rendelkezés nincsen szoros kapcsolatban az alap-adósságinstrumentummal, kivéve, ha a meghosszabbítással egyidejűleg a piaci kamatlábra való kapcsolódó módosítás történik. Amennyiben a gazdálkodó egység adósságinstrumentumot bocsát ki, és annak birtokosa kiír egy vételi (call) opciót az adósságinstrumentumra vonatkozóan egy harmadik személy részére, a kibocsátó a vételi (call) opciót úgy tekinti, mintha a hitelinstrumentum lejáratig hátralévő időtartamának meghosszabbítását, feltéve, hogy a kibocsátótól a vételi (call) opció lehívásának eredményeként megkövetelhetik, hogy részt vegyen a hitel instrumentum újra marketingelésében, vagy hogy elősegítse azt;

c) egy alap-adósságinstrumentumba vagy biztosítási szerződésbe beágyazott részvényindexhez kötött kamat- vagy tőkerész-kifizetések – mely által a kamat vagy a tőkerész összege tőkeinstrumentumok értékéhez kötött – nem kapcsolódnak szorosan az alapinstrumentumhoz, mivel az alap és a beágyazott származékos termékben foglalt kockázatok eltérőek;

d) egy alap adósságinstrumentumba vagy biztosítási szerződésbe beágyazott áruindexhez kötött kamat- vagy tőkerész-kifizetések – mely által a kamat vagy a tőkerész összege a tőzsdei áru (pl. arany) árához kötött – nem kapcsolódnak szorosan az alapinstrumentumhoz, mivel az alap és a beágyazott származékos – termékben foglalt kockázatok eltérőek;

e) egy alap-adósságszerződésbe vagy biztosítási szerződésbe beágyazott vételi (call), eladási (put) vagy előtörlesztési opció nem kapcsolódik szorosan az alapszerződéshez, kivéve, ha:

i. az opció lehívási ára minden lehívás időpontjában hozzávetőleg megegyezik az alap-adósságinstrumentum amortizált bekerülési értékével vagy az alap-biztosítási szerződés könyv szerinti értékével; vagy

ii. az előtörlesztési opció lehívási ára a hitelezőnek megtérít egy olyan összeget, amely legfeljebb az alapszerződés hátralévő időtartamára vonatkozóan elveszített kamat hozzávetőleges jelenértékének felel meg. Az elveszített kamat az előtörlesztett tőkeösszeg és a kamatláb-különbözet szorzata. A kamatláb-különbözet az alapszerződés effektív kamatlábának többlete azon effektív kamatlábhoz viszonyítva, amelyet a gazdálkodó egység az előtörlesztési időpontban megkapna, ha az előtörlesztett tőkeösszeget újra befektetné az alapszerződés hátralévő időtartamára, egy hasonló szerződésbe.

Annak felmérését, hogy a vételi (call) vagy eladási (put) opció szorosan kapcsolódik-e az alap-adósságszerződéshez, az előtt kell elvégezni, hogy az átváltoztatható adósságinstrumentum tőkeeleme – az IAS 32 standarddal összhangban – elkülönítésre kerülne;

▼M53

f) a hitelképességi származékos termékek, amelyek valamely alap-adósságinstrumentumba vannak beágyazva, és amelyek lehetővé teszik, hogy az egyik fél (a „kedvezményezett”) valamely általa tulajdonolt eszköz hitelkockázatát, egy másik félnek (a „kezesnek”) átadja, nincsenek szoros kapcsolatban az alap-adósságinstrumentummal. Az ilyen hitelképességi származékos termékek lehetővé teszik, hogy a kezes az adott eszközzel kapcsolatos hitelkockázatot annak közvetlen tulajdonlása nélkül vállalja át.

B4.3.6. Példa a hibrid szerződés egy olyan pénzügyi instrumentum, amely birtokosának arra biztosít jogot, hogy a pénzügyi instrumentumot eladja a kibocsátó részére pénzeszköz vagy más pénzügyi eszköz olyan összegéért cserében, amely valamely olyan részvény vagy árutőzsdei termék árindexében bekövetkező változás alapján változik, amely növekedhet vagy csökkenhet („visszaadható instrumentum”). Kivéve, ha a kibocsátó a kezdeti megjelenítéskor az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségként jelölte meg a visszaadható instrumentumot, el kell különítenie a beágyazott származékos terméket (azaz az indexhez kötött tőkerészfizetést) a 4.3.3. bekezdés alapján, mivel az alapszerződés a B4.3.2. bekezdés alapján adósságinstrumentum, és az indexhez kötött tőkerész törlesztés a B4.3.5. bekezdés (a) pontja alapján nem kapcsolódik szorosan az alap-adósságinstrumentumhoz. Mivel a tőkerésztörlesztés összege növekedhet vagy csökkenhet, a beágyazott származékos termék egy nem opciós származékos termék, amelynek értéke a mögöttes változóhoz kötött.

B4.3.7. Egy olyan visszaadható instrumentum esetében, amely bármikor a gazdálkodó egység nettó vagyonában meglévő részesedéssel megegyező pénzeszközre váltható (mint pl. egy nyíltvégű befektetési alap jegyei, vagy jegyhez kötött befektetési termékek), a beágyazott származékos termék elkülönítésének, valamint minden egyes komponens elszámolásának hatása az, hogy a hibrid szerződést azon a visszaváltási összegen értékelik, amely a beszámolási időszak végén lenne fizetendő, ha annak birtokosa gyakorolná az instrumentum kibocsátónak történő visszaadására vonatkozó opcióját.

B4.3.8. A beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai az alábbi példákban szoros kapcsolatban vannak az alapszerződés gazdasági jellemzőivel és kockázataival. Ezekben a példákban a gazdálkodó egység a beágyazott származékos terméket nem az alapszerződéstől elkülönítve számolja el:

a) egy olyan beágyazott származékos termék, amelynek a mögöttese egy olyan kamatláb vagy kamatlábindex, amely megváltoztathatja annak a kamatnak az összegét, amely egyébként fizetendő vagy járó lenne egy kamatozó alap-adósságszerződés vagy biztosítási szerződés után, szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, kivéve, ha a hibrid szerződés olyan módon is teljesíthető, hogy annak birtokosa számára nem térülne meg a lényegében a teljes megjelenített befektetése, vagy a beágyazott származékos termék legalább megduplázná a birtokos kezdeti megtérülési rátáját az alapszerződésre vonatkozóan, és ez egy olyan megtérülési rátát eredményezhetne, ami legalább kétszerese lenne az alapszerződéssel azonos feltételekkel rendelkező szerződésekre érvényes piaci rátának;

b) egy adósságinstrumentum kamatlábára vonatkozó beágyazott padló (floor) vagy plafon (cap) szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, feltéve, hogy a plafon (cap) a piaci kamatlábnak megfelelő vagy annál magasabb, és a padló (floor) a piaci kamatlábnak megfelelő vagy annál alacsonyabb az instrumentum kibocsátásának időpontjában, valamint, ha a plafon (cap) és a padló (floor) nem áttételesen van kötve az alapszerződéshez. Hasonlóképpen, egy eszköz (pl. egy árutőzsdei termék) vételére vagy eladására vonatkozó szerződés olyan rendelkezései, amelyek plafon (cap) és padló (floor) értéket állapítanak meg az eszközért fizetendő vagy járó árra vonatkozóan, szorosan kapcsolódnak az alapszerződéshez, amennyiben kezdetben mind a plafon (cap), mind pedig a padló (floor) veszteséges volt, és azok nem áttételesek;

▼**M53**

c) egy beágyazott deviza származékos termék, amely külföldi pénznemben meghatározott tőke vagy kamat fizetések sorozatát biztosítja, és amely egy alap-adósságinstrumentumba van beágyazva (pl. egy két pénznemes kötvény) szorosan kapcsolódik az alap-adósságinstrumentumhoz. Az ilyen származékos terméket nem különítik el az alapinstrumentumtól, mivel az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard előírja, hogy a monetáris tételeken keletkező árfolyamnyereséget vagy -veszteséget az eredményben számolják el;

d) egy olyan alapszerződésbe beágyazott deviza származékos termék, amely nem pénzügyi instrumentum (mint pl. egy szerződés valamely nem pénzügyi tétel megvásárlására vagy eladására, ahol az ár külföldi pénznemben került meghatározásra), szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, feltéve, hogy nem áttételes, nem tartalmaz opciós jellemzőt, és az alábbi pénznemek valamelyikében írja elő a fizetést:

i. a szerződés valamelyik jelentős felének a funkcionális pénzneme;

ii. az a pénznem, amelyben a nemzetközi kereskedelemben szokásosan meghatározzák a vonatkozó megszerzett vagy leszállított termék vagy szolgáltatás árát (mint pl. USD a nyersolajügyleteknél); vagy

iii. egy olyan pénznem, amelyet általában alkalmaznak a nem pénzügyi tételek adás-vételi szerződéseiben abban a gazdasági környezetben, ahol az ügylet lebonyolódik (például egy viszonylag stabil és likvid pénznem, amelyet a helyi üzleti tranzakciók vagy külkereskedelem során általában használnak);

e) egy „csak kamat részbe” vagy „csak tőke részbe” beágyazott előtörlesztési opció szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, feltéve, hogy az alapszerződés i. eredetileg egy olyan pénzügyi instrumentum szerződéses cash flow-inak beszedésére való jog elkülönítésének eredményeként jött létre, amely önmagában és önmagától nem tartalmazott beágyazott származékos terméket; és amely ii. nem tartalmaz olyan feltételeket, amelyek az eredeti alap-adósságszerződésben ne szerepelnének;

f) a lízing alapszerződésbe beágyazott származékos termék szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, ha a beágyazott származékos termék i. egy inflációhoz kötött index, például a lízingfizetéseknek valamilyen fogyasztói árindexhez kötött indexe (feltéve, hogy a lízing nem áttételes, és hogy az index a gazdálkodó egység saját gazdasági környezetének az inflációjához van kötve); ii. a kapcsolódó értékesítéseken alapuló függő bérleti díj; vagy iii. a változó kamatlábakhoz kötött függő bérleti díj;

g) az alap származékos instrumentumba vagy az alap biztosítási szerződésbe ágyazott jegyhez kötési jellemző szorosan kapcsolódik az alapinstrumentumhoz vagy alapszerződéshez, ha a befektetési egységben megadott kifizetéseket a befektetési egységek olyan aktuális értékén értékelik, amely tükrözi az alap eszközeinek valós értékét. A jegyhez kötési jellemző olyan szerződéses feltétel, amely egy belső vagy egy külső befektetési alap egységeiben megadott fizetéseket követel meg;

▼M53

h) a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termék szorosan kapcsolódik az alap biztosítási szerződéshez, ha a beágyazott származékos termék és az alap biztosítási szerződés annyira összefügg, hogy a gazdálkodó egység nem tudja elkülönülten (azaz az alapszerződés figyelembevétele nélkül) értékelni a beágyazott származékos terméket.

Beágyazott származékos termékeket tartalmazó instrumentumok

B4.3.9. A B4.3.1. bekezdésben említetteknek megfelelően, amikor egy gazdálkodó egység olyan hibrid szerződésben válik szerződő féllé, amelynek alapszerződése nem a jelen standard hatókörébe tartozó eszköz, és amely egy vagy több beágyazott származékos terméket foglal magában, a 4.3.3. bekezdés előírja a gazdálkodó egység számára bármely ilyen beágyazott származékos termék azonosítását, annak megítélését, hogy szükséges-e azt elkülöníteni az alapszerződéstől, valamint azok esetében, amelyeket el kell különíteni, a származékos termék valós értéken történő értékelését a kezdeti megjelenítéskor és a későbbiekben. Ezek a követelmények összetettebbek is lehetnek annál, vagy kevésbé megbízható értékelést eredményezhetnek annál, mintha a teljes instrumentumot eredménnyel szemben valós értéken értékelnék. Ezen okból a jelen standard lehetővé teszi, hogy a teljes hibrid szerződést az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöljék meg.

B4.3.10. Az ilyen megjelölés alkalmazható, akár előírja a 4.3.3. bekezdés a beágyazott származékos termékek elkülönítését az alapszerződéstől, akár megtiltja az ilyen elkülönítést. A 4.3.5. bekezdés azonban nem igazolja a hibrid szerződés eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölését a 4.3.5. bekezdés (a) és (b) pontjában leírt esetekben, mivel az ilyen megjelölés nem csökkentené a komplexitást, és nem növelné a megbízhatóságot.

A beágyazott származékos termékek újraértékelése

B4.3.11. A 4.3.3. bekezdéssel összhangban, amikor a gazdálkodó egység először válik szerződő féllé, fel kell mérnie, hogy van-e olyan beágyazott származékos termék, amelyet az alapszerződéstől el kell különíteni, és származékos termékként kell elszámolni. Újbóli felmérést tilos a későbbiekben elvégezni, kivéve, ha a szerződés feltételeiben olyan változás következik be, amely jelentősen módosítja azokat a cash flow-kat, amelyeket a szerződés egyébként megkövetelne, amely esetben szükséges az újbóli felmérés. Azt, hogy a cash flow-k módosulása jelentős-e vagy sem, úgy állapítja meg a gazdálkodó egység, hogy mérlegeli a beágyazott származékos termékkel, az alapszerződéssel vagy a mindkettővel kapcsolatos várható jövőbeli cash flow-k változásának mértékét, valamint azt, hogy a változás jelentős-e a szerződés korábban várt cash flow-ihoz képest.

B4.3.12. A B4.3.11. bekezdés nem alkalmazandó az olyan szerződésekben szereplő beágyazott származékos termékekre, amelyek megszerzése:

a) egy (az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard meghatározása szerinti) üzleti kombináció során történik;

b) közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek az IFRS 3 standard B1–B4. bekezdéseiben ismertetett kombinációja során történik; vagy

c) egy, az IFRS 11 *Közös megállapodások* standard meghatározása szerinti közös vállalkozás létrehozásakor,

vagy azok lehetséges újbóli felmérésekor, az akvizíció időpontjában ([1]).

([1]) Az IFRS 3 standard foglalkozik a beágyazott származékos termékeket tartalmazó szerződéseknek egy üzleti kombináció keretében történő megszerzésével.

▼M53

A pénzügyi eszközök átsorolása (4.4. szakasz)

A pénzügyi eszközök átsorolása

B4.4.1. A 4.4.1. bekezdés előírja, hogy a gazdálkodó egység sorolja át pénzügyi eszközeit, ha megváltoztatja a pénzügyi eszközök kezelésére alkalmazott üzleti modelljét. Az ilyen változások várhatóan rendkívül ritkán fordulnak elő. Az ilyen változásokat a gazdálkodó egység felső vezetése határozza meg külső vagy belső átalakulások eredményeként; a változásoknak a gazdálkodó egység működése szempontjából jelentőseknek és külső felek számára igazolhatóknak kell lenniük. Ennek megfelelően csak akkor beszélhetünk a gazdálkodó egység üzleti modelljének változásáról, amikor a gazdálkodó egység megkezd vagy abbahagy egy működése szempontjából jelentős tevékenységet; ez az eset áll fenn például akkor, ha a gazdálkodó egység megszerez vagy elidegenít egy üzletágat, vagy leállítja annak működését. Az üzleti modell változásának példái többek között a következők lehetnek:

a) A gazdálkodó egység kereskedelmihitel-portfólióval rendelkezik, amelyet rövid távon el kíván adni. A gazdálkodó egység megvásárol egy kereskedelmi hiteleket kezelő vállalatot, amely üzleti modellje alapján a kereskedelmi hiteleket a szerződéses cash flow-k beszedése céljából tartja. A kereskedelmihitel-portfólió most már nem eladó, a jövőben azt együtt kezelik az újonnan megvásárolt kereskedelmi hitelekkel, és valamennyit a szerződéses cash flow-k beszedése érdekében tartják.

b) Egy pénzügyi szolgáltatásokat nyújtó társaság lakossági jelzáloghitel-üzletágának bezárása mellett dönt. A jövőben nem köt új ügyleteket, és a pénzügyi szolgáltató jelzáloghitel-portfólióját aktív marketingtevékenység kíséretében próbálja értékesíteni.

B4.4.2. A gazdálkodó egység üzleti modelljének céljában bekövetkező változást az átsorolás időpontját megelőzően kell végrehajtani. Ha például egy pénzügyi szolgáltató február 15-én úgy dönt, hogy bezárja lakossági jelzáloghitel-üzletágát, és ezért az összes érintett eszközt április 1-jén (a gazdálkodó egység következő beszámolási időszakának első napján) át kell sorolnia, akkor február 15. után nem köthet új ügyleteket, és más módon sem folytathat korábbi üzleti modelljével konzisztens tevékenységeket.

B4.4.3. Nem minősülnek az üzleti modell megváltoztatásának az alábbiak:

a) egyes meghatározott pénzügyi eszközökkel kapcsolatos szándékok módosulása (a piaci feltételek jelentős megváltozása esetén sem);

b) a pénzügyi eszközök egy meghatározott piacának ideiglenes megszűnése;

c) pénzügyi eszközök átadása a gazdálkodó egység eltérő üzleti modellt követő részei között.

ÉRTÉKELÉS (5. FEJEZET)

Kezdeti értékelés (5.1. szakasz)

B5.1.1. A pénzügyi instrumentum kezdeti megjelenítéskori valós értéke rendszerint az ügyleti ár (vagyis a szolgáltatott vagy kapott ellenérték valós értéke, lásd a B5.1.2.A. bekezdést és az IFRS 13 standardot). Ha azonban az ellenérték egy részét nem a pénzügyi instrumentumért, hanem valami másért adják vagy kapják, a gazdálkodó egység köteles

▼M53

értékelni a pénzügyi instrumentum valós értékét. Például egy hosszú lejáratú, nem kamatozó kölcsön vagy követelés valós értékét a jövőbeni pénzbefolyásoknak egy hasonló hitelminősítésű hasonló instrumentum (a hasonlóság kiterjed a devizanemre, a futamidőre, a kamatláb típusára és egyéb tényezőkre) érvényben lévő piaci kamatlábával (kamatlábaival) történő diszkontálásával értékelik. Minden további kölcsönadott összeg költség vagy bevételcsökkentés, hacsak nem felel meg egy másfajta eszközként való megjelenítés feltételeinek.

B5.1.2. Ha a gazdálkodó egység olyan kölcsönt keletkeztet, amelynek a kamatozása különbözik a piaci kamattól (például 5 százalék, miközben a hasonló kölcsönök piaci kamata 8 százalék), és kompenzációként valamilyen induló kifizetésben részesül, a gazdálkodó egység a kölcsönt valós értékén, vagyis a kapott díjtól megtisztítva mutatja ki.

B5.1.2A. A pénzügyi instrumentum kezdeti megjelenítéskori valós értékének legjobb bizonyítéka rendszerint az ügyleti ár (vagyis a szolgáltatott vagy kapott ellenérték valós értéke, lásd továbbá az IFRS 13 standardot). Ha a gazdálkodó egység azt állapítja meg, hogy a kezdeti megjelenítéskor a valós érték eltér az 5.1.1A. bekezdésben említett ügyleti ártól, a gazdálkodó egység köteles a szóban forgó instrumentumot az adott időpontban az alábbiak szerint elszámolni:

a) az 5.1.1. bekezdésben előírt értékeléssel, ha az említett valós értéket az azonos eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó aktív piaci jegyzett ár (vagyis egy 1. szintű input) bizonyítja, vagy olyan értékelési technikán alapul, amely kizárólag megfigyelhető piacokról származó adatokat használ. A gazdálkodó egység köteles a kezdeti megjelenítéskori valós érték és az ügyleti ár különbözetét nyereségként vagy veszteségként megjeleníteni.

b) minden egyéb esetben az 5.1.1. bekezdésben előírt értékeléssel, a kezdeti megjelenítéskori valós érték és az ügyleti ár különbözetének elhalasztása érdekében módosítva. A kezdeti megjelenítést követően a gazdálkodó egység csak annyiban köteles az említett halasztott különbözetet nyereségként vagy veszteségként megjeleníteni, amennyiben az valamely tényező (ideértve az időt is) olyan változásából származik, amelyet a piaci szereplők figyelembe vennének az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor.

Későbbi értékelés (5.2. és 5.3. szakasz)

B5.2.1. Ha egy pénzügyi instrumentumot, amelyet korábban pénzügyi eszközként mutattak ki, valós értéken értékelnek, és a valós értéke nulla alá esik, az a 4.2.1. bekezdésnek megfelelően értékelt pénzügyi kötelezettség. Mindazonáltal az olyan alapszerződéssel rendelkező hibrid szerződéseket, amely az e standard hatókörébe tartozó eszköznek minősül, mindig a 4.3.2. bekezdéssel összhangban kell értékelni.

B5.2.2. Az alábbi példa az ügyleti költségeknek az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz kezdeti és későbbi értékelésében történő elszámolását szemlélteti az 5.7.5. vagy a 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően. A gazdálkodó egység egy pénzügyi eszközt 100 CU értéken szerez meg, plusz 2 CU vételi jutalékot fizet. A gazdálkodó egység kezdeti megjelenítéskor 102 CU értéken jeleníti meg az eszközt. A beszámolási időszak vége egy nappal később van, ekkor az eszköz jegyzett piaci ára 100 CU. Ha eladnák az eszközt, 3 CU összegű jutalékot kellene fizetni. Ebben az időpontban a gazdálkodó egység az eszközt 100 CU értéken értékeli (figyelmen kívül hagyva az esetleges értékesítési jutalékot), az egyéb átfogó jövedelemben pedig 2 CU veszteséget jelenít meg. Ha a pénzügyi eszközt a 4.1.2A. bekezdéssel összhangban az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelik, az ügyleti költségeket az effektívkamatláb-módszert alkalmazva amortizálják az eredménnyel szemben.

▼M53

B5.2.2A. Egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség későbbi értékelésének és a B5.1.2A. bekezdésben leírt nyereségek vagy veszteségek későbbi megjelenítésének meg kell felelnie e standard követelményeinek.

Tőkeinstrumentumokban lévő befektetések és az e befektetésekre vonatkozó szerződések

B5.2.3. A tőkeinstrumentumokban lévő befektetéseket és az e befektetésekre vonatkozó szerződéseket valós értéken kell értékelni. Bizonyos körülmények között mindazonáltal a bekerülési érték a valós érték megfelelő becslését jelentheti. Ez lehet a helyzet, ha nem áll rendelkezésre elégséges újabb információ a valós érték értékeléséhez, vagy ha sokféle lehetséges valós értéken történő értékelés érhető el, és ezek közül a bekerülési érték a valós érték legjobb becslése.

B5.2.4. Többek között az alábbiak utalhatnak arra, hogy a bekerülési érték nem tükrözi a valós értéket:

a) jelentős változás a befektetést befogadó teljesítményében a költségvetésekhez, tervekhez vagy köztes célokhoz képest;

b) változás az arra vonatkozó várakozásokban, hogy a befektetést befogadó eléri a termékkel kapcsolatos technikai mérföldköveket;

c) jelentős változás a befektetést befogadó saját tőkéjének, termékének vagy potenciális termékének piacán;

d) jelentős változás a világgazdaságban vagy abban a gazdasági környezetben, amelyben a befektetést befogadó működik;

e) jelentős változás hasonló gazdálkodó egységek teljesítményében vagy a teljes piac által adott értékelésekben;

f) a befektetést befogadó belső problémái, például csalás, kereskedelmi viták, peres ügyek, változások az igazgatásban vagy a stratégiában;

g) külső ügyletek bizonyítéka a befektetést befogadó saját tőkéjében, akár a befektetést befogadó (pl. új tőkekibocsátás) által, akár tőkeinstrumentumok harmadik felek közötti átadása által.

B5.2.5. A B5.2.4. bekezdésben foglalt lista nem teljes körű. A gazdálkodó egységnek a befektetést befogadó teljesítményére és működésére vonatkozó minden olyan információt fel kell használnia, amely a kezdeti megjelenítést követően elérhetővé válik. Amennyiben léteznek ilyen releváns tényezők, azt jelezhetik, hogy előfordulhat, hogy a bekerülési érték nem tükrözi a valós értéket. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység köteles értékelni a valós értéket.

B5.2.6. A bekerülési érték soha nem lehet a jegyzett tőkeinstrumentumokban lévő befektetések (vagy a jegyzett tőkeinstrumentumokra vonatkozó szerződések) valós értékének legjobb becslése.

▼M53

Az amortizált bekerülési érték értékelése (5.4. szakasz)

Effektívkamatláb-módszer

B5.4.1. Az effektívkamatláb-módszer alkalmazásával a gazdálkodó egység azonosítja a pénzügyi instrumentum effektív kamatlábának szerves részét képező díjakat. A pénzügyi szolgáltatások díjainak leírása nem feltétlenül ad információt a nyújtott szolgáltatások jellegéről és tárgyáról. A pénzügyi instrumentum effektív kamatlábának szerves részét alkotó díjakat az effektív kamatláb módosításaként kezelik, kivéve, ha a pénzügyi instrumentumot valós értéken értékelik, és a valós érték változását az eredményben jelenítik meg. Ezekben az esetekben a díjakat az instrumentum kezdeti megjelenítésekor bevételként vagy ráfordításként jelenítik meg.

B5.4.2. A pénzügyi instrumentum effektív kamatlábának szerves részét képező díjak közé tartoznak:

a) a gazdálkodó egység által kapott, pénzügyi eszköz létrehozásához vagy megszerzéséhez kapcsolódó keletkeztetési díjak. E díjak közé az olyan tevékenységekért kapott ellentételezések tartozhatnak, mint a hitelfelvevő pénzügyi helyzetének értékelése, a garanciák, biztosítékok és más biztonsági intézkedések értékelése és nyilvántartásba vétele, tárgyalás az instrumentum feltételeiről, a dokumentumok előkészítése és feldolgozása és az ügylet lezárása. E díjak a keletkező pénzügyi instrumentumban való részvétel megteremtésének szerves részét képezik;

b) a gazdálkodó egység által olyan hitel keletkeztetéséért kapott elkötelezettségi díjak, amely esetében a hitelnyújtási elkötelezettséget nem a 4.2.1. bekezdés (a) pontjával összhangban értékelik, és valószínű, hogy a gazdálkodó egység különleges kölcsönmegállapodást köt. E díjak egy pénzügyi instrumentum megszerzésében való folyamatos részvétel ellentételezésének tekintendők. Ha az elkötelezettség anélkül jár le, hogy a gazdálkodó egység rendelkezésre bocsátotta volna a hitelt, a díjat lejáratkor bevételként kell megjeleníteni;

c) az amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek kibocsátása után fizetett keletkeztetési díjak. E díjak pénzügyi kötelezettségben való részvétel megteremtésének szerves részét képezik. A gazdálkodó egység megkülönbözteti a pénzügyi kötelezettség effektív kamatlábának szerves részét képező díjakat és költségeket a szolgáltatások (pl. a befektetéskezelési szolgáltatások) nyújtásának jogához kapcsolódó keletkeztetési díjaktól és ügyleti költségektől.

B5.4.3. A pénzügyi instrumentum effektív kamatlábának nem szerves részét alkotó és az IFRS 15 standardnak megfelelően elszámolt díjak közé a következők tartoznak:

a) hitelszolgálatért felszámított díjak;

b) olyan hitel keletkeztetéséért felszámított elkötelezettségi díjak, amely esetében a hitelnyújtási elkötelezettséget nem a 4.2.1. bekezdés (a) pontjával összhangban értékelik, és nem valószínű, hogy különleges kölcsönmegállapodás jön létre; és

c) olyan gazdálkodó egység által kapott hitelszindikálási díjak, amely hitelt közvetít és a hitelcsomagból saját magának nem tart meg semmit (vagy más résztvevőkkel azonos effektív kamatláb és hasonló kockázat mellett tartja meg a csomag egy részét).

▼**M53**

B5.4.4. Az effektív kamatláb módszer alkalmazásakor a gazdálkodó egység általában a pénzügyi instrumentum várható élettartama alatt amortizálja az effektív kamatláb kiszámítása során figyelembe vett díjakat, kapott és adott pontokat, tranzakciós költségeket és az egyéb felárakat vagy diszkontokat. Ha azonban a díjak, fizetett vagy kapott pontok, tranzakciós költségek, felárak vagy diszkontok rövidebb időszakra vonatkoznak, e rövidebb időszakot alkalmazzák. Ez az eset áll fenn, ha a változót, amelyre a díjak, fizetett vagy kapott pontok, tranzakciós költségek, felárak vagy diszkontok vonatkoznak, a pénzügyi instrumentum várható lejárata előtt a piaci szintnek megfelelően átárazzák. Ilyen esetben a megfelelő amortizációs időszak a következő ilyen átárazási időpontig hátralevő időszak. Például, amennyiben egy változó kamatozású pénzügyi instrumentumra vonatkozó felár vagy diszkont az adott pénzügyi instrumentumon az utolsó kamatfizetés óta felhalmozott kamatot, vagy a kamat piaci szinthez való utolsó igazítása óta eltelt időszak alatti kamatváltozásokat tükrözi, azt a következő piaci szinthez való kamatigazításig terjedő időszak alatt amortizálják. Ennek oka, hogy a felár vagy a diszkont a következő kamatmódosításig terjedő időszakra vonatkozik, mivel az a változó, amelyre a felár vagy a diszkont vonatkozik (azaz a kamatláb), ebben az időpontban módosul a piaci szintre. Amennyiben ugyanakkor a felár vagy a diszkont a pénzügyi instrumentumban meghatározott változó kamaton felüli hitelképességi kamatkülönbözetben bekövetkező változások, vagy más olyan változó eredménye, amely nem kerül a piaci szintre kiigazításra, azt a pénzügyi instrumentum várható élettartama alatt amortizálják.

B5.4.5. Változó kamatozású pénzügyi eszközök és változó kamatozású pénzügyi kötelezettségek esetén a cash flow-k meghatározott időszakonként, a piaci kamatláb mozgásainak tükrözése céljából történő újrabecslése megváltoztatja az effektív kamatlábat. Amennyiben egy változó kamatozású pénzügyi eszközt vagy egy változó kamatozású pénzügyi kötelezettséget kezdetben a futamidő lejáratakor járó vagy fizetendő tőkeösszeggel azonos értéken jelenítettek meg, a jövőbeni kamatfizetések újrabecslésének általában nincs jelentős hatása az eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értékére.

B5.4.6. Amennyiben a gazdálkodó egység módosítja a fizetendő vagy befolyó összegekre vonatkozó becsléseit (az 5.4.3. bekezdésének megfelelő módosításokat és a várható hitelezési veszteségekre vonatkozó becslések változásait kivéve), módosítania kell a pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékét vagy a pénzügyi kötelezettség (vagy a pénzügyi instrumentumok egy csoportja) amortizált bekerülési értékét, hogy az a szerződéses tényleges és módosított becsült cash flow-kat tükrözze. A gazdálkodó egység a pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékét, illetve a pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értékét a szerződéses becsült jövőbeli cash flow-k jelenértékeként számítja újra, ahol a diszkontráta a pénzügyi instrumentum eredeti effektív kamatlába (vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök esetében a hitelkorrigált effektív kamatláb), vagy adott esetben a 6.5.10. bekezdésnek megfelelően számított felülvizsgált effektív kamatláb. A módosítást az eredményben jelenítik meg bevételként vagy ráfordításként.

B5.4.7. Egyes esetekben a pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítéskor értékvesztettnek minősül, mivel nagyon magas a hitelkockázat és vásárlás esetén nagymértékű diszkonttal kerül megszerzésre. A kezdeti megjelenítéskor értékvesztettnek minősített vásárolt vagy keletkeztetett pénzügyi eszközök hitelkorrigált effektív kamatlábának kiszámítása során a gazdálkodó egység köteles a becsült cash flow-kban figyelembe venni a kezdeti becsült hitelveszteséget. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a hitelkorrigált effektív kamatláb kizárólag azért alkalmazandó, mert a kezdeti megjelenítéskor magas a pénzügyi eszköz hitelkockázata.

▼M53

Tranzakciós költségek

B5.4.8. A tranzakciós költségek magukban foglalják az ügynököknek (beleértve az értékesítési ügynökként eljáró munkavállalókat), tanácsadóknak, brókereknek és kereskedőknek fizetett díjakat és jutalékokat, a szabályozó hatóságok és értéktőzsdék által kivetett díjakat, az átruházással kapcsolatos adókat és illetékeket. A tranzakciós költségek nem foglalják magukban a hitelezéskor keletkező felárat vagy diszkontot, a finanszírozási költségeket vagy a belső adminisztrációs vagy tartási költségeket.

Leírás

B5.4.9. A leírás vonatkozhat a pénzügyi eszköz egészére vagy annak egy részére. Például a gazdálkodó egység egy pénzügyi eszköz kapcsán a biztosíték érvényesítését tervezi és a biztosítékból a pénzügyi eszköz legfeljebb 30 %-ának visszanyerését várja. Ha a gazdálkodó egységnek nincs megalapozott kilátása arra, hogy a pénzügyi eszközből jövőbeli cash flow-kat nyerjen vissza, a pénzügyi eszköz 70 %-át kell leírnia.

Értékvesztés (5.5. szakasz)

Együttes és egyedi alapú értékelés

B5.5.1. Annak érdekében, hogy teljesüljön az élettartami hitelezési veszteség megjelenítésére vonatkozó cél azon pénzügyi eszközök tekintetében, amelyek esetében a kezdeti megjelenítés óta jelentősen nőtt a hitelkockázat, szükség lehet a hitelkockázat jelentős növekedésének együttes alapon történő értékelésére olyan információk figyelembevételével, amelyek például pénzügyi instrumentumok csoportjának vagy alcsoportjának jelentős hitelkockázat-növekedésére utalnak. Ennek célja azt biztosítani, hogy a gazdálkodó egység akkor is teljesíti az élettartami várható hitelezési veszteségek jelentős hitelkockázat-növekedés esetén való megjelenítésére vonatkozó célkitűzést, ha a hitelkockázat jelentős növekedésére vonatkozó bizonyítékok az egyes instrumentumok szintjén még nem állnak rendelkezésre.

B5.5.2. Az élettartami várható hitelezési veszteségek megjelenítésére elvárhatóan általában a pénzügyi instrumentum késedelmes tétellé válása előtt kerül sor. A hitelkockázat tipikusan már a pénzügyi instrumentum késedelmes tétellé válása, illetve más hitelfelvevő-specifikus követő tényezők (például módosítás vagy szerkezetátalakítás) észlelése előtt jelentősen megnő. Következésképpen, amennyiben aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre áll a késedelemre vonatkozó információnál előretekintőbb ésszerű és indokolható információ, azt kötelező felhasználni a hitelkockázat változásának értékeléséhez.

B5.5.3. Mindazonáltal a pénzügyi instrumentumok jellege és a pénzügyi instrumentumok bizonyos csoportjai esetében a hitelkockázatról rendelkezésre álló információk függvényében előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység nem képes az egyes pénzügyi instrumentumok hitelkockázatának jelentős változását az adott pénzügyi instrumentum késedelmes tétellé válása előtt azonosítani. Ez lehet a helyzet az olyan pénzügyi instrumentumok, például a lakossági hitelek esetében, amelyekről az egyedi instrumentum szintjén mindaddig nem vagy alig állnak rendelkezésre rendszeresen előállított és ellenőrzött, aktualizált hitelkockázati információk, amíg az ügyfél meg nem szegi a szerződéses feltételeket. Amennyiben az egyedi pénzügyi instrumentumok hitelkockázatának változását nem sikerül az instrumentumok késedelmes tétellé válása előtt azonosítani, a kizárólag az egyedi pénzügyi instrumentum szintű hitelinformáción alapuló elszámolt veszteség nem tükrözné hűen a hitelkockázatban a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett változásokat.

▼**M53**

B5.5.4. Egyes esetekben a gazdálkodó egység nem rendelkezik aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló, ésszerű és indokolható információval ahhoz, hogy az egyedi instrumentum szintjén értékelje az élettartami várható hitelezési veszteségeket. Ez esetben az élettartami várható hitelezési veszteségeket együttes alapon, átfogó hitelkockázati információk figyelembevételével kell megjeleníteni. Ezen átfogó hitelkockázati információnak nem csupán a késedelemre vonatkozó információt, hanem minden releváns hitelinformációt, többek között az előretekintő makrogazdasági információkat is tartalmaznia kell annak érdekében, hogy jó közelítését adja az élettartami várható hitelezési veszteségek megjelenítésének az egyedi instrumentum szintjén a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett jelentős hitelkockázat-növekedés esetén.

B5.5.5. A hitelkockázat jelentős növekedésének meghatározása és az együttes alapú elszámolt veszteség megjelenítése céljából a gazdálkodó egység a közös hitelkockázati jellemzők alapján csoportosíthatja a pénzügyi instrumentumokat annak érdekében, hogy megkönnyítse a hitelkockázat jelentős növekedésének időben történő azonosítását célzó elemzést. A gazdálkodó egység nem fedheti el ezen információt a különböző kockázati jellemzőkkel rendelkező pénzügyi instrumentumok egy csoportba vonásával. A közös hitelkockázati jellemzők közé tartoznak többek között az alábbiak:

a) az instrumentum típusa;

b) hitelkockázati besorolások;

c) a biztosíték típusa;

d) a kezdeti megjelenítés időpontja;

e) a lejáratig hátralévő idő;

f) iparág;

g) a hitelfelvevő földrajzi helyzete; és

h) a biztosíték pénzügyi eszközhöz viszonyított értéke, amennyiben az hatással van a nemteljesítés bekövetkezésének valószínűségére (pl. egyes joghatóságokban az adós vagyonából történő végrehajtás lehetőségét nem biztosító kölcsönök vagy a hitelfedezeti arány).

B5.5.6. Az 5.5.4. bekezdés az élettartami várható hitelezési veszteségek megjelenítését minden olyan pénzügyi instrumentum esetében előírja, amelynek hitelkockázata a kezdeti megjelenítés óta jelentősen nőtt. E célkitűzés teljesítése érdekében, amennyiben a gazdálkodó egység nem képes közös hitelkockázati jellemzők alapján csoportosítani azokat a pénzügyi instrumentumokat, amelyek esetében a kezdeti megjelenítés óta jelentősen nőtt a hitelkockázat, úgy a pénzügyi eszközök azon része tekintetében kell megjelenítenie az élettartami várható hitelezési veszteséget, amely esetében a hitelkockázat növekedését jelentősnek tekintik. A pénzügyi instrumentumoknak a hitelkockázat-változás együttes alapú értékelését célzó csoportosítása idővel – az egyedi pénzügyi instrumentumokra vagy azok csoportjaira vonatkozó új információk felmerülésével – változhat.

▼M53

Az élettartami várható hitelezési veszteségek megjelenítésének időzítése

B5.5.7. Annak értékelése, hogy meg kell-e jeleníteni élettartami várható hitelezési veszteséget, a nemteljesítés valószínűségében vagy kockázatában a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett jelentős növekedésen alapul (függetlenül attól, hogy a hitelkockázat növekedését tükrözendő újraárazták-e a pénzügyi instrumentumot), nem pedig a pénzügyi eszköznek a beszámoló fordulónapján fennálló értékvesztettségére vonatkozó bizonyítékon vagy a nemteljesítés tényleges bekövetkezésén. A hitelkockázat általában jelentősen megnő, mielőtt a pénzügyi eszköz értékvesztetté válik vagy tényleges nemteljesítésre kerül sor.

B5.5.8. A hitelnyújtási elkötelezettségek esetében a gazdálkodó egység azon hitelre vonatkozó nemteljesítési kockázat változásait veszi figyelembe, amelyre a hitelnyújtási elkötelezettség vonatkozik. A pénzügyi garanciaszerződések esetében a gazdálkodó egység az annak kockázatában bekövetkező változásokat veszi figyelembe, hogy az adott kötelezett nem teljesíti a szerződést.

B5.5.9. A hitelkockázatban a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett változás jelentős mivolta a nemteljesítés bekövetkezésének kezdeti megjelenítéskori kockázatától függ. Vagyis abszolút értékben a nemteljesítés kockázatának adott nagyságú változása jelentősebb lesz az alacsonyabb kezdeti nemteljesítési kockázatú pénzügyi instrumentum esetében, mint a magasabb kezdeti nemteljesítési kockázatú pénzügyi instrumentum esetében.

B5.5.10. A hasonló hitelkockázatú pénzügyi instrumentumok esetében a nemteljesítés kockázata annál nagyobb, minél hosszabb az instrumentum várható élettartama; egy AAA besorolású, 10 év várható élettartamú kötvény nemteljesítési kockázata például nagyobb, mint egy AAA besorolású, 5 év várható élettartamú kötvényé.

B5.5.11. A várható élettartam és a nemteljesítési kockázat közötti kapcsolat miatt a hitelkockázat változása nem értékelhető egyszerűen a nemteljesítés abszolút kockázatában az idő során bekövetkező változás összehasonlításával. Ha például egy tízéves várható élettartamú pénzügyi instrumentum nemteljesítési kockázata a kezdeti megjelenítéskor azonos ugyanezen pénzügyi instrumentum egy későbbi időszakbeli nemteljesítési kockázatával, amikor a várható élettartama már csak öt év, ez a hitelkockázat növekedésére utalhat. Ennek oka, hogy a nemteljesítési kockázat a várható élettartam során az idő múlásával általában csökken, ha a hitelkockázat változatlan és a pénzügyi instrumentum közelebb kerül a lejáratához. Azon pénzügyi instrumentumok esetében azonban, amelyeknek csak a lejárathoz közel vannak jelentős fizetési kötelezettségei, a nemteljesítés kockázata nem feltétlenül csökken az idő múlásával. Ilyen esetben a gazdálkodó egységnek más olyan minőségi tényezőket is figyelembe kell vennie, amelyek bizonyítják, hogy jelentősen nőtt-e a hitelkockázat a kezdeti megjelenítés óta.

B5.5.12. A gazdálkodó egység különböző megközelítéseket alkalmazhat annak értékelése során, hogy a kezdeti megjelenítés óta jelentősen nőtt-e valamely pénzügyi instrumentum hitelkockázata, illetve a várható hitelezési veszteségek értékelésekor. A gazdálkodó egység különböző megközelítéseket alkalmazhat a különböző pénzügyi instrumentumok esetében. A nemteljesítés explicit valószínűségét önmagában bemeneti adatként nem tartalmazó megközelítés (mint például a hitelezésiveszteség-rátán alapuló megközelítés) összeegyeztethető lehet e standard követelményeivel, feltéve, hogy a gazdálkodó egység képes elkülöníteni a nemteljesítés kockázatában bekövetkező változásokat a várható hitelezési veszteségek más tényezőiben (például a biztosítékban) bekövetkező változásoktól, és az értékelés során figyelembe veszi a következőket:

▼M53

a) a nemteljesítés kockázatában a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett változás;

b) a pénzügyi instrumentum várható élettartama; és

c) a hitelkockázatot adott esetben befolyásoló ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információk.

B5.5.13. A módszernek, amely annak meghatározására szolgál, hogy a pénzügyi instrumentum hitelkockázata jelentősen nőtt-e a kezdeti megjelenítés óta, figyelembe kell vennie a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok csoportjának) jellemzőit és a hasonló pénzügyi instrumentumok múltbeli nemteljesítési mintázatait. Az 5.5.9. bekezdésben foglalt követelmény ellenére azon pénzügyi instrumentumok esetében, amelyeknél a nemteljesítési mintázat nem koncentrálódik az élettartam egy bizonyos pontjára, a következő 12 hónapban bekövetkező nemteljesítés kockázatának változása ésszerű közelítését adhatja a nemteljesítési kockázat teljes élettartam alatt bekövetkező változásának. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység használhatja a következő 12 hónapban bekövetkező nemteljesítés kockázatának változását annak meghatározására, hogy a hitelkockázat jelentősen nőtt-e a kezdeti megjelenítés óta, feltéve, hogy a körülmények nem utalnak a teljes élettartamra vonatkozó értékelés szükségességére.

B5.5.14. Mindazonáltal egyes pénzügyi instrumentumok esetében, illetve bizonyos körülmények között előfordulhat, hogy nem megfelelő a következő 12 hónapban bekövetkező nemteljesítés kockázatának változását alkalmazni annak meghatározására, hogy meg kell-e jeleníteni az élettartami várható hitelezési veszteségeket. A következő 12 hónapban bekövetkező nemteljesítés kockázatának változása például a következő esetekben nem jelent megfelelő alapot annak meghatározására, hogy egy 12 hónapnál hosszabb lejáratú pénzügyi instrumentum hitelkockázata nőtt-e:

a) a pénzügyi instrumentumnak csak a következő 12 hónapon túl vannak jelentős fizetési kötelezettségei;

b) a releváns makrogazdasági vagy egyéb hiteltényezőkben olyan változások következtek be, amelyeket a következő 12 hónapban bekövetkező nemteljesítés kockázata nem tükröz megfelelő módon; vagy

c) a hiteltényezők változásai csak 12 hónapon túl vannak hatással (vagy vannak erőteljesebb hatással) a pénzügyi instrumentum hitelkockázatára.

Annak meghatározása, hogy jelentős mértékben nőtt-e a hitelkockázat a kezdeti megjelenítés óta

B5.5.15. Annak meghatározása során, hogy szükség van-e az élettartami várható hitelezési veszteségek megjelenítésére, a gazdálkodó egységnek az 5.5.17. bekezdés (c) pontjával összhangban azon ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információkat kell figyelembe vennie, amelyek hatással lehetnek a hitelkockázatra. A gazdálkodó egységnek nem kell teljes körű információkeresést végeznie annak meghatározása során, hogy a hitelkockázat jelentősen nőtt-e a kezdeti megjelenítés óta.

▼M53

B5.5.16. A hitelkockázat-elemzés többtényezős és holisztikus elemzés: az, hogy egy adott tényező releváns-e, és más tényezőkhöz viszonyítva milyen súlya van, a termék típusától, a pénzügyi instrumentum és a hitelfelvevő, valamint a földrajzi terület jellemzőitől függ. A gazdálkodó egységnek azokat az ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információkat kell figyelembe vennie, amelyek az értékelt pénzügyi instrumentum szempontjából relevánsak. Előfordulhat azonban, hogy egyes tényezők és mutatók nem azonosíthatók egy egyedi pénzügyi instrumentum szintjén. Ez esetben a tényezőket vagy mutatókat a pénzügyi instrumentumok megfelelő portfóliói, portfóliócsoportjai vagy portfólióinak részei tekintetében kell értékelni annak meghatározásához, hogy az 5.5.3. bekezdésben foglalt, az élettartami várható hitelezési veszteségek megjelenítésére vonatkozó követelmény teljesül-e.

B5.5.17. A hitelkockázat változásának értékelése során többek között az alábbi információk lehetnek relevánsak:

a) a hitelkockázat belső ármutatóinak jelentős változása a hitelkockázatban a kezdet óta bekövetkezett változás eredményeként, többek között – de nem kizárólag – az a hitelképességi kamatkülönbözet, amely akkor keletkezne, ha egy adott pénzügyi instrumentumot vagy ugyanazon feltételekkel és részes féllel egy hasonló pénzügyi instrumentumot keletkeztetnének vagy bocsátanának ki a beszámoló fordulónapján;

b) meglévő pénzügyi instrumentum rátáiban vagy feltételeiben bekövetkező egyéb változások, amelyek a pénzügyi instrumentum hitelkockázatában a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett változások miatt jelentősen különböznének, ha az instrumentumot a beszámoló fordulónapján keletkeztetnék vagy bocsátanák ki (pl. szigorúbb kötelezettségvállalások, magasabb biztosíték vagy garancia, magasabb jövedelemfedezet);

c) egy adott pénzügyi instrumentum vagy azonos várható élettartamú hasonló pénzügyi instrumentumok hitelkockázatának külső piaci mutatóiban bekövetkező jelentős változások. A piaci mutatókban bekövetkező változások közé tartozik egyebek mellett:

i. a hitelképességi kamatkülönbözet;

ii. a hitel-nemteljesítési csereügylet árai a hitelfelvevő számára;

iii. azon időszak hossza, amikor a pénzügyi eszköz valós értéke alacsonyabb volt, mint az amortizált bekerülési értéke, illetve e különbség mértéke; és

iv. a hitelfelvevőhöz kapcsolódó egyéb piaci információk, például a hitelfelvevő adósság- és tőkeinstrumentumainak árváltozása;

d) a pénzügyi instrumentum külső hitelminősítésének tényleges vagy várt jelentős változása;

e) a hitelfelvevő belső hitelminősítésének tényleges vagy várt lerontása vagy a hitelkockázat belső értékeléséhez használt viselkedésminősítés romlása. A belső hitelminősítések és belső viselkedésminősítések megbízhatóbbak, ha azokat külső hitelminősítésekhez rendelik vagy nemteljesítési tanulmányok támasztják alá;

▼M53

f) meglévő vagy előre jelzett negatív változások az üzleti, pénzügyi vagy gazdasági körülményekben, amelyek várhatóan jelentős változást okoznak a hitelfelvevő fizetési kötelmeinek teljesítésére vonatkozó képességében, például a kamatlábak tényleges vagy várt növekedése vagy a munkanélküliségi ráták jelentős mértékű, tényleges vagy várt növekedése;

g) a hitelfelvevő működési eredményeinek tényleges vagy várt jelentős változása. Ide tartozik többek között a bevételek vagy árrések tényleges vagy várt csökkenése, a működési kockázatok növekedése, a működő tőke hiányosságai, a csökkenő eszközminőség, a mérlegben szereplő megnövekedett tőkeáttétel, a likviditás, igazgatási problémák vagy az üzletág hatályának vagy a szervezeti struktúrának a változása (például a működés megszüntetése az üzletág egyik szegmensében), ami jelentős változást okoz a hitelfelvevő azon képességében, hogy teljesítse fizetési kötelmeit;

h) ugyanazon hitelfelvevő más pénzügyi instrumentumainak jelentős hitelkockázat-növekedése;

i) a hitelfelvevő szabályozói, gazdasági vagy technológiai környezetének jelentős mértékű tényleges vagy várt negatív változása, ami jelentős változást okoz a hitelfelvevő azon képességében, hogy teljesítse fizetési kötelmeit, például a hitelfelvevő termékei iránti kereslet csökkenése a technológia fejlődése miatt;

j) jelentős változások a kötelmet alátámasztó biztosíték értékében vagy harmadik fél által vállalt garanciák vagy hitelminőség-javítási lehetőségek minőségében, amelyek várhatóan csökkentik az arra irányuló gazdasági ösztönzőket, hogy a hitelfelvevő teljesítse a tervezett szerződéses kifizetéseket, vagy más módon vannak hatással a nemteljesítés valószínűségére. Ha például a biztosíték értéke az ingatlanárak csökkenése miatt csökken, az bizonyos joghatóságokban erőteljesebb ösztönzőt jelent a hitelfelvevők számára a nemteljesítésre;

k) jelentős változás a részvényes (vagy magánszemély esetén annak szülei) által nyújtott garancia minőségében, ha a részvényes (vagy a szülők) esetében mind az ösztönző, mind a pénzügyi képesség fennáll arra, hogy tőke- vagy készpénzjuttatás révén megakadályozza a nemteljesítést;

l) jelentős változások, például az anyavállalattól vagy más kapcsolt vállalkozástól kapott pénzügyi támogatás csökkenése vagy a hitelminőség-javítási lehetőségek minőségének várható jelentős változása, amelyek várhatóan csökkentik az arra irányuló gazdasági ösztönzőket, hogy a hitelfelvevő teljesítse a tervezett szerződéses kifizetéseket. A hitelminőség-javítások és a támogatások magukban foglalják a kezes pénzügyi helyzetének figyelembevételét és/vagy az értékpapírosítás keretében kibocsátott részesedések esetében annak figyelembevételét, hogy a hátrasorolt érdekeltségek várhatóan képesek-e elnyelni a (például az értékpapír mögötteseként szolgáló kölcsönökön) várható hitelezési veszteségeket;

m) várható változások a kölcsön dokumentációjában, ideértve a szerződés várható megszegését is, amelyek lemondó nyilatkozatokhoz vagy módosításokhoz, a kamatfizetés szüneteltetéséhez, a kamatláb emeléséhez vezethetnek, további biztosítékot vagy garanciát tehetnek szükségessé, vagy az instrumentum szerződéses keretének más módosításait eredményezhetik;

▼M53

n) jelentős változások a hitelfelvevő várható teljesítményében és magatartásában, többek között a csoportbeli hitelfelvevők fizetési helyzetében bekövetkező változások (pl. a késedelmes szerződéses kifizetések várható számának vagy mértékének növekedése, vagy azon hitelkártyaadósok várható számának jelentős növekedése, akik várhatóan megközelítik vagy meghaladják a hitellimitet vagy akik várhatóan a minimális havi összeget fizetik);

o) változások a gazdálkodó egység pénzügyi instrumentumra vonatkozó hitelkezelési megközelítésében; azaz a pénzügyi instrumentum hitelkockázatának változását jelző mutatók alapján a gazdálkodó egység hitelkockázat-kezelési gyakorlata várhatóan aktívabbá válik vagy az instrumentum kezelésére összpontosít, ideértve azt is, hogy az instrumentumot szorosabban ellenőrzik vagy nyomon követik vagy a gazdálkodó egység specifikusan beavatkozik a hitelfelvevőnél;

p) a késedelemre vonatkozó információ, ideértve az 5.5.11. bekezdésben rögzített megcáfolható feltételezést is.

B5.5.18. Egyes esetekben a rendelkezésre álló minőségi és nem statisztikai mennyiségi információ elegendő lehet annak meghatározásához, hogy a pénzügyi instrumentum teljesítette az élettartami várható hitelezési veszteséggel egyező összegű elszámolt veszteség megjelenítésének feltételeit. Vagyis az információnak nem kell statisztikai modellen vagy hitelminősítési eljáráson keresztülmennie annak megállapításához, hogy jelentősen növekedett-e a pénzügyi instrumentum hitelkockázata. Más esetekben előfordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek más, többek között statisztikai modelljeiből vagy hitelminősítési eljárásaiból származó információkat is figyelembe kell vennie. Alternatív megoldásként, amennyiben mindkét információtípus releváns, a gazdálkodó egység mindkét információtípust – a belső minősítési eljárás által meg nem ragadott minőségi tényezőket és egy, a beszámoló fordulónapján fennálló specifikus belső minősítési kategóriát – alapul veheti értékeléséhez, figyelembe véve a kezdeti megjelenítéskori hitelkockázati jellemzőket.

30 napnál hosszabb késedelmesség – megcáfolható feltételezés

B5.5.19. Az 5.5.11. bekezdés szerinti megcáfolható feltételezés nem abszolút mutató arra vonatkozóan, hogy meg kell jeleníteni az élettartami várható hitelezési veszteségeket, hanem annak az utolsó időpontnak tekintendő, amikor az élettartami várható hitelezési veszteségeket még előremutató információk (többek között a portfólió szintű makrogazdasági tényezők) felhasználása esetén is meg kell jeleníteni.

B5.5.20. A gazdálkodó egység megcáfolhatja ezt a feltételezést. Ezt azonban csak akkor teheti meg, ha ésszerű és indokolható információ áll rendelkezésére annak bizonyítására, hogy még ha a szerződéses kifizetések késedelme meg is haladja a 30 napot, ez nem jelenti a pénzügyi instrumentum hitelkockázatának jelentős növekedését. Például ha a nemfizetés oka adminisztratív tévedés volt, nem pedig a hitelfelvevő pénzügyi nehézségeiből eredt, vagy ha a gazdálkodó egység rendelkezésére állnak olyan historikus adatok, amelyek bizonyítják, hogy nincsen korreláció a nemteljesítés kockázatának jelentős növekedése és a 30 napnál hosszabban késedelmes pénzügyi eszközök között, és egyúttal korrelációt állapítanak meg a 60 napnál hosszabban késedelmes kifizetésekkel.

▼M53

B5.5.21. A gazdálkodó egység nem igazíthatja a hitelkockázat jelentős növekedésének és az élettartami várható hitelezési veszteségek megjelenítésének időpontját ahhoz, hogy mikor tekintendő valamely pénzügyi eszköz értékvesztettnek, sem a gazdálkodó egység nemteljesítésre vonatkozó belső fogalommeghatározásához.

A beszámoló fordulónapján alacsony hitelkockázatú pénzügyi instrumentumok

B5.5.22. A pénzügyi instrumentum hitelkockázata az 5.5.10. bekezdés céljából alacsonynak tekintendő, ha a pénzügyi instrumentum nemteljesítési kockázata alacsony, erőteljes a hitelfelvevő arra irányuló képessége, hogy teljesítse a cash flow-k kifizetésére vállalt rövid távú szerződéses kötelmeit, és a gazdasági vagy üzleti feltételek kedvezőtlen változása hosszabb távon esetleg (de nem szükségszerűen) gyengíti a hitelfelvevő arra irányuló képességét, hogy teljesítse a cash flow-k kifizetésére vállalt szerződéses kötelmeit. A pénzügyi instrumentumok nem tekinthetők alacsony hitelkockázatúnak, ha csupán a biztosíték értéke miatt minősülnek alacsony veszteségkockázatúnak, és az említett biztosíték nélkül nem tekintenék őket alacsony hitelkockázatúnak. A pénzügyi instrumentumok nem tekinthetők továbbá alacsony hitelkockázatúnak pusztán azért, mert nemteljesítési kockázatuk a gazdálkodó egység más pénzügyi instrumentumainak hitelkockázatához vagy azon joghatóság hitelkockázatához képest, ahol a gazdálkodó egység működik, alacsonyabb.

B5.5.23. Annak meghatározásához, hogy egy pénzügyi instrumentum hitelkockázata alacsony-e, a gazdálkodó egység használhatja belső hitelminősítését, vagy alkalmazhat az alacsony hitelkockázat általánosan elfogadott definíciójával összhangban lévő és az értékelés tárgyát képező kockázatokat és pénzügyi instrumentumokat figyelembe vevő más módszereket. A befektetésre ajánlott („investment grade”) külső minősítésű pénzügyi instrumentumok például alacsony hitelkockázatúnak tekinthetők. A pénzügyi instrumentumokat azonban nem kötelező külső minősítéssel ellátni ahhoz, hogy alacsony hitelkockázatúnak minősüljenek. Mindazonáltal a piaci résztvevő szemszögéből, a pénzügyi instrumentum valamennyi feltételét figyelembe véve kell őket alacsony hitelkockázatúnak tekinteni.

B5.5.24. A pénzügyi instrumentum vonatkozásában nem kell élettartami várható hitelezési veszteséget megjeleníteni csupán azért, mert az instrumentumot az előző beszámolási időszakban alacsony hitelkockázatúnak tekintették, a beszámoló fordulónapján pedig már nem tekintik alacsony hitelkockázatúnak. Ilyen esetben a gazdálkodó egységnek meg kell határoznia, hogy a kezdeti megjelenítés óta jelentősen növekedett-e a hitelkockázat, és így az 5.5.3. bekezdéssel összhangban szükséges-e megjeleníteni az élettartami várható hitelezési veszteségeket.

Módosítások

B5.5.25. Bizonyos körülmények között a pénzügyi eszköz szerződésese cash flow-inak újratárgyalása vagy módosítása e standarddal összhangban a meglévő pénzügyi eszköz kivezetését eredményezheti. Amennyiben a pénzügyi eszköz módosítása a meglévő pénzügyi eszköz kivezetését és a módosított pénzügyi eszköz ezt követő megjelenítését eredményezi, a módosított pénzügyi eszköz e standard céljából „új” pénzügyi eszköznek tekintendő.

▼M53

B5.5.26. Ennek megfelelően a módosítás időpontja e pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésének időpontjaként kezelendő, amikor a módosított pénzügyi eszközre alkalmazzák az értékvesztési követelményeket. Ez jellemzően azt jelenti, hogy az elszámolt veszteséget mindaddig a 12 havi várható hitelezési veszteséggel megegyező összegen értékelik, amíg nem teljesülnek az élettartami várható hitelezési veszteségek megjelenítésére vonatkozó, az 5.5.3. bekezdésben foglalt követelmények. Mindazonáltal az eredeti pénzügyi eszköz kivezetését eredményező módosítást követő bizonyos szokatlan körülmények között előfordulhat, hogy a bizonyítékok arra utalnak, hogy a módosított pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítéskor értékvesztett – ez esetben a pénzügyi eszközt keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközként kell megjeleníteni. Ez például olyan helyzetben fordulhat elő, amikor értékcsökkenést elszenvedett eszköz számottevő módosítására került sor, ami az eredeti pénzügyi eszköz kivezetését eredményezte. Ez esetben előfordulhat, hogy a módosítás olyan új pénzügyi eszközt eredményez, amely kezdeti megjelenítéskor értékvesztett.

B5.5.27. Amennyiben a pénzügyi eszköz szerződéses cash flow-it újratárgyalták vagy más módon módosították, de a pénzügyi eszközt nem vezették ki, nem tekinthető automatikusan úgy, hogy az érintett pénzügyi eszköz hitelkockázata csökkent. A gazdálkodó egységnek valamennyi ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információ alapján értékelnie kell, hogy a kezdeti megjelenítés óta jelentősen növekedett-e a hitelkockázat. Ebbe beletartoznak a múltbeli és előretekintő információk és a pénzügyi eszköz várható élettartama alatti hitelkockázat értékelése, amely tartalmazza a módosításhoz vezető körülményekre vonatkozó információkat is. Annak bizonyítékai között, hogy az élettartami várható hitelezési veszteségek megjelenítésére vonatkozó kritériumok már nem teljesülnek, szerepelhetnek a módosított szerződéses feltételeknek megfelelő, aktuális és időben történő fizetésre vonatkozó múltbeli adatok. Az ügyfélnek jellemzően következetesen jó fizetési magatartást kell bizonyítania egy adott időszakon keresztül, mielőtt úgy tekintenék, hogy a hitelkockázat csökkent. Az elmulasztott vagy nem teljes körű fizetésekre vonatkozó múltbeli adatok például jellemzően nem törlődnek csupán azáltal, hogy a szerződéses feltételek módosítását követően egy fizetést időben teljesítenek.

A várható hitelezési veszteség értékelése

Várható hitelezési veszteség

B5.5.28. A várható hitelezési veszteségek a pénzügyi eszköz várható élettartama alatt felmerülő hitelezési veszteségek valószínűséggel súlyozott becslései (azaz az összes cash flow-hiány jelenértéke). A cash flow-hiány a gazdálkodó egységet megillető szerződéses cash flow-k és az általa várt cash flow-k közötti különbség. Mivel a várható hitelezési veszteségek a fizetések összegét és ütemezését is figyelembe veszik, hitelezési veszteség következik be akkor is, ha a gazdálkodó egység várakozása szerint a teljes összeg kifizetésére sor kerül, de a szerződés szerinti esedékességnél később.

B5.5.29. A pénzügyi eszközök hitelezési vesztesége a következők közötti különbség jelenértéke:

a) a gazdálkodó egységet a szerződés értelmében megillető szerződéses cash flow-k; és

b) a gazdálkodó egység által várt cash flow-k.

▼**M53**

B5.5.30. A le nem hívott hitelnyújtási elkötelezettség hitelezési vesztesége a következők közötti különbség jelenértéke:

a) a gazdálkodó egységet akkor megillető szerződéses cash flow-k, ha a hitelnyújtási elkötelezettség birtokosa lehívja a hitelt; és

b) a gazdálkodó egység által a hitel lehívása esetén várt cash flow-k.

B5.5.31. A gazdálkodó egység hitelnyújtási elkötelezettségek várható hitelezési veszteségeire vonatkozó becslésének összhangban kell lennie az adott hitelnyújtási elkötelezettségből történő lehívásokra vonatkozó várakozásaival, vagyis a 12 havi várható hitelezési veszteségek becslése során a hitelnyújtási elkötelezettségnek a beszámoló fordulónapjától számított 12 hónapon belül várhatóan lehívásra kerülő részét kell figyelembe vennie, az élettartami várható hitelezési veszteségek becslése során pedig a hitelnyújtási elkötelezettségnek a várható élettartam során várhatóan lehívásra kerülő részét.

B5.5.32. A pénzügyi garanciaszerződés esetében a gazdálkodó egységnek csak akkor keletkezik fizetési kötelezettsége, ha az adós nem teljesít a garantált instrumentum feltételeivel összhangban. Ennek megfelelően a cash flow-hiány a birtokosnak a nála felmerülő hitelezési veszteség megtérítésére várhatóan fizetendő összeg, azokkal az összegekkel csökkentve, amelyeket a gazdálkodó egység várhatóan a birtokostól, az adóstól vagy bármely más harmadik féltől kap majd. Ha az eszközre teljes körű garancia van, a pénzügyi garanciaszerződés cash flow-hiányának becslése összhangban kell legyen a garancia tárgyát képező eszköz cash flow-hiányának becslésével.

B5.5.33. A beszámoló fordulónapján értékvesztett, de nem vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszköz esetében a gazdálkodó egységnek a várható hitelezési veszteséget az eszköz bruttó könyv szerinti értéke és a becsült jövőbeli cash flow-knak a pénzügyi eszköz eredeti effektív kamatlábával diszkontált jelenértéke közötti különbözetként kell értékelnie. Minden módosítást az eredményben jelenítenek meg értékvesztés miatti nyereségként vagy veszteségként.

B5.5.34. Lízingkövetelés elszámolt veszteségének értékelésekor a várható hitelezési veszteségek meghatározásához használt cash flow-knak összhangban kell lenniük a lízingkövetelés IAS 17 *Lízingek* standardnak megfelelő értékelése során használt cash flow-kkal.

B5.5.35. A gazdálkodó egység a várható hitelezési veszteségek értékelésekor alkalmazhat gyakorlati megoldásokat, ha azok összhangban vannak az 5.5.17. bekezdés elveivel. A gyakorlati megoldások egyik példája a vevőkövetelések várható hitelezési veszteségeinek céltartalékmátrix segítségével történő kiszámítása. A gazdálkodó egység a vevőkövetelések hitelezési veszteségeivel kapcsolatos (szükség szerint a B5.5.51–B5.5.52. bekezdésnek megfelelően módosított) múltbeli tapasztalatait használja fel a pénzügyi eszköz 12 havi vagy élettartami várható hitelezési veszteségeinek becsléséhez. A céltartalékmátrix meghatározhat például a vevőkövetelés késedelmes napjainak számától függő céltartalékrátákat (pl. 1 %, ha nem késedelmes; 2 %, ha 30 napnál rövidebb ideig késedelmes; 3 %, ha a késedelem 30 és 90 nap közötti; 20 %, ha a késedelem 90 és 180 nap közötti stb.).

▼M53

Ügyfélkörének sokszínűségétől függően a gazdálkodó egység megfelelő csoportosítást alkalmaz, ha a hitelezési veszteséggel kapcsolatos múltbéli tapasztalatok jelentős különbséget jeleznek az egyes ügyfélszegmensek veszteségi mintázatával kapcsolatban. Az eszközök csoportosítása történhet többek között a földrajzi terület, a terméktípus, az ügyfélminősítés, a biztosíték vagy a kiskereskedelmi hitelbiztosítás és az ügyféltípus (vállalati vagy lakossági) alapján.

Nemteljesítés fogalma

B5.5.36. Az 5.5.9. bekezdés értelmében annak meghatározása során, hogy jelentősen nőtt-e a pénzügyi instrumentum hitelkockázata, a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a nemteljesítési kockázatban a kezdeti megjelenítés óta bekövetkezett változást.

B5.5.37. A nemteljesítés fogalmának a nemteljesítési kockázat megállapítása céljából történő meghatározása során a gazdálkodó egységnek a nemteljesítés olyan definícióját kell alkalmaznia, amely összhangban van az érintett pénzügyi instrumentum belső hitelkockázat-kezelése céljából alkalmazott definícióval, és adott esetben minőségi tényezőket (pl. pénzügyi kötelezettségvállalásokat) is figyelembe kell vennie. Mindazonáltal – hacsak a gazdálkodó egység nem rendelkezik ésszerű és indokolható információval arra vonatkozóan, hogy a nemteljesítés egy hosszabb időszakot alapul vevő definíciója megfelelőbb – megcáfolható feltételezés él azt illetően, hogy a nemteljesítés legkésőbbi bekövetkezési időpontja a pénzügyi eszköz 90 napos késedelmessége. A nemteljesítés e célból alkalmazott definícióját következetesen kell alkalmazni minden pénzügyi instrumentumra, hacsak nem merül fel olyan információ, ami bizonyítja, hogy egy adott pénzügyi instrumentum esetében a nemteljesítés más definíciója megfelelőbb.

A várható hitelezési veszteségek becslési időtartama

B5.5.38. Az 5.5.19. bekezdésnek megfelelően a várható hitelezési veszteség értékelése során figyelembe vehető leghosszabb időszak az a leghosszabb szerződéses időtartam, amely során a gazdálkodó egység ki van téve a hitelkockázatnak. A hitelnyújtási elkötelezettségek és pénzügyi garanciaszerződések esetében ez az a leghosszabb szerződéses időtartam, amely során a gazdálkodó egységet szerződés kötelez a hitel meghosszabbítására.

B5.5.39. Az 5.5.20. bekezdésnek megfelelően egyes pénzügyi eszközök azonban hitelre és le nem hívott elkötelezettségre vonatkozó komponenst is tartalmaznak, és a gazdálkodó egység azon szerződéses képessége, hogy visszafizetést követeljen és visszavonja a le nem hívott elkötelezettséget, nem korlátozza a gazdálkodó egység hitelezési veszteséggel szembeni kitettségét a szerződéses felmondási időre. A megújuló hitelkereteket (mint a hitelkártyák és a folyószámlahitelek) például a hitelező a szerződés értelmében akár egynapos határidővel is felmondhatja. A gyakorlatban azonban a hitelezők hosszabb időszakon keresztül megújítják a hitelt és csak azt követően mondják fel a hitelkeretet, hogy a hitelfelvevő hitelkockázata megnőtt, ami túl késnek bizonyulhat a várható hitelezési veszteségek egy részének vagy egészének megelőzéséhez. A pénzügyi instrumentum jellegéből, kezelési módjából és a hitelkockázat jelentős növekedésére vonatkozó, rendelkezésre álló információk jellegéből adódóan e pénzügyi instrumentumok általában az alábbi jellemzőkkel rendelkeznek:

a) a pénzügyi instrumentumoknak nincs határozott futamidejük vagy visszafizetési struktúrájuk és a szerződésben rögzített felmondási időszak általában rövid (pl. egy nap);

b) a szerződés felmondására vonatkozó szerződéses lehetőséget a pénzügyi instrumentum rendes napi kezelése során nem veszik igénybe és előfordulhat, hogy a szerződés felmondására csak akkor kerül sor, ha a gazdálkodó egység a hitelkockázat növekedését észleli a hitelkeret szintjén; és

c) a pénzügyi instrumentumokat együttes alapon kezelik.

▼M53

B5.5.40. Azon időszak meghatározása során, amely alatt a gazdálkodó egység várhatóan ki lesz téve a hitelkockázatnak, de amely időszak alatt a gazdálkodó egység rendes hitelkockázat-kezelési intézkedései nem csökkentik a várható hitelezési veszteségeket, a gazdálkodó egységnek az alábbiakkal kapcsolatos múltbeli információkat és tapasztalatokat kell figyelembe vennie:

a) az az időszak, amely során a gazdálkodó egység ki volt téve hasonló pénzügyi instrumentumok hitelkockázatának;

b) azon időszak hossza, amely hasonló pénzügyi instrumentumok esetében a hitelkockázat jelentős növekedését követően a kapcsolódó nemteljesítésig eltelt; és

c) a hitelkockázat kezelését célzó azon intézkedések (pl. a le nem hívott keretek csökkentése vagy visszavonása), amelyeket a gazdálkodó egység a pénzügyi instrumentum hitelkockázat-növekedését követően hozni szándékozik.

Valószínűséggel súlyozott eredmények

B5.5.41. A várható hitelezési veszteségek becslésének célja nem a legrosszabb vagy a legjobb eset forgatókönyvének megbecslése. Ehelyett a várható hitelezési veszteség becslésének mindig tükröznie kell a hitelezési veszteség bekövetkezésének és be nem következésének lehetőségét is, még akkor is, ha a legvalószínűbb eredmény az, hogy nem következik be hitelezési veszteség.

B5.5.42. Az 5.5.17. bekezdés (a) pontja előírja, hogy a várható hitelezési veszteségek becslésének olyan elfogulatlan és valószínűség alapján súlyozott összeget kell tükröznie, amely különböző lehetséges kimenetelek értékelése révén került meghatározásra. A gyakorlatban ez nem feltétlenül jelent összetett elemzést. Egyes esetekben viszonylag egyszerű modellezés is elegendő lehet, nagyszámú forgatókönyv részletes szimulációja nélkül. Például a pénzügyi instrumentumok egy közös kockázati jellemzőkkel rendelkező, nagy csoportjának átlagos hitelezési vesztesége a valószínűséggel súlyozott összeg ésszerű becslése lehet. Más esetekben valószínűleg szükség lesz a bizonyos eredmények cash flow-inak összegét és ütemezését meghatározó forgatókönyvek és az említett eredmények becsült valószínűségének azonosítására. Ezekben az esetekben a várható hitelezési veszteségeknek az 5.5.18. bekezdéssel összhangban legalább két eredményt tükrözniük kell.

B5.5.43. Az élettartami várható hitelezési veszteségek esetében a gazdálkodó egységnek meg kell becsülnie a pénzügyi instrumentum várható élettartama alatti nemteljesítés kockázatát. A 12 havi várható hitelezési veszteségek az élettartami várható hitelezési veszteségek részét képezik és azt az élettartami cash flow-hiányt jelzik, amely a beszámoló fordulónapját követő 12 hónapon belül (vagy ha a pénzügyi instrumentum várható élettartama 12 hónapnál rövidebb, rövidebb időszak alatt) bekövetkező nemteljesítés eredményeképpen lép fel, a nemteljesítés valószínűségével súlyozva. Vagyis a 12 havi várható hitelezési veszteségek nem azt az élettartami várható hitelezési veszteséget jelentik, amely a gazdálkodó egységnél az előrejelzései szerint a következő 12 hónapban nemteljesítővé váló pénzügyi instrumentumokon bekövetkezik, sem pedig a következő 12 hónapra előrejelzett cash flow-hiányt.

A pénz időértéke

B5.5.44. A várható hitelezési veszteségeket nem a várt nemteljesítés napjára vagy más időpontra, hanem a beszámoló fordulónapjára kell diszkontálni; a diszkontáláshoz a kezdeti megjelenítéskor meghatározott effektív kamatlábat vagy annak közelítését kell használni. Ha a pénzügyi instrumentum kamatlába változó, a várható hitelezési veszteségeket a B5.4.5. bekezdéssel összhangban meghatározott folyó effektív kamatlábbal kell diszkontálni.

▼M53

B5.5.45. A vásárolt vagy keletkeztetett értékvesztett pénzügyi eszközök esetében a várható hitelezési veszteségeket a kezdeti megjelenítéskor meghatározott hitelkorrigált effektív kamatlábbal kell diszkontálni.

B5.5.46. A lízingkövetelések várható hitelezési veszteségeit ugyanazon diszkontrátával kell diszkontált, amit a lízingkövetelések IAS 17 standarddal összhangban történő értékeléséhez használtak.

B5.5.47. A hitelnyújtási elkötelezettség várható hitelezési veszteségeit azon effektív kamatlábbal vagy annak közelítésével kell diszkontált, amelyet a hitelnyújtási elkötelezettségből eredő pénzügyi eszköz megjelenítésekor használnak majd. Ennek oka, hogy az értékvesztési követelmények alkalmazása céljából a hitelnyújtási elkötelezettség lehívását követően megjelenített pénzügyi eszközt nem új pénzügyi eszközként, hanem az érintett elkötelezettség folytatásaként kell kezelni. Ezért a pénzügyi eszköz várható hitelezési veszteségeinek értékelésekor attól az időponttól kell figyelembe venni a hitelnyújtási elkötelezettség kezdeti hitelkockázatát, amikor a gazdálkodó egység a visszavonhatatlan elkötelezettség részes felévé vált.

B5.5.48. A pénzügyi garanciaszerződések, illetve azon hitelnyújtási elkötelezettségek várható hitelezési veszteségei, amelyek esetében az effektív kamatláb nem határozható meg, olyan diszkontrátát kell alkalmazni, amely tükrözi a pénz időértékének folyó piaci értékelését és a cash flow-kra jellemző kockázatokat, de csak abban az esetben és olyan mértékig, amennyiben a kockázatokat a diszkontráta módosítása révén veszik figyelembe, nem pedig a diszkontálandó cash flow-hiány módosítása révén.

Ésszerű és indokolható információ

B5.5.49. E standard céljából az ésszerű és indokolható információ a beszámoló fordulónapján aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül, ésszerűen rendelkezésre álló információ, többek között múltbeli eseményekről, aktuális körülményekről és a jövőbeli gazdasági körülményekre vonatkozó előrejelzésekről. A pénzügyi beszámolás céljaira rendelkezésre álló információ aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre állónak tekintendő.

B5.5.50. A gazdálkodó egység nem köteles a pénzügyi instrumentum teljes várható élettartamára vonatkozó jövőbeli feltételekkel kapcsolatos előrejelzéseket figyelembe venni. A várható hitelezési veszteségek becsléséhez szükséges mérlegelés mértéke a részletes információk rendelkezésre állásától függ. Az előrejelzés időhorizontjának növekedésével csökken a részletes információk rendelkezésre állása és növekszik a várható hitelezési veszteségek becsléséhez szükséges mérlegelés mértéke. A várható hitelezési veszteségek becsléséhez nincsen szükség távoli jövőbeli időszakokra vonatkozó részletes becslésre, az ilyen időszakok tekintetében a gazdálkodó egység extrapolálhatja a rendelkezésre álló részletes információkon alapuló előrejelzéseket.

B5.5.51. A gazdálkodó egységnek nem kell teljes körű információkeresést végeznie, de figyelembe kell vennie minden ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információt, amely a várható hitelezési veszteségek becslése szempontjából releváns, a várható előtörlesztések hatását is ideértve. A felhasznált információnak tartalmaznia kell a hitelfelvevőre vonatkozó sajátos tényezőket, az általános gazdasági feltételeket, valamint e feltételeknek a beszámoló fordulónapján tapasztalható tényleges és előrejelzett alakulását. A gazdálkodó egység különböző, külső és belső

▼M53

(gazdálkodó-specifikus) adatforrásokat használhat. A lehetséges adatforrások közé tartoznak többek között a hitelezési veszteséggel kapcsolatos múltbéli tapasztalatok, a belső minősítések, más gazdálkodó egységek hitelezési veszteséggel kapcsolatos tapasztalatai, külső hitelminősítések, jelentések és statisztikák. Azok a gazdálkodó egységek, amelyek nem rendelkeznek gazdálkodó-specifikus adatokkal vagy ilyen adataik nem elégségesek, használhatják a hasonló pénzügyi eszközökkel (vagy a pénzügyi eszközök hasonló csoportjaival) kapcsolatos, mások által megszerzett tapasztalatokat.

B5.5.52. A múltbeli információk a várható hitelezési veszteségek értékelésének fontos viszonyítási pontját vagy kiindulási alapját jelentik. A gazdálkodó egységnek azonban az aktuális megfigyelhető adatok alapján módosítania kell a múltbeli adatokat (például a veszteséggel kapcsolatos tapasztalatokat), hogy tükrözzék azon jelenlegi és jövőbeli előrejelzett körülmények hatásait, amelyek nem voltak hatással arra az időszakra, amelyen a múltbeli adatok alapulnak, és eltávolítsák azon körülmények múltbeli hatásait, amelyek a jövőbeni szerződéses cash flow-k szempontjából nem relevánsak. Egyes esetekben – a múltbeli információk jellegétől és kiszámításuk időpontjától függően, a beszámoló fordulónapján fennálló körülményekhez és a mérlegelt pénzügyi instrumentum jellemzőihez viszonyítva – előfordulhat, hogy a legjobb ésszerű és indokolható információt a módosítás nélküli múltbeli információk jelentik. A várható hitelezési veszteségek változásaira vonatkozó becsléseknek időről időre azokat a változásokat kell tükrözniük és irányukat tekintve azokkal a változásokkal kell összhangban lenniük, amelyek a megfelelő megfigyelhető adatokban következtek be (mint például munkanélküliségi ráták, ingatlanárak, árutőzsdei árak, fizetési státusok és más olyan tényezők változásai, amelyek jelzik a pénzügyi instrumentum vagy a pénzügyi instrumentumok csoportjának hitelezési veszteségeit és e változások nagyságrendjét). A gazdálkodó egységnek rendszeresen felül kell vizsgálnia a várható hitelezési veszteségek becslésére használt módszert és feltételezéseket annak érdekében, hogy a becslések és a hitelezési veszteségekre vonatkozó tényleges tapasztalatok közti különbséget csökkentse.

B5.5.53. Amikor a hitelezési veszteséggel kapcsolatos múltbéli tapasztalatokat használnak a várható hitelezési veszteségek megbecsülésére, fontos, hogy a múltbeli hitelezésiveszteség-rátákról szóló információkat olyan csoportokra alkalmazzák, amelyeknek a meghatározása azoknak a csoportoknak a meghatározásával konzisztens módon történt, amelyekre vonatkozóan a múltbeli hitelezésiveszteség-rátákat megfigyelték. Következésképpen az alkalmazott módszer alkalmas kell legyen arra, hogy a pénzügyi eszközök minden egyes csoportját olyan pénzügyieszköz-csoportokban bekövetkezett múltbeli hitelezési veszteséggel kapcsolatos tapasztalatokkal hozzanak összefüggésbe, amelyeknek kockázati jellemzői hasonlóak voltak, valamint olyan releváns megfigyelhető adatokkal, amelyek a jelenlegi körülményeket tükrözik.

B5.5.54. A várható hitelezési veszteségek a gazdálkodó egység hitelezési veszteségekre vonatkozó saját várakozásait tükrözik. Amikor azonban a várható hitelezési veszteségek becslése során a gazdálkodó egység minden ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információt figyelembe vesz, az adott pénzügyi instrumentum vagy hasonló pénzügyi instrumentumok hitelkockázatáról megfigyelhető piaci információkat is figyelembe kell vennie.

▼M53

Biztosíték

B5.5.55. A várható hitelezési veszteségek értékelése céljából a várható cash flow-hiány becslésének tükröznie kell a szerződéses feltételek részét képező és a gazdálkodó egység által külön meg nem jelenített biztosítékból és egyéb hitelképesség-javítási lehetőségekből várható cash flow-kat. A fedezett pénzügyi instrumentum várható cash flow-hiányának becslése figyelembe veszi a biztosíték érvényesítéséből származó cash flow-k összegét és ütemezését, levonva a biztosíték megszerzésének és értékesítésének költségeit, akár valószínű a biztosíték érvényesítése, akár nem (azaz a várható cash flow-k becslése figyelembe veszi a biztosíték érvényesítésének valószínűségét és az abból származó cash flow-kat). Következésképpen ebbe az elemzésbe minden olyan cash flow-t be kell vonni, amely a biztosíték érvényesítésétől a szerződés szerződéses lejáratán túlig várható. Az érvényesítés eredményeképpen megszerzett biztosítékok nem jeleníthetők meg a fedezett pénzügyi instrumentumtól elkülönülő eszközként, hacsak nem teljesítik az eszköz megjelenítésére vonatkozó, e vagy más standardbeli releváns kritériumokat.

A pénzügyi eszközök átsorolása (5.6. szakasz)

B5.6.1. Amennyiben a gazdálkodó egység a 4.4.1. bekezdéssel összhangban átsorolja pénzügyi eszközeit, az 5.6.1. bekezdés értelmében az átsorolást az átsorolás időpontjától kezdve, a jövőre nézve kell alkalmaznia. Az amortizált bekerülési érték értékelési kategória és az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt kategória esetében egyaránt az effektív kamatláb kezdeti megjelenítéskori meghatározására van szükség. Ugyancsak mindkét értékelési kategória előírja az értékvesztési követelmények azonos módon történő alkalmazását. Következésképpen ha egy pénzügyi eszköz átsorolása az amortizált bekerülési érték értékelési kategória és az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt kategória között történik:

a) nem változik a kamatbevétel megjelenítése, így a gazdálkodó egység továbbra is ugyanazt az effektív kamatlábat alkalmazza;

b) nem változik a várható hitelezési veszteségek értékelése, mivel mindkét értékelési kategória ugyanazt az értékvesztési megközelítést alkalmazza. Ha azonban a pénzügyi eszközt az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt kategóriából az amortizált bekerülési érték értékelési kategóriába sorolják át, az átsorolás időpontjától a pénzügyi eszköz bruttó könyv szerinti értékének módosításaként elszámolt veszteséget kell megjeleníteni. Ha a pénzügyi eszközt az amortizált bekerülési érték értékelési kategóriából az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt kategóriába sorolják át, az elszámolt veszteséget ki kell vezetni (vagyis a továbbiakban nem kerül megjelenítésre a bruttó könyv szerinti érték módosításaként), és az átsorolás időpontjától (azonos összegben) az egyéb átfogó jövedelemben kell halmozott értékvesztésként megjeleníteni és közzétenni.

B5.6.2. Az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök esetében azonban a gazdálkodó egység nem köteles külön megjeleníteni a kamatbevételt vagy az értékvesztés miatti nyereségeket vagy veszteségeket. Következésképpen ha a gazdálkodó egység átsorol egy pénzügyi eszközt az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából, az effektív kamatlábat az eszköz átsorolás időpontjában érvényes valós értéke alapján határozza meg. Ezen felül az 5.5. szakasznak a pénzügyi eszközre az átsorolás időpontjától történő alkalmazása céljából az átsorolás időpontját a kezdeti megjelenítés időpontjaként kell kezelni.

▼M53

Nyereségek és veszteségek (5.7. szakasz)

B5.7.1. Az 5.7.5. bekezdés lehetővé teszi a gazdálkodó egység számára, hogy visszavonhatatlan döntést hozzon arról, hogy a nem kereskedési céllal tartott tőkeinstrumentumba történő befektetés valós értékének változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja be. E döntést instrumentumonként (azaz részvényenként) külön-külön kell meghozni. Az egyéb átfogó jövedelemben bemutatott összegek a későbbiekben nem vezethetők át az eredménybe. A gazdálkodó egység mindazonáltal a saját tőkén belül átcsoportosíthatja a halmozott nyereségeket vagy veszteségeket. Az 5.7.6. bekezdésnek megfelelően az ilyen befektetéseken keletkezett osztalékot az eredményben kell megjeleníteni, kivéve, ha az osztalék egyértelműen a befektetés költségeinek részleges megtérülését jelenti.

B5.7.1A. A 4.1.2A. bekezdés értelmében a pénzügyi eszközt az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken kell értékelni, ha a pénzügyi eszköz szerződéses feltételei olyan cash flow-kat keletkeztetnek, amelyek kizárólag a tőke és a kint levő tőkeösszeg után járó kamat kifizetései és a pénzügyi eszközt olyan üzleti modell keretében tartják, amely szerződéses cash flow-k beszedésével és pénzügyi eszközök eladásával éri el célját, kivéve, ha a 4.1.5. bekezdés alkalmazandó. Ez az értékelési kategória úgy jeleníti meg az információkat az eredményben, mintha a pénzügyi eszköz amortizált bekerülési értéken értékelt lenne, miközben a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban valós értéken értékelik a pénzügyi eszközt. Az 5.7.10–5.7.11. bekezdésnek megfelelően az eredményben megjelenített nyereségek és veszteségek kivételével a nyereségeket vagy veszteségeket az egyéb átfogó jövedelemben kell megjeleníteni. Amikor ezeket a pénzügyi eszközöket kivezetik, a korábban az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített halmozott nyereségeket vagy veszteségeket át kell sorolni az eredménybe. Ez azt a nyereséget vagy veszteséget tükrözi, amely eredményként került volna megjelenítésre a kivezetést követően, ha a pénzügyi eszközt amortizált bekerülési értéken értékelték volna.

B5.7.2. A gazdálkodó egység az IAS 21 standardot alkalmazza azokra a pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre, amelyek az IAS 21 szerinti monetáris tételek, és amelyek értéke külföldi pénznemben van megadva. Az IAS 21 értelmében a monetáris eszközökön és kötelezettségeken képződött bármely árfolyamnyereséget vagy -veszteséget az eredményben kell megjeleníteni. Ez alól kivételt képez a cash flow-fedezeti ügyletben fedezett instrumentumként megjelölt monetáris eszköz (lásd a 6.5.11. bekezdést), egy nettó befektetés fedezeti ügylete (lásd a 6.5.13. bekezdést), vagy egy olyan tőkeinstrumentum valósérték-fedezeti ügylete, amely kapcsán a gazdálkodó egység az 5.7.5. bekezdésnek megfelelően úgy döntött, hogy a valós érték változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja ki (lásd a 6.5.8. bekezdést).

B5.7.2A. Az IAS 21 szerinti árfolyamnyereségek vagy -veszteségek megjelenítésének céljából a 4.1.2A. bekezdésnek megfelelően egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközt monetáris tételként kezelik. Ennek megfelelően az ilyen pénzügyi eszközt külföldi pénznemben amortizált bekerülési értéken értékelt eszközként kezelik. Az amortizált bekerülési értéken keletkező árfolyam-különbözeteket az eredményben, a könyv szerinti érték egyéb változásait pedig az 5.7.10. bekezdés szerint jelenítik meg.

B5.7.3. Az 5.7.5. bekezdés lehetővé teszi a gazdálkodó egység számára, hogy visszavonhatatlan döntést hozzon arról, hogy bizonyos, tőkeinstrumentumokba történő befektetések valós értékének későbbi változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja be. Az ilyen befektetés nem monetáris tétel. Ennek megfelelően az 5.7.5. bekezdés szerint az egyéb átfogó jövedelemben bemutatott nyereség vagy veszteség tartalmaz minden kapcsolódó árfolyamkomponenst is.

▼M53

B5.7.4. Amennyiben fedezeti kapcsolat áll fenn egy nem származékos monetáris eszköz és egy nem származékos monetáris kötelezettség között, ezen pénzügyi instrumentumok külföldi pénznem komponenseinek a változásait az eredményben mutatják be.

Az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi kötelezettségek

B5.7.5. Ha a gazdálkodó egység az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelöl meg egy pénzügyi kötelezettséget, meg kell határoznia, hogy ha a szóban forgó kötelezettség hitelkockázat-változásainak hatásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja be, az számviteli meg nem felelést eredményez-e vagy növelné-e azt az eredményben. Számviteli meg nem felelés keletkezik vagy növekszik, ha a kötelezettség hitelkockázat-változásai hatásának az egyéb átfogó jövedelemben való bemutatása nagyobb számviteli meg nem felelést teremtene az eredményben, mint ha ezeket az összegeket az eredményben mutatnák be.

B5.7.6. Ennek meghatározásához a gazdálkodó egységnek értékelnie kell, hogy várakozása szerint a kötelezettség hitelkockázat-változásainak hatásait ellensúlyozza-e az eredményben egy másik, az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi instrumentum valós értékében bekövetkező változás. E várakozásnak a kötelezettség, illetve a másik pénzügyi instrumentum jellemzői közötti gazdasági kapcsolaton kell alapulnia.

B5.7.7. Az említett meghatározásra a kezdeti megjelenítéskor kerül sor, újraértékelni nem lehet. Gyakorlati megfontolásokból a gazdálkodó egységnek nem kell az összes, számviteli meg nem felelést okozó eszközt és kötelezettséget pontosan ugyanabban az időben létrehoznia. Ésszerű késedelem megengedett, feltéve, hogy a még hátralévő tranzakciók bekövetkezése várható. A gazdálkodó egységnek következetesen kell alkalmaznia annak meghatározására irányuló módszertanát, hogy ha a kötelezettség hitelkockázat-változásainak hatásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja be, az számviteli meg nem felelést eredményez-e vagy növelné-e azt az eredményben. A gazdálkodó egység azonban különböző módszertanokat alkalmazhat, ha az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt kötelezettség jellemzői, illetve a másik pénzügyi instrumentum jellemzői között különböző gazdasági kapcsolatok vannak. Az IFRS 7 előírja a gazdálkodó egység számára, hogy az e meghatározáshoz használt módszertanról minőségi információkat tegyen közzé a pénzügyi kimutatásokhoz tartozó megjegyzésekben.

B5.7.8. Amennyiben számviteli meg nem felelés keletkezik vagy növekszik, a gazdálkodó egység a valós érték minden változását (az adott kötelezettség hitelkockázat-változásának hatásait is beleértve) köteles az eredményben bemutatni. Amennyiben számviteli meg nem felelés nem keletkezik vagy növekszik, a gazdálkodó egység köteles az adott kötelezettség hitelkockázat-változásának hatásait az egyéb átfogó jövedelemben bemutatni.

B5.7.9. Az egyéb átfogó jövedelemben bemutatott összegek a későbbiekben nem vezethetők át az eredménybe. A gazdálkodó egység mindazonáltal a saját tőkén belül átcsoportosíthatja a halmozott nyereségeket vagy veszteségeket.

B5.7.10. Az alábbi példa olyan helyzetet mutat be, amelyben számviteli meg nem felelés keletkezne az eredményben, ha a kötelezettség hitelkockázat-változásainak hatásai az egyéb átfogó jövedelemben kerülnének bemutatásra. Egy jelzálogbank hitelt nyújt ügyfeleinek és a hiteleket megfelelő jellemzőkkel (pl. kint lévő összeg, törlesztési profil, feltételek és pénznem) rendelkező kötvények piaci értékesítésével finanszírozza. A hitel szerződéses feltételei a megfelelő kötvénynek a

▼M53

piacon, valós értéken történő megvétele, majd a kötvény jelzálogbanknak való átadása révén lehetővé teszik a jelzáloghitel-ügyfél számára a hitel előtörlesztését (vagyis a bank felé fennálló kötelezettségének teljesítését). E szerződéses előtörlesztési jog eredményeképpen, ha a kötvény hitelminősége romlik (és így csökken a jelzálogbank kötelezettségének valós értéke), a jelzálogbank hiteleszközének valós értéke is csökken. Az eszköz valós értékének változása a jelzáloghitel-ügyfél azon szerződéses jogát tükrözi, hogy az alapjául szolgáló kötvény valós értéken (amely ebben a példában csökkent) történő megvétele, majd a jelzálogbanknak való átadása révén előtörlessze a jelzáloghitelt. Következésképpen a kötelezettség (a kötvény) hitelkockázat-változásainak hatásait az eredményben ellensúlyozza egy pénzügyi eszköz (a hitel) valós értékének megfelelő változása. Ha a kötelezettség hitelkockázat-változásának hatásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatnák be, számviteli meg nem felelés keletkezne az eredményben. Következésképpen a jelzálogbank köteles a kötelezettség valós értékének minden változását (ideértve a kötelezettség hitelkockázat-változásának hatásait is) az eredményben bemutatni.

B5.7.11. A B5.7.10. bekezdésbeli példában szerződéses kapcsolat van a kötelezettség hitelkockázat-változásainak hatásai és a pénzügyi eszköz valós értékének változásai között (a jelzáloghitel-ügyfél azon szerződéses jogának eredményeként, hogy a kötvény valós értéken történő megvétele, majd a jelzálogbanknak való átadása révén előtörlessze a jelzáloghitelt). Számviteli meg nem felelés azonban szerződéses kapcsolat hiányában is előfordulhat.

B5.7.12. Az 5.7.7. és 5.7.8. bekezdésben foglalt követelmények alkalmazása céljából számviteli meg nem felelést nem csupán a gazdálkodó egység által a kötelezettség hitelkockázat-változásai hatásainak meghatározásához használt értékelési módszertan okozhat. Az eredményben csak akkor keletkezik számviteli meg nem felelés, ha a kötelezettség (IFRS 7 standardban meghatározottak szerinti) hitelkockázat-változásainak hatásait várhatóan ellensúlyozzák egy másik pénzügyi instrumentum valós értékében bekövetkező változások. Az a meg nem felelés, amely kizárólag az értékelési módszer eredményeképpen keletkezik (vagyis azért, mert a gazdálkodó egység nem különíti el a kötelezettség hitelkockázat-változásait valós értékének más változásaitól) nem befolyásolja az 5.7.7. és 5.7.8. bekezdés által előírt meghatározást. Előfordulhat például, hogy a gazdálkodó egység nem különíti el a kötelezettség hitelkockázat-változásait a likviditási kockázat változásaitól. Ha a gazdálkodó egység mindkét tényező kombinált hatását az egyéb átfogó jövedelemben mutatja be, meg nem felelés keletkezhet, mivel a likviditási kockázat változásai bekerülhetnek a gazdálkodó egység pénzügyi eszközeinek valós értéken történő értékelésébe és ezen eszközök valós értékének teljes változása az eredményben kerül bemutatásra. Ezt a meg nem felelést azonban értékelési pontatlanság okozza, nem a B5.7.6. bekezdésben bemutatott ellensúlyozó kapcsolat, így ez nem befolyásolja az 5.7.7. és 5.7.8. bekezdés által előírt meghatározást.

A „hitelkockázat” jelentése (5.7.7. és 5.7.8. bekezdés)

B5.7.13. Az IFRS 7 standard szerint a hitelkockázat „annak kockázata, hogy a pénzügyi instrumentumban részt vevő egyik fél kötelmének eleget nem téve pénzügyi veszteséget okoz a másik félnek”. Az 5.7.7. bekezdés (a) pontjában foglalt követelmény annak kockázatához kapcsolódik, hogy a kibocsátó nem teljesíti az adott kötelezettséget. Nem szükségszerűen kapcsolódik a kibocsátó hitelképességéhez. Ha például egy gazdálkodó egység kibocsát egy fedezett és egy nem fedezett, minden más szempontból azonos kötelezettséget, a két kötelezettség hitelkockázata annak ellenére eltérő lesz, hogy ugyanazon gazdálkodó egység bocsátotta ki őket. A fedezett kötelezettség hitelkockázata alacsonyabb lesz, mint a nem fedezett kötelezettség hitelkockázata. A fedezett kötelezettség hitelkockázata nullához közeli lehet.

▼M53

B5.7.14. Az 5.7.7. bekezdés (a) pontjában foglalt követelmény alkalmazása céljából a hitelkockázat különbözik az eszközspecifikus teljesítménykockázattól. Az eszközspecifikus teljesítménykockázat nem annak kockázatához kapcsolódik, hogy valamely gazdálkodó egység nem teljesít egy adott kötelmet, hanem annak kockázatához kapcsolódik, hogy egyetlen eszköz vagy eszközök egy csoportja gyengén (vagy egyáltalán nem) teljesít.

B5.7.15. Az alábbiak példák az eszközspecifikus teljesítménykockázatra:

a) befektetéssel kombinált (unit-linking) jellemzőjű kötelezettség, amely esetében a befektetőknek járó összeget az adott eszközök teljesítménye alapján szerződésben határozzák meg. E befektetéssel kombinált jellemző által a kötelezettség valós értékére gyakorolt hatás eszközspecifikus teljesítménykockázat, nem hitelkockázat;

b) egy strukturált gazdálkodó egység által kibocsátott, az alábbi jellemzőkkel rendelkező kötelezettség. A gazdálkodó egység jogilag elkülönül, így a gazdálkodó egység eszközei elkülönítésre kerülnek kizárólag a befektetői javára, még fizetésképtelenség esetén is. A gazdálkodó egység nem köt egyéb ügyletet, és a gazdálkodó egység eszközei nem zálogosíthatók el. Csak akkor járnak összegek a gazdálkodó egység befektetőinek, ha az elkülönített eszközök cash-flow-kat keletkeztetnek. Így a kötelezettség valós értékének változásai elsősorban az eszközök valós értékének változásait tükrözik. Az eszköz teljesítménye által a kötelezettség valós értékére gyakorolt hatás eszközspecifikus teljesítménykockázat, nem hitelkockázat.

A hitelkockázat-változások hatásainak meghatározása

B5.7.16. Az 5.7.7. bekezdés (a) pontjában foglalt követelmény alkalmazása céljából a pénzügyi kötelezettség valós értékében bekövetkezett változás összegét, amely ezen kötelezettség hitelkockázat-változásainak tulajdonítható, a gazdálkodó egységnek az alábbiak szerint kell meghatároznia:

a) a valós értékében bekövetkezett azon változás összegeként, amely nem a piaci kockázatot keletkeztető piaci viszonyok változásainak tulajdonítható (lásd a B5.7.17. és B5.7.18. bekezdést); vagy

b) egy olyan alternatív módszer használatával, amely a gazdálkodó egység megítélése szerint hűebben tükrözi a valós értékében bekövetkezett azon változás összegét, amely a kötelezettség hitelkockázat-változásainak tulajdonítható.

B5.7.17. A piaci kockázatot keletkeztető piaci viszonyok változásai közé tartoznak például az irányadó kamatlábnak, egy másik gazdálkodó egység pénzügyi instrumentuma árának, az árutőzsdei áraknak, a devizaárfolyamoknak, vagy az ár-, illetve árfolyamindexeknek a változásai.

B5.7.18. Ha a kötelezettségre vonatkozóan a piaci viszonyok releváns jelentős változásai kizárólag valamely megfigyelhető (irányadó) kamatláb változásai, a B5.7.16. bekezdés (a) pontjában említett összeg az alábbiak szerint becsülhető meg:

a) elsőként a gazdálkodó egység kiszámítja a kötelezettségnek az időszak elejére vonatkozó belső megtérülési rátáját a kötelezettség valós értéke alapján, valamint a kötelezettségből származó szerződéses cash flow-kat az időszak elején. E megtérülési rátából ezután levonja az időszak elején érvényes megfigyelt (irányadó) kamatlábat, így megkapja a belső megtérülési ráta instrumentumspecifikus komponensét;

▼M53

b) a gazdálkodó egység ezután kiszámítja a kötelezettséghez kapcsolódó cash flow-k jelenértékét a kötelezettség időszak végi szerződéses cash flow-i, valamint i. az időszak végén megfigyelt (irányadó) kamatláb, és ii. a belső megtérülési ráta (a) pont szerint meghatározott, instrumentumspecifikus komponensének összegeként adódó diszkontráta felhasználásával;

c) a kötelezettség időszak végi valós értéke, valamint a (b) pont alapján meghatározott összeg közötti különbözet adja a valós értékben bekövetkezett azon változás értékét, amely nem a megfigyelt (irányadó) kamatlábban bekövetkezett változásnak tulajdonítható. Ezt az összeget az 5.7.7. bekezdés (a) pontjával összhangban az egyéb átfogó jövedelemben kell bemutatni.

B5.7.19. A B5.7.18. bekezdésbeli példa feltételezi, hogy nem jelentősek a valós értékben bekövetkezett azon változások, amelyek nem az instrumentum hitelkockázatában vagy a megfigyelt (irányadó) kamatlábakban bekövetkező változásokból erednek. Ez a módszer nem megfelelő, ha a valós érték más tényezőkből eredő változásai jelentősek. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység köteles a kötelezettség hitelkockázat-változásának hatásait hűebben értékelő alternatív módszert alkalmazni (lásd a B5.7.16. bekezdés (b) pontját). Ha például a fenti példában az instrumentum beágyazott származékos terméket tartalmaz, a beágyazott származékos termék valós értékének változását figyelmen kívül kell hagyni az 5.7.7. bekezdés (a) pontjával összhangban az egyéb átfogó jövedelemben bemutatandó összeg meghatározása során.

B5.7.20. Mint minden valós értéken történő értékelés esetében, a gazdálkodó egység azon értékelési módszerének, amely a kötelezettség valós értékében bekövetkezett változás azon részének meghatározására irányul, amely a hitelkockázatában bekövetkezett változásoknak tulajdonítható, maximálisan fel kell használnia a releváns megfigyelhető inputokat, és csak minimálisan kell alkalmaznia a nem megfigyelhető inputokat.

FEDEZETI ELSZÁMOLÁS (6. FEJEZET)

Fedezeti instrumentumok (6.2. szakasz)

Minősített instrumentumok

B6.2.1. Hibrid szerződésekbe beágyazott, de egyedileg el nem számolt származékos termékek nem jelölhetők meg egyedi fedezeti instrumentumként.

B6.2.2. Egy gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai nem a gazdálkodó egység pénzügyi eszközei vagy pénzügyi kötelezettségei, és ennélfogva nem jelölhetők meg fedezeti instrumentumként.

B6.2.3. Devizakockázatra vonatkozó fedezeti ügylet esetében a nem származékos pénzügyi instrumentum devizakockázati komponensét az IAS 21 standardnak megfelelően kell meghatározni.

Kiírt opciók

B6.2.4. A jelen standard egyes kiírt opciók kivételével nem korlátozza, hogy az eredménnyel szemben valós értéken értékelt származékos termék milyen körülmények között jelölhető meg fedezeti instrumentumként. Egy kiírt opció nem minősíthető fedezeti instrumentumnak, hacsak nem egy megvásárolt opció ellentételeként jelölték meg, beleértve az olyan opciót is, amely be van ágyazva egy pénzügyi instrumentumba (például egy kiírt visszahívási opció, amelyet egy visszahívható (callable) kötelezettség fedezésére használnak).

▼M53

Fedezeti instrumentumok megjelölése

B6.2.5. A devizakockázatra vonatkozó fedezeti ügyleteken kívüli fedezeti ügyletek esetében, ha a gazdálkodó egység az eredménnyel szemben valós értéken értékelt nem származékos pénzügyi eszközt vagy nem származékos pénzügyi kötelezettséget jelöl meg fedezeti instrumentumként, a nem származékos pénzügyi instrumentumot csak teljes egészében vagy arányos részében jelölheti meg.

B6.2.6. Egy egyedi fedezeti instrumentum megjelölhető fedezeti instrumentumként egynél több típusú kockázatra vonatkozóan is, feltéve, hogy a fedezeti instrumentum és a különböző kockázati pozíciók mint fedezett tételek specifikusan meg vannak jelölve. A szóban forgó fedezett tételek különböző fedezeti kapcsolatokban lehetnek.

Fedezett tételek (6.3. szakasz)

Minősített tételek

B6.3.1. Üzleti kombináció keretében üzleti tevékenység megszerzésére vonatkozó biztos elkötelezettség nem lehet fedezett tétel, kivéve a devizakockázat fedezése tekintetében, mivel a többi fedezendő kockázatot nem lehet konkrétan beazonosítani és értékelni. Az említett többi kockázat általános üzleti kockázat.

B6.3.2. Tőkemódszerrel elszámolt befektetés nem lehet fedezett tétel egy valósérték-fedezeti ügyletben. Ennek oka, hogy a tőkemódszer a befektetőnek a befektetést befogadó eredményéből való részesedését jeleníti meg az eredményben, nem pedig a befektetés valós értékének a változásait. Hasonlóképpen, egy konszolidált leányvállalatban lévő befektetés sem lehet fedezett tétel egy valósérték-fedezeti ügyletben. Ennek oka, hogy a konszolidáció a leányvállalat eredményét jeleníti meg az eredményben, nem pedig a befektetés valós értékének a változásait. A külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügylete ettől eltérő, mivel ez a devizakitettség fedezeti ügylete, nem pedig a befektetés értékének a változásait fedező valósérték-fedezeti ügylet.

B6.3.3. A gazdálkodó egység a 6.3.4. bekezdés alapján fedezett tételként megjelölhet olyan összevont kitettséget is, amely egy kitettség és egy származékos termék kombinációja. Ilyen fedezett tétel megjelölésekor a gazdálkodó egység értékeli, hogy a kitettség és a származékos termék kombinálásával olyan önálló összevont kitettséget hoz-e létre, amely adott kockázat (vagy kockázatok) tekintetében egyetlen kitettségként kezelhető. A gazdálkodó egység ebben az esetben az összevont kitettség alapján jelölheti meg a fedezett tételt. Például:

a) a gazdálkodó egység 15 hónapos futamidejű, kávéra vonatkozó futuresszerződéssel fedezi 15 hónapon belüli nagyon valószínű kávévásárlásának árkockázatát (USA-dollár alapon). A nagyon valószínű kávévásárlás és a kávéra vonatkozó futuresszerződés kombinációja kockázatkezelési szempontból 15 hónapos rögzített USA-dollár összegű devizakockázati kitettségnek tekinthető (mint bármilyen más 15 hónap múlva esedékes rögzített USA-dollár összegű pénzeszköz-kiáramlás);

▼**M53**

b) a gazdálkodó egység a teljes időszakra fedezi 10 éves futamidejű, fix kamatozású, devizában denominált adósságának devizakockázatát. Ehhez azonban funkcionális pénznemében csak rövid–középtávon (mondjuk két évre) van szüksége fix kamatozású kitettségre, a lejáratig hátralévő időre változó kamatozású kitettség is megfelel. A gazdálkodó egység az egyes kétéves időszakok végén (vagyis kétéves gördülő alapon) rögzíti a következő két évre szóló kamatlábkitettségét (amennyiben a kamatszint a kamatláb rögzítésére ösztönzi). Ebben a helyzetben a gazdálkodó egység a fix kamatozású devizaadósság változó kamatozású funkcionális pénznemben denominált kitettségre váltása érdekében 10 éves futamidejű fixből-változó (fixed-to-floating) keresztdevizás kamatlábswapot köt. Ezt kiegészíti egy kétéves futamidejű kamatlábswappal, amely a funkcionális pénznemben denominált változó kamatozású adósságot fix kamatozásúadósságra váltja. Ekkor a fix kamatozású devizaadósság és a 10 éves futamidejű fixből-változó (fixed-to-floating) keresztdevizás kamatlábswap kombinációja kockázatkezelési szempontból 10 éves változó kamatozású adósság funkcionális pénznemben denominált kitettségének tekinthető.

B6.3.4. A fedezeti hatékonyság és a fedezeti hatékonysághiány értékelése céljából a gazdálkodó egység az összevont kitettségen alapuló fedezett tétel megjelölésekor az összevont kitettséget alkotó tételek kombinált hatását veszi figyelembe. Az összevont kitettséget alkotó tételeket ugyanakkor elkülönülten számolják el. Ez például azt jelenti, hogy

a) az összevont kitettség részét képező származékos termékeket valós értéken értékelt elkülönült eszközökként vagy kötelezettségekként jelenítik meg; és

b) ha az összevont kitettséget alkotó tételek között fedezeti kapcsolatot jelölnek meg, akkor a származékos terméket oly módon kell az összevont kitettség részeként szerepeltetni, hogy az összhangban legyen a származékos termék fedezeti instrumentumként való megjelölésével az összevont kitettség szintjén. Amennyiben például a gazdálkodó egység a származékos termék határidős elemét kizárja az összevont kitettséget alkotó tételek közötti fedezeti kapcsolat fedezeti instrumentumának megjelöléséből, úgy a határidős elemet akkor is ki kell zárnia, ha a származékos terméket mint fedezett tételt az összevont kitettség részeként szerepelteti. A származékos terméket egyébként vagy teljes egészében vagy arányos részében kell szerepeltetni az összevont kitettségben.

B6.3.5. A 6.3.6 bekezdés kimondja, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatásokban a cash flow-fedezeti ügylet fedezett tételének minősülhet egy nagyon valószínű előre jelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata is, amennyiben az ügylet pénzneme eltér az ügyletet kötő gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől, és a devizakockázat befolyásolja majd a konszolidált eredményt. Ebből a szempontból a gazdálkodó egység lehet anyavállalat, leányvállalat, társult vállalkozás, közös vállalkozás vagy fióktelep. Ha egy előre jelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata nem befolyásolja a konszolidált eredményt, a csoporton belüli ügylet nem minősíthető fedezett tételnek. Általában

▼M53

ez a helyzet a jogdíjkifizetéseknél, a kamatfizetéseknél vagy a csoporton belüli tagok közötti menedzsmentdíjaknál, kivéve, ha ezekhez külső ügylet kapcsolódik. Ha azonban az előre jelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata befolyásolni fogja a konszolidált eredményt, a csoporton belüli ügylet fedezett tételnek minősíthető. Ilyen ügylet például a csoport tagjai közötti előre jelzett készletértékesítés vagy -vásárlás, ha a készletet továbbértékesítik egy csoporton kívüli félnek. Hasonlóképpen befolyásolhatja a konszolidált eredményt az az előre jelzett, csoporton belüli ügylet, amelyben a csoportba tartozó gazdálkodó egység az által gyártott gépeket és berendezéseket a csoportba tartozó másik gazdálkodó egysége számára értékesíti, amely a gépeket és berendezéseket tevékenységéhez fogja felhasználni. Erre például azért kerülhet sor, mert a felvásárló gazdálkodó egység értékcsökkenést fog elszámolni a gépek és berendezések után, amelyek kezdetben megjelenített összege változhat, ha az előre jelzett csoporton belüli ügyletet pénzneme eltér a felvásárló gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől.

B6.3.6. Ha egy előre jelzett, csoporton belüli ügylet fedezeti ügylete megfelel a fedezeti elszámolás feltételeinek, az esetleges nyereséget vagy veszteséget a 6.5.11. bekezdésnek megfelelően az egyéb átfogó jövedelemben kell megjeleníteni vagy abból kivenni. Az eredmény befolyásolása szempontjából azon időszakok relevánsak amelyekben a fedezett ügylet devizakockázata a konszolidált eredményt befolyásolja.

Fedezett tételek megjelölése

B6.3.7. A komponens olyan fedezett tétel, amely kisebb a teljes tételnél. Következésképpen a komponens a teljes tételnek csupán bizonyos kockázatait, vagy csak a kockázatok egy hányadát tükrözi (például egy tétel arányos részének megjelölésekor).

Kockázati komponensek

B6.3.8. Kockázati komponens akkor alkalmas fedezett tételként való megjelölésre, ha pénzügyi vagy nem pénzügyi tétel elkülönülten azonosítható komponense, és a tétel cash flow-iban vagy valós értékében a kockázati komponens változásainak tulajdonítható változások megbízhatóan értékelhetők.

B6.3.9. A gazdálkodó egység a fedezett tételként való megjelölésre alkalmas kockázati komponensek azonosításakor a kockázati komponenseket a kockázat(ok)kal és a fedezeti tevékenységgel érintett konkrét piaci struktúrával összefüggésben értékeli. Ez a meghatározás szükségessé teszi a releváns tények és körülmények értékelését, amelyek kockázatonként és piaconként eltérőek.

B6.3.10. A gazdálkodó egység a kockázati komponensek fedezett tételként való megjelölésekor mérlegeli, hogy a kockázati komponensek kifejezetten meg vannak-e határozva a szerződésben (szerződésben meghatározott kockázati komponensek), vagy pedig a tétel valós értékének vagy cash flow-inak implicit részét képezik-e (szerződésben nem meghatározott kockázati komponensek). A szerződésben nem meghatározott kockázati komponensek olyan tételeknél merülhetnek fel, amelyek nem szerződések (például előre jelzett ügyletek), vagy amelyek olyan szerződések, amelyek nem határozzák meg kifejezetten a komponenst (például olyan biztos elkötelezettségek, amelyek egyetlen konkrét árat tartalmaznak különböző mögöttesekre hivatkozó árképlet helyett). Például:

▼M53

a) Az „A” gazdálkodó egység hosszú távú földgáz-szállítási szerződésében meghatározott árképlet tőzsdei árukon és egyéb tényezőkön alapul (például gázolajon, fűtőolajon és más komponenseken, például szállítási díjakon). Az „A” gazdálkodó egység a szállítási szerződés gázolajkomponensét gázolajra vonatkozó forward-szerződéssel fedezi. A gázolajkomponens a szállítási szerződés szerződési feltételei közé tartozik, vagyis szerződésben meghatározott kockázati komponens. Az „A” gazdálkodó egység ezért az árképlet okán arra a következtetésre jut, hogy a gázolajár-kitettség elkülönülten azonosítható. Emellett a gázolajra vonatkozó forward-szerződéseknek létezik piaca. Az „A” gazdálkodó egység ezért arra a következtetésre jut, hogy a gázolajár-kitettség megbízhatóan értékelhető. Következésképpen a szállítási szerződés gázolajár-kitettsége fedezett tételként való megjelölésre alkalmas.

b) A „B” gazdálkodó egység jövőbeli kávébeszerzéseit gyártási előrejelzése alapján fedezi. A fedezés az előre jelzett beszerzési mennyiség egy része tekintetében a szállítás előtt 15 hónappal kezdődik. A „B” gazdálkodó egység a fedezett mennyiséget az idő előrehaladtával (a szállítási időpont közeledtével) növeli. Kávéárkockázatának kezeléséhez két különböző típusú szerződést használ:

i. tőzsdei kávéfutures-szerződéseket; és

ii. kolumbiai Arabica kávé konkrét telephelyi leszállítására vonatkozó kávészállítási szerződéseket. E szerződések a kávé tonnánkénti árát a tőzsdei kávéfutures-szerződések ára alapján határozzák meg, fix árkülönbözet és árképlettel számított változó logisztikai szolgáltatási díj hozzáadásával. A kávészállítási szerződés jövőben teljesülő szerződés, amelynek megfelelően a „B” gazdálkodó egység tényleges szállítást igényel.

Az aktuális kávéterméshez kötődő szállítások tekintetében a kávészállítási szerződések megkötésével a „B” gazdálkodó egység rögzíteni tudja a vásárolt tényleges kávéminőség (kolumbiai Arabica kávé) és a tőzsdei kávéfutures-szerződés referenciaminősége eltéréséből eredő árkülönbözetet. A következő kávéterméshez kötődő szállítások tekintetében azonban még nem lehet kávészállítási szerződést kötni, így az árkülönbözet sem rögzíthető. Az aktuális és a következő kávéterméshez kötődő szállítások tekintetében a kávéárkockázat referenciaminőség-komponensét a „B” gazdálkodó egység tőzsdei kávéfutures-szerződésekkel fedezi. A „B” gazdálkodó egység megállapítja, hogy három különböző kockázattal szembesül: a referenciaminőséget tükröző kávéárkockázattal, a referenciaminőségű kávé és a ténylegesen szállított kolumbiai Arabica kávé ára közötti különbözetet (felárat) tükröző kávéárkockázattal, és a változó logisztikai költségeket tükröző kávéárkockázattal. Az aktuális kávéterméshez kötődő szállítások tekintetében, miután a „B” gazdálkodó egység megkötötte a kávészállítási szerződést, a referenciaminőséget tükröző kávéárkockázat szerződésben meghatározott kockázati komponens, mivel az árképlet a tőzsdei kávéfutures-szerződés árához kötött indexálást tartalmaz. A „B” gazdálkodó egység arra a következtetésre jut,

▼M53

hogy ez a kockázati komponens elkülönülten azonosítható és megbízhatóan értékelhető. A következő kávéterméshez kötődő szállítások tekintetében a „B” gazdálkodó egység még nem kötött kávészállítási szerződést (vagyis ezek a szállítások előre jelzett ügyletek). Ezért a referenciaminőséget tükröző kávéárkockázat itt szerződésben nem meghatározott kockázati komponens. A „B” gazdálkodó egység a piaci struktúra vizsgálatakor figyelembe veszi a ténylegesen szállított kávé árazását. A piaci struktúra vizsgálata alapján a „B” gazdálkodó egység ezért arra a következtetésre jut, hogy az előre jelzett ügyletek referenciaminőséget tükröző kávéárkockázata is elkülönülten azonosítható és megbízhatóan értékelhető kockázati komponens, noha szerződésben nem meghatározott. Következésképpen a „B” gazdálkodó egység a kávészállítási szerződések és az előre jelzett szerződések esetében is megjelölhet fedezeti kapcsolatokat a kockázati komponens alapján (a referenciaminőséget tükröző kávéárkockázat tekintetében).

c) A „C” gazdálkodó egység jövőbeli kerozinbeszerzéseinek egy részét 24 hónappal a szállítás előtt felhasználási előrejelzése alapján fedezi, és az idő előrehaladtával növeli a fedezett mennyiséget. A „C” gazdálkodó egység ezt a kitettséget a fedezet időhorizontjától függően – amely befolyásolja a származékos termékek piacának likviditását – különböző típusú szerződésekkel fedezi. Hosszabb időhorizont (12–24 hónap) esetében a „C” gazdálkodó egység nyersolajszerződéseket használ, mivel csak ezeknek van megfelelő piaci likviditása. A 6–12 hónapos időhorizont esetében a „C” gazdálkodó egység gázolaj-derivatívákat használ, mivel ezek megfelelően likvidek. Hat hónapon belüli időhorizont esetében a „C” gazdálkodó egység kerozinszerződéseket használ. A „C” gazdálkodó egység olaj- és olajtermékpiacra vonatkozó vizsgálata, továbbá releváns tényekkel és körülményekkel kapcsolatos értékelése a következő:

i. A „C” gazdálkodó egység földrajzi tevékenységi területén a nyersolaj referenciája a Brent. A nyersolaj olyan referencia-nyersanyag, amely alapanyagként számos finomított olajtermék árát befolyásolja. A gázolaj a finomított olajtermékek referenciája, amelyet általában olajpárlatok árazási referenciájaként használnak. Ezt a „C” gazdálkodó egység tevékenységi környezetének nyersolaj- és finomítottolajtermékpiacain elérhető származékos pénzügyi instrumentumok típusai is tükrözik; ilyen például:

— a referencia-nyersolajra (Brent nyersolaj) vonatkozó futuresszerződés;

— a referencia-gázolajra vonatkozó futuresszerződés, amelyet az olajpárlatok árazási referenciájaként használnak – a kerozinfelár-derivatívák például a kerozin és a referencia-gázolaj közötti árkülönbözetet fedezik; és

▼M53

— a referencia-gázolajra vonatkozó finomításifelár-derivatíva (vagyis a nyersolaj és a gázolaj közötti árkülönbözetet – a finomítói árrést – fedező származékos termék), amelyet a Brent nyersolajhoz kötnek;

ii. a finomított olajtermékek árazása független attól, hogy az adott finomító melyik nyersolajat dolgozza fel, mivel e termékek (például a gázolaj és a kerozin) szabványosított termékek.

A „C” gazdálkodó egység ezért arra a következtetésre jut, hogy kerozinbeszerzéseinek árkockázata Brent nyersolajon alapuló nyersolajár-kockázati komponenst és gázolajár-kockázati komponenst tartalmaz, noha a nyersolaj és a gázolaj semmilyen szerződéses megállapodásban nincs meghatározva. A „C” gazdálkodó egység arra a következtetésre jut, hogy ez a két kockázati komponens annak ellenére elkülönülten azonosítható és megbízhatóan értékelhető, hogy szerződésben nem meghatározott. Következésképpen a „C” gazdálkodó egység az előre jelzett kerozinbeszerzések esetében is megjelölhet fedezeti kapcsolatokat a kockázati komponens alapján (a nyersolaj és a gázolaj tekintetében). Ezen vizsgálat alapján az is megállapítható, hogy ha a „C” gazdálkodó egység például West Texas Intermediate (WTI) nyersolajon alapuló nyersolaj-derivatívákat használ, akkor a Brent nyersolaj és a WTI nyersolaj közötti árkülönbözet változása fedezeti hatékonysághiányt okozna.

d) A „D” gazdálkodó egység fix kamatozású adósságinstrumentumot birtokol. Az instrumentum kibocsátási környezete egy olyan piac, ahol a nagy számban jelenlévő hasonló adósságinstrumentumokat a referencia-kamatlábhoz (pl. LIBOR) viszonyított feláruk alapján hasonlítják össze, és ahol a változó kamatozású instrumentumokat jellemzően az említett referencia-kamatlábhoz kötik. A kamatlábkockázat kezelésére az adósságinstrumentumok referencia-kamatlábhoz viszonyított felárától függetlenül gyakran használnak az említett referencia-kamatlábon alapuló kamatlábswapokat. A fix kamatozású adósságinstrumentumok ára közvetlenül reagál a referencia-kamatláb változásaira. A „D” gazdálkodó egység arra a következtetésre jut, hogy a referencia-kamatláb elkülönülten azonosítható és megbízhatóan értékelhető komponens. Következésképpen a „D” gazdálkodó egység a fix kamatozású adósságinstrumentumok esetében megjelölhet fedezeti kapcsolatokat a kockázati komponens alapján a referencia-kamatláb tekintetében.

B6.3.11. Kockázati komponens fedezett tételként való megjelölésekor a fedezeti elszámolás követelményei ugyanolyan módon alkalmazandók a kockázati komponensre, mint az egyéb, nem kockázati komponens fedezett tételekre. Alkalmazandók rá például a minősítési kritériumok, ideértve azt is, hogy a fedezeti kapcsolatnak teljesítenie kell a fedezeti hatékonysági követelményeket, az esetleges fedezeti hatékonysághiányt pedig értékelni kell és meg kell jeleníteni.

▼**M53**

B6.3.12. A gazdálkodó egység megjelölheti kizárólag egy fedezett tétel cash flow-inak vagy valós értékének egy meghatározott ár vagy más változó feletti vagy alatti változásait is (egy egyoldalú kockázatot). A fedezett tétel egyoldalú kockázatát tükrözi például a fedezeti instrumentumként tartott vásárolt opció belső értéke (feltéve, hogy legfontosabb feltételei azonosak a megjelölt kockázatéival), de nem annak időértéke. Például, a gazdálkodó egység megjelölheti egy tőzsdei áru előre jelzett vételi ügyletével kapcsolatos jövőbeli cash flow-k áremelkedés miatti változékonyságát. A gazdálkodó egység ilyen helyzetben csak azokat a cash flow-veszteségeket jelöli meg, amelyek az ár meghatározott szint fölé emelkedéséből erednek. A fedezett kockázat nem tartalmazza a vásárolt opció időértékét, mivel az előre jelzett ügyletnek ez a komponense nem befolyásolja az eredményt.

B6.3.13. Egy megcáfolható feltételezés szerint az inflációs kockázat, kivéve, ha szerződésben meghatározott, nem elkülönülten azonosítható és nem megbízhatóan értékelhető, és ezért nem jelölhető meg pénzügyi instrumentum kockázati komponenseként. Az inflációs környezet és az érintett adósságpiac sajátosságai azonban korlátozott esetekben lehetségessé teszik egy elkülönülten azonosítható és megbízhatóan értékelhető inflációs kockázati komponens azonosítását.

B6.3.14. Tegyük fel, hogy a gazdálkodó egység olyan környezetben bocsát ki adósságot, amelyben az inflációhoz kötött kötvények mennyisége és lejárati struktúrája megfelelően likvid piacot eredményez egy zéró reálkamatlábú lejárati struktúra kialakításához. Az adott pénznem esetében az infláció ezért az adósságpiacok által külön figyelembe vett releváns tényező. Ilyen körülmények között az inflációs kockázati komponenst meg lehetne határozni a fedezett adósságinstrumentum cash flow-inak a zéró reálkamatlábú lejárati struktúra szerinti diszkontálásával (vagyis a kockázatmentes (nominális) kamatlábkomponens meghatározásához hasonló módon). Sok esetben éppen ellenkező a helyzet, vagyis az inflációs kockázati komponens nem elkülönülten azonosítható és nem megbízhatóan értékelhető. Tegyük fel, hogy a gazdálkodó egység csak nominális kamatlábú adósságot bocsát ki olyan környezetben, amelyben az inflációhoz kötött kötvények piaca nem eléggé likvid egy zéró reálkamatlábú lejárati struktúra kialakításához. Ebben az esetben a gazdálkodó egység a piaci struktúra, valamint a tények és a körülmények vizsgálata alapján nem tud arra következtetni, hogy az infláció az adósságpiacok által külön figyelembe vett releváns tényező. A gazdálkodó egység ezért nem tudja megcáfolni azt a megcáfolható feltételezést, hogy a szerződésben nem meghatározott inflációs kockázat nem elkülönülten azonosítható és nem megbízhatóan értékelhető. Következésképpen az inflációs kockázat nem alkalmas fedezett tételként való megjelölésre. Ez a megállapítás nem függ a gazdálkodó egység által ténylegesen használt inflációs fedezeti instrumentumoktól. A gazdálkodó egység tehát nem vetítheti ki a ténylegesen használt inflációs fedezeti instrumentum szerződéses feltételeit a nominális kamatlábú adósságra.

B6.3.15. Egy megjelenített inflációkövető kötvény cash flow-inak szerződésben meghatározott inflációs kockázati komponense (amennyiben a beágyazott származékos termékek elkülönített elszámolása nem követelmény) mindaddig elkülönülten azonosítható és megbízhatóan értékelhető, amíg az inflációs kockázati komponens nem befolyásolja az instrumentum egyéb cash flow-it.

▼**M53**

Névleges érték komponensei

B6.3.16. Fedezeti kapcsolat fedezett tételeként a névleges érték két típusú komponense jelölhető meg: a teljes tétel arányos részének megfelelő komponens vagy egy rétegkomponens. A számviteli következmény a komponens típusától függ. A gazdálkodó egységnek a komponens számviteli megjelölésekor a kockázatkezelési célkitűzéssel összhangban kell eljárnia.

B6.3.17. Az arányos résznek megfelelő komponensre példa egy hitel szerződéses cash flow-inak 50 százaléka.

B6.3.18. Rétegkomponens megadható egy meghatározott, de nyitott sokaságból vagy egy meghatározott névleges értékből. Példaként említhetők a következők:

a) monetáris ügyleti volumen része, például a 201X. márciusi első 20 FC utáni 10 FC devizában denominált értékesítési cash flow ([1]);

b) fizikai volumen része, például az XYZ helyszínen tárolt földgáz 5 millió köbmétert kitevő alsó rétege;

c) fizikai vagy egyéb ügyleti volumen része, például a 201X. júniusi olajbeszerzések első 100 hordója vagy a 201X. júniusi áramértékesítés első 100 MWh-ja; vagy

d) fedezett tétel névleges értékének rétege, például egy 100 millió CU értékű biztos elkötelezettségből az utolsó 80 millió CU, egy 100 millió CU értékű fix kamatozású kötvény 20 millió CU értékű alsó rétege, vagy a 100 millió CU értékű fix kamatozású adósság valós értéken előtörleszthető 30 millió CU értékű felső rétege (a meghatározott névleges érték 100 millió CU).

B6.3.19. Ha a gazdálkodó egység a rétegkomponenst valósérték-fedezeti ügyletben jelöli meg, azt meghatározott névleges értékből kell megadnia. A valósérték-fedezeti ügylet minősítési követelményeinek teljesítése érdekében a gazdálkodó egységnek a valósérték-változás miatt újra kell értékelnie a fedezett tételt (vagyis a fedezett kockázatnak tulajdonítható valósérték-változás miatt újra kell értékelnie a tételt). A valósérték-fedezeti ügylet miatti kiigazítást legkésőbb a tétel kivezetésekor meg kell jeleníteni az eredményben. Következésképpen nyomon kell követni azt a tételt, amelyhez a valósérték-fedezeti ügylet miatti kiigazítás kapcsolódik. Valósérték-fedezeti ügylet rétegkomponense esetében a gazdálkodó egységnek ehhez azt a névleges értéket kell nyomon követnie, amelyből a komponenst meghatározták. A B6.3.18. bekezdés (d) pontja szerinti példában a 100 millió CU értékű teljes névleges értéket kell nyomon követni a 20 millió CU értékű alsó réteg vagy a 30 millió CU értékű felső réteg nyomon követéséhez.

B6.3.20. Előtörlesztési opciót tartalmazó rétegkomponens nem alkalmas valósérték-fedezeti ügylet fedezett tételeként való megjelölésre, ha az előtörlesztési opció valós értékét a fedezett kockázat befolyásolja, kivéve, ha a megjelölt réteg a fedezett tétel valósérték-változásának meghatározásakor magában foglalja az adott előtörlesztési opció hatását.

([1]) A jelen standardban a monetáris értékek „pénznemegységben” (currency unit, CU), illetve „devizaegységben” (foreign currency unit, FC) denomináltak.

▼**M53**

A tétel komponensei és összes cash flow-ja közötti kapcsolat

B6.3.21. Ha fedezett tételként pénzügyi vagy nem pénzügy tétel cash flow-komponense van megjelölve, a komponens nem lehet nagyobb a teljes tétel összes cash flow-jánál. Fedezett tételként ugyanakkor a teljes tétel összes cash flow-ja is megjelölhető és fedezhető csupán egyetlen konkrét kockázattal szemben (például a LIBOR vagy referencianyersanyag-ár változásának tulajdonítható változásokkal szemben).

B6.3.22. LIBOR-nál alacsonyabb effektív kamatlábú pénzügyi kötelezettség esetében a gazdálkodó egység például nem jelölheti meg:

a) a kötelezettség LIBOR szerinti kamattal (plusz – valósérték-fedezeti ügylet esetében – a tőkeösszeggel) egyenlő komponensét; és

b) negatív maradványkomponenst.

B6.3.23. A gazdálkodó egység ugyanakkor a LIBOR-nál (például) 100 bázisponttal alacsonyabb effektív kamatlábú fix kamatozású pénzügyi kötelezettség esetében fedezett tételként jelölheti meg a teljes kötelezettség (vagyis alaptőke plusz a LIBOR-nál 100 bázisponttal alacsonyabb kamatlábbal számított kamat) LIBOR-változásnak tulajdonítható értékváltozását. Ha a fix kamatozású pénzügyi instrumentumot keletkeztetése után bizonyos idővel fedezik, és a kamatlábak időközben megváltoztak, a gazdálkodó egység a tétel után fizetett szerződéses kamatlábnál magasabb referencia-kamatlábnak megfelelő kockázati komponenst is megjelölhet. A gazdálkodó egység ezt akkor teheti meg, ha a referencia-kamatláb alacsonyabb az oly módon számított effektív kamatlábnál, mintha a gazdálkodó egység a fedezett tétel első megjelölésének napján vásárolta volna az instrumentumot. Például tételezzük fel, hogy egy gazdálkodó egység 100 CU értékű, fix kamatozású pénzügyi eszközt keletkeztet, amelynek az effektív kamatlába 6 százalék akkor, amikor a LIBOR 4 százalék. Valamivel később megkezdi ennek az eszköznek a fedezését, de ekkorra a LIBOR 8 százalékra nőtt, az eszköz valós értéke pedig 90 CU-ra csökkent. A gazdálkodó egység számítása szerint, ha az eszközt abban az időpontban vette volna, amikor a kapcsolódó LIBOR-kamatlábkockázatot fedezett tételként először megjelölte, az eszköz akkori valós értékén, vagyis 90 CU-on, az effektív hozam 9,5 százalék lett volna. Mivel a LIBOR alacsonyabb ennél az effektív hozamnál, a gazdálkodó egység megjelölheti a 8 százalékos LIBOR-komponenst, amely részben a szerződéses kamat cash flow-iból, részben pedig a jelenlegi valós érték (vagyis 90 CU) és a lejáratkor visszafizetendő összeg (vagyis 100 CU) különbségéből tevődik össze.

B6.3.24. A gazdálkodó egység a három hónapos LIBOR-nál (például) 20 bázisponttal alacsonyabb (de zérónál nem kisebb) kamatlábú változó kamatozású pénzügyi kötelezettség esetében fedezett tételként megjelölheti a teljes kötelezettség LIBOR-változásnak tulajdonítható cash flow-változását (vagyis a három hónapos LIBOR-nál 20 bázisponttal alacsonyabb kamatláb szerint, ideértve a zéró kamatlábat is). Ezért amíg a három hónapos határidős LIBOR-görbe a kötelezettség hátralévő futamideje alatt nem megy 20 bázispont alá, a fedezett tétel cash

▼M53

flow-változékonysága megegyezik a három hónapos LIBOR-ra zéró vagy pozitív felárat alkalmazó kamatlábú kötelezettségével. Ha azonban a három hónapos határidős LIBOR-görbe a kötelezettség (vagy annak egy része) hátralévő futamideje alatt 20 bázispont alá megy, a fedezett tétel cash flow-változékonysága alacsonyabb lesz a három hónapos LIBOR-ra zéró vagy pozitív felárat alkalmazó kamatlábú kötelezettségénél.

B6.3.25. Nem pénzügyi tétellel kapcsolatos hasonló példa egy adott olajmező speciális típusú nyersolaja, amelyet a releváns referencia-nyersolajhoz képest alulláraznak. Ha a gazdálkodó egység által használt szerződéses árképlet szerint e nyersolaj hordónkénti ára a referencia-nyersolajnál 10 CU-val alacsonyabb (de 15 CU-nál nem kisebb), akkor a gazdálkodó egység fedezett tételként megjelölheti az értékesítési szerződésnek a referencia-nyersolaj árváltozása miatti teljes cash flow-változékonyságát. Nem jelölheti meg ugyanakkor a referencia-nyersolaj teljes árváltozásának megfelelő komponenst. Ezért amíg az egyes szállítások határidős ára nem csökken 25 CU alá, a fedezett tétel cash flow-változékonysága megegyezik a referencia-nyersolaj árán (vagy pozitív felárral) történő nyersolaj-értékesítésével. Ha azonban bármely szállítás határidős ára 25 CU alá csökken, a fedezett tétel cash flow-változékonysága megegyezik a referencia-nyersolaj árán (vagy pozitív felárral) történő nyersolaj-értékesítésével.

A fedezeti elszámolás minősítési kritériumai (6.4. szakasz)

Fedezeti hatékonyság

B6.4.1. A fedezeti hatékonyság megmutatja, hogy a fedezeti instrumentum valósérték- vagy cash flow-változása milyen mértékben ellentételezik a fedezett tétel valósérték- vagy cash flow-változását (például, ha a fedezeti instrumentum kockázati komponens, a tétel releváns valósérték- vagy cash flow-változása az, amely a fedezett kockázatnak tulajdonítható). A fedezeti hatékonysághiány megmutatja, hogy a fedezeti instrumentum valósérték- vagy cash flow-változása milyen mértékben térnek el a fedezett tételétől.

B6.4.2. A gazdálkodó egység a fedezeti kapcsolat megjelölésekor, illetve folyamatosan vizsgálja azon fedezeti hatékonysághiány okait, amely a fedezeti kapcsolatot annak időtartama alatt várhatóan befolyásolja. A gazdálkodó egység e vizsgálat (ideértve a fedezeti kapcsolat kiegyensúlyozásából eredő, a B6.5.21. bekezdés szerinti aktualizálást) alapján értékeli a fedezeti hatékonysági követelmények teljesülését.

B6.4.3. Az egyértelműség érdekében, ha a 6.5.6. bekezdésnek megfelelően az eredeti szerződő felet klíring szerződő féllel váltják fel, és végrehajtják a kapcsolódó változtatásokat, ennek hatásait tükrözni kell a fedezeti instrumentum értékelésében és ezáltal a fedezeti hatékonyság értékelésében és mérésében.

▼M53

A fedezett tétel és a fedezeti instrumentum közötti gazdasági kapcsolat

B6.4.4. A gazdasági kapcsolat fennállásának követelménye azt jelenti, hogy a fedezeti instrumentumnak és a fedezett tételnek olyan értékei vannak, amelyek ugyanazon kockázat – vagyis a fedezett kockázat – hatására általában ellentétes irányba mozognak. Elvárható ezért, hogy a fedezeti instrumentum értéke és a fedezett tétel értéke ugyanazon mögöttesek vagy gazdasági kapcsolatban álló mögöttesek mozgására reagálva szisztematikusan olyan módon változzon, hogy hasonló módon reagáljon a fedezett kockázatra (mint például a Brent és a WTI nyersolaj).

B6.4.5. Ha a mögöttesek nem azonosak, de gazdasági kapcsolatban állnak, adódhatnak olyan helyzetek, amelyekben a fedezeti instrumentum értéke és a fedezett tétel értéke azonos irányba mozog, például azért, mert a két kapcsolódó mögötteses közötti árkülönbözet megváltozik, de maguk a mögöttesek nem mozognak jelentősen. Ez még mindig összhangban van a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel közötti gazdasági kapcsolattal, ha a fedezeti instrumentum értéke és a fedezett tétel értéke a jellemző várakozás szerint továbbra is ellentétes irányba mozog a mögöttes változásakor.

B6.4.6. A gazdasági kapcsolat fennállásának értékelésekor vizsgálni kell a fedezeti kapcsolat teljes élettartam alatti lehetséges viselkedését, mivel ez igazolhatja, hogy várható-e a kockázatkezelési célkitűzés teljesülése. A két változó közötti statisztikai korreláció puszta léte önmagában nem támasztja alá hitelesen azt a következtetést, hogy a gazdasági kapcsolat fennáll.

A hitelkockázat hatása

B6.4.7. A fedezeti elszámolás modellje a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel nyereségei és veszteségei közötti ellentételezés általános elvén alapul, így a fedezeti hatékonyságot nem csupán az említett tételek közötti gazdasági kapcsolat (vagyis a mögötteseik változása) határozza meg, hanem a hitelkockázatnak a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel értékére gyakorolt hatása is. A hitelkockázat hatása miatt az ellentételezés szintje a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel között fennálló gazdasági kapcsolat. ellenére is hibás lehet. Ez adódhat a fedezeti instrumentum vagy a fedezett tétel hitelkockázatának olyan nagyságrendű változásából, amely miatt a hitelkockázat hatása domináns szerepet tölt be a gazdasági kapcsolatból (vagyis a mögöttesek változásából) eredő értékváltozásokban. A domináns szerepet előidéző nagyságrend akkora, hogy a hitelkockázatból eredő veszteség (vagy nyereség) akkor is torzítaná a mögöttesek változása által a fedezeti instrumentum vagy a fedezett tétel értékére gyakorolt hatást, ha e változás jelentős. Nem jelent domináns szerepet azonban az a tény, hogy ha egy adott időszakban a mögöttesek csak kis mértékben változnak, akkor a fedezeti instrumentum vagy a fedezett tétel hitelkockázattal kapcsolatos akár kis mértékű értékváltozásai is jobban befolyásolhatják az értéket, mint a mögöttesek.

▼M53

B6.4.8. A hitelkockázat által dominált fedezeti kapcsolatra példa, ha a gazdálkodó egység a nyersanyagár-kockázattal szembeni kitettségét biztosítékkal nem fedezett származékos termékkel fedezi. Ha a származékos termék másik felének hitelminősítése súlyosan romlik, előfordulhat, hogy ennek hatása meghaladja a nyersanyagárnak a fedezeti instrumentum valós értékére gyakorolt hatását, míg a fedezett tétel értékváltozásai főleg a nyersanyagár-változástól függnek.

Fedezeti arány

B6.4.9. A fedezeti hatékonysági követelményeknek megfelelően a fedezeti arány a fedezett tétel gazdálkodó egység által ténylegesen fedezett mennyiségének és a fedezeti instrumentum gazdálkodó egység által e fedezetre ténylegesen felhasznált mennyiségének arányának felel meg. Ezért, ha a gazdálkodó egység egy tétel kitettségének kevesebb, mint 100 százalékát fedezi, például 85 százalékát, akkor a fedezeti kapcsolatot olyan fedezeti aránnyal kell megjelölnie, mint amely a kitettség 85 %-ából és a fedezeti instrumentum azon mennyiségéből származik, amelyet a gazdálkodó egység e 85 %-nak a fedezetéhez ténylegesen használ. Hasonlóképpen: ha például a gazdálkodó egység valamely kitettségét egy pénzügyi instrumentum 40 névleges értékű egységével fedezi, a fedezeti kapcsolatot olyan fedezeti aránnyal kell megjelölnie, mint amely a 40 egységnyi mennyiségből (vagyis a fedezeti arány nem alapulhat a gazdálkodó egység által esetlegesen tartott ennél több egységen vagy ennél kevesebb egységen) és a fedezett tétel azon mennyiségéből ered, amelyet az említett 40 egységgel ténylegesen fedez.

B6.4.10. Mindazonáltal abban a megjelölt fedezeti kapcsolatban, amelynek fedezeti aránya azonos a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum ténylegesen felhasznált mennyiségéből adódóval, a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum súlya között nem lehet eltérés, ha emiatt olyan fedezeti hatékonysághiány jönne létre (akár megjelenített, akár nem), amelynek számviteli következménye összeegyeztethetetlen lehetne a fedezeti elszámolás céljával. A gazdálkodó egységnek ezért a fedezeti kapcsolat megjelölésekor ki kell igazítania a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum ténylegesen felhasznált mennyiségéből adódó fedezeti arányt, ha ez a hatékonysághiány elkerüléséhez szükséges.

B6.4.11. A számviteli következmény fedezeti elszámolás céljával való összeegyeztethetetlenségét például a következő releváns megfontolások alapján lehet értékelni:

a) a tervezett fedezeti arányt cash flow-fedezeti ügylettel kapcsolatos fedezeti hatékonysághiány megjelenítésének elkerülése céljából állapították-e meg, vagy több fedezett tétellel kapcsolatos valósérték-kiigazítások megvalósítására a valósérték-elszámolás használatának fokozása céljából, de a fedezeti instrumentum valósérték-változásainak ellentételezése nélkül; és

▼M53

b) kereskedelmileg annak ellenére is indokolt-e a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum adott súlyozása, hogy fedezeti hatékonysághiánnyal jár. Erre akkor kerülhet sor, ha a gazdálkodó egység az általa a fedezett tétel legjobb fedezeteként meghatározott mennyiségtől eltérő mennyiségű fedezeti instrumentumot vásárol és jelöl meg, mivel annak szabványos volumene nem teszi lehetővé a pontos mennyiség megvásárlását (tételméretből adódó probléma). Konkrét példával: a gazdálkodó egység 100 tonna kávé beszerzését 37 500 fontos méretű szabvány kávéfutures-szerződésekkel fedezi. Következésképpen a 100 tonnányi beszerzési mennyiség fedezéséhez öt vagy hat szerződést használhat fel (összesen 85, illetve 102,1 tonna nagyságrendben). A gazdálkodó egység ebben az esetben a fedezeti kapcsolatot azzal a fedezeti aránnyal jelöli meg, amely a ténylegesen felhasznált kávéfutures-szerződések számából adódik, mivel a fedezett tétel és a fedezett instrumentum súlyának eltéréséből adódó fedezeti hatékonysághiány számviteli következménye nem lenne összeegyeztethetetlen lehetne a fedezeti elszámolás céljával.

A fedezeti hatékonysági követelmények teljesülésére vonatkozó értékelés gyakorisága

B6.4.12. A gazdálkodó egységnek a fedezeti kapcsolat kezdetétől, illetve folyamatosan értékelnie kell, hogy a fedezeti kapcsolat teljesíti-e a fedezeti hatékonysági követelményeket. A folyamatos értékelést minimum-előírásként az egyes beszámolók fordulónapján vagy a fedezeti hatékonysági követelményeket befolyásoló körülmények jelentős változásakor kell elvégeznie, amelyik előbb bekövetkezik. Az értékelés a fedezeti hatékonysággal kapcsolatos várakozásokra irányul, vagyis csak előre tekint.

A fedezeti hatékonysági követelmények teljesülésére vonatkozó értékelés módszerei

B6.4.13. A jelen standard nem ír elő konkrét módszert a fedezeti hatékonysági követelmények fedezeti kapcsolat általi teljesítésére vonatkozó értékeléshez. A gazdálkodó egységnek azonban olyan módszert kell alkalmaznia, amely megragadja a fedezeti kapcsolat releváns jellemzőit, ideértve a fedezeti hatékonysághiány forrásait. Az említett tényezők függvényében a módszer kvalitatív vagy kvantitatív értékelés is lehet.

B6.4.14. Például, ha a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel alapjellemzői (névleges érték, lejárat, mögöttes) megegyeznek vagy szorosan összehangoltak, előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység ezen alapjellemzők kvalitatív értékelése alapján meg tudja állapítani, hogy a fedezeti instrumentumnak és a fedezett tételnek olyan értékei vannak, amelyek ugyanazon kockázat hatására általában ellentétes irányba mozognak, vagyis fedezett tétel és a fedezeti instrumentum között gazdasági kapcsolat áll fenn (lásd a B6.4.4–B6.4.6. bekezdést).

B6.4.15. Az, hogy a származékos termék a fedezeti instrumentumként való megjelölésekor nyereséges vagy veszteséges, önmagában nem jelenti azt, hogy a kvalitatív értékelés nem megfelelő. A körülményektől függ, hogy az ebből eredő fedezeti hatékonysághiány nagyságrendje akkora-e, amelyet a kvalitatív értékelés nem tud megfelelően megragadni.

▼M53

B6.4.16. Ha azonban a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel alapjellemzői nem szorosan összehangoltak, akkor az ellentételezés mértékével kapcsolatban fokozott a bizonytalanság mértéke. Következésképpen a fedezeti kapcsolat időtartama alatt nehezebb előre jelezni a fedezeti hatékonyságot. Ilyen helyzetben előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység csak kvantitatív értékelés alapján tudja megállapítani, hogy a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum közötti gazdasági kapcsolat áll fenn (lásd a B6.4.4–B6.4.6. bekezdést). Egyes helyzetekben kvantitatív értékelés lehet szükséges annak értékeléséhez is, hogy a fedezeti kapcsolat megjelöléséhez használt fedezeti arány teljesíti-e a fedezeti hatékonysági követelményeket (lásd a B6.4.9–B6.4.11. bekezdést). A gazdálkodó egység e két különböző célhoz alkalmazhat azonos vagy különböző módszereket.

B6.4.17. Ha a fedezeti hatékonyságot befolyásoló körülmények megváltoznak, előfordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek meg kell változtatnia a fedezeti hatékonysági követelmények fedezeti kapcsolat általi teljesítésére vonatkozó értékelés módszerét annak érdekében, hogy az továbbra is megragadja a fedezeti kapcsolat releváns jellemzőit, ideértve a fedezeti hatékonysághiány forrásait.

B6.4.18. A fedezeti hatékonysági követelmények fedezeti kapcsolat általi teljesítésére vonatkozó értékelés elvégzéséhez a gazdálkodó egység kockázatkezelése a fő információforrás. Ez azt jelenti, hogy a fedezeti hatékonysági követelmények fedezeti kapcsolat általi teljesítésére vonatkozó értékelés alapjául a döntéshozatalhoz használt vezetői információk (vagy elemzések) használhatók.

B6.4.19. A gazdálkodó egységnek a fedezeti kapcsolat dokumentációjában meg kell határoznia, hogy miként fogja értékelni a fedezeti hatékonysági követelmények teljesítését, ideértve a használt módszert vagy módszereket is. A fedezeti kapcsolat dokumentációját a módszerek változásakor (lásd a B6.4.17. bekezdést) aktualizálni kell.

A minősített fedezeti kapcsolatok elszámolása (6.5. szakasz)

B6.5.1. Valósérték-fedezeti ügylet például egy fix kamatozású adósságinstrumentum – kamatlábak változásából fakadó – valósérték-változásával szembeni kitettség fedezése. Ilyen fedezeti ügyletet a kibocsátó és a tulajdonos egyaránt köthet.

B6.5.2. A cash flow-fedezeti ügylet célja, hogy a fedezeti instrumentumon keletkező nyereséget vagy veszteséget elhatárolja arra az időszakra (vagy időszakokra), amelyben (amelyekben) a fedezett jövőbeli cash flow-k az eredményt befolyásolják. Cash flow-fedezeti ügylet például az, ha swapot használnak egy változó kamatozású (akár amortizált bekerülési értéken, akár valós értéken értékelt) adósság fix kamatozású adóssággal való kiváltására (vagyis valamilyen jövőbeli tranzakcióra vonatkozó fedezeti ügylet, ahol a fedezett jövőbeli cash flow-k a jövőbeli kamatfizetések). Nem lehet azonban cash flow-fedezeti ügylet fedezett tétele például egy olyan tőkeinstrumentum előre jelzett megvásárlása, amelyet a vétel után az eredménnyel szemben valós értéken fognak elszámolni, mivel a fedezeti instrumentumon keletkező elhatárolt nyereséget vagy veszteséget nem lehetne megfelelően átsorolni annak az időszaknak az eredményébe, amelyben az ellentételezés megvalósulna. Ugyanezen okból nem lehet cash flow-fedezeti ügylet fedezett tétele egy olyan tőkeinstrumentum előre jelzett megvásárlása, amelyet a vétel után valós értéken számolnak el, és a valós érték változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatják be.

▼M53

B6.5.3. Egy biztos elkötelezettségre vonatkozó fedezeti ügylet (például egy áramszolgáltató fix áras fűtőanyag-vásárlására vonatkozó, meg nem jelenített szerződéses elkötelezettséggel kapcsolatban a fűtőanyagár-változás fedezése) valójában egy valósérték-változással szembeni kitettség fedezését jelenti. Ennek megfelelően az ilyen fedezeti ügylet valósérték-fedezeti ügylet. Ugyanakkor a 6.5.4. bekezdésnek megfelelően egy biztos elkötelezettségből fakadó devizakockázat fedezetét alternatív módon cash flow-fedezeti ügyletnek is el lehet számolni.

A fedezeti hatékonysághiány értékelése

B6.5.4. A gazdálkodó egységnek a fedezeti hatékonysághiány értékelésekor figyelembe kell vennie a pénz időértékét. Következésképpen a gazdálkodó egység a fedezett tétel értékét jelenértéken állapítja meg, vagyis a fedezett tétel értékváltozása szintén magában foglalja a pénz időértékének hatását.

B6.5.5. A fedezeti hatékonysághiány értékelése céljából a gazdálkodó egység a fedezett tétel értékváltozásának kiszámításához használhat olyan származékos terméket, amelynek alapjellemzői azonosak lennének a fedezett tételeivel (ezt általánosan „hipotetikus derivatívának” nevezik), és amelyet – például egy előre jelzett tranzakcióra vonatkozó fedezeti ügylet esetében – a fedezett árszinthez (vagy kamatlábszinthez) kalibrálnának. Például ha a fedezeti ügylet az aktuális piaci szinthez kapcsolódó kétoldalú kockázatra vonatkozna, a hipotetikus derivatíva egy olyan hipotetikus forwardszerződés lenne, amelyet a fedezeti kapcsolat megjelölésekor nulla értékre kalibrálnak. Ha viszont a fedezeti ügylet egyoldalú kockázatra vonatkozna, a hipotetikus derivatíva egy olyan hipotetikus opció belső értéke lenne, amely a fedezeti kapcsolat megjelölésekor pénzénél van, ha a fedezett árszint az aktuális piaci szinttel egyenlő, vagy veszteséges, ha a fedezett árszint az aktuális piaci szint felett (hosszú pozíció fedezése esetén az alatt) van. A hipotetikus derivatíva használata egy lehetséges módszer a fedezett tétel értékváltozásának számításához. A hipotetikus derivatíva a fedezett tételt utánozza, vagyis használata ugyanolyan eredményhez vezet, mintha az értékváltozást más megközelítés alapján határoznák meg. A hipotetikus derivatíva használata tehát önmagában nem egy módszer, hanem egy matematikai eljárás, amely csak a fedezett tétel értékének kiszámítására használható. Következésképpen a hipotetikus derivatíva nem alkalmas arra, hogy a fedezett tétel értékében olyan tényezőket is figyelembe vegyen, amelyek csupán a fedezeti instrumentumban találhatók meg (a fedezett tételben nem). Erre példa a devizában denominált adósság (függetlenül attól, hogy fix vagy változó kamatozású). Egy ilyen adósság értékváltozásának vagy halmozott cash flow-változása jelenértékének kiszámításakor a hipotetikus derivatíva egyszerűen nem tudná figyelembe venni a különböző pénznemek konverziójának díját, noha a különböző pénznemeket konvertáló valódi származékos termékek (például a keresztdevizás kamatlábswapok) tartalmazhatnak ilyen díjakat.

B6.5.6. A fedezett tétel hipotetikus derivatíva használatával megállapított értékváltozását a fedezeti hatékonysági követelmények fedezeti kapcsolat általi teljesítésére vonatkozó értékelés céljára is fel lehet használni.

▼M53

A fedezeti kapcsolat kiegyensúlyozása és a fedezeti arány megváltoztatása

B6.5.7. A kiegyensúlyozás egy meglévő fedezeti kapcsolatban a fedezett tétel vagy a fedezeti instrumentum megjelölt mennyiségének kiigazítását jelenti, a célból, hogy a fedezeti arány továbbra is teljesítse a fedezeti hatékonysági követelményeket. A fedezett tétel vagy a fedezeti instrumentum megjelölt mennyiségének más célból történő megváltoztatása nem minősül a jelen standard szerinti kiegyensúlyozásnak.

B6.5.8. A kiegyensúlyozást a fedezeti kapcsolat folytatásaként a B6.5.9–B6.5.21. bekezdésnek megfelelően kell elszámolni. Kiegyensúlyozás esetén a fedezeti kapcsolat fedezeti hatékonysághiányát közvetlenül a fedezeti kapcsolat kiigazítása előtt meghatározzák és megjelenítik.

B6.5.9. A fedezeti arány kiigazítása lehetővé teszi, hogy a gazdálkodó egység reagáljon a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel közötti fedezeti kapcsolatnak a mögöttesek vagy kockázati változók miatti változására. Erre példa lehet egy olyan fedezeti kapcsolat, amelynek fedezeti instrumentuma és fedezett tétele különböző, de kapcsolódó mögöttessel rendelkezik, és amely e két mögöttes (például különböző, de kapcsolódó referenciaindexek, kamatlábak vagy árak) kapcsolatának változása miatt maga is megváltozik. A kiegyensúlyozás tehát lehetővé teszi a fedezeti kapcsolat folytatását olyan helyzetekben, amikor a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel közötti kapcsolat oly módon változik, amelyet a fedezeti arány kiigazításával ellensúlyozni lehet.

B6.5.10. Például a gazdálkodó egység az „A” devizával szembeni kitettségét a „B” devizán alapuló devizaderivatívával fedezi, az „A” és a „B” deviza árfolyama pedig rögzített (központi bank vagy más hatóság által meghatározott sávon belül vagy konkrét árfolyamon). Ha az „A” és a „B” deviza közötti árfolyam megváltozik (vagyis új sávot vagy konkrét árfolyamot határoznak meg), a fedezeti kapcsolat új árfolyam szerinti kiegyensúlyozása biztosítaná, hogy a fedezeti kapcsolat az új körülmények között is tovább teljesítse a fedezeti arányra vonatkozó fedezeti hatékonysági követelményt. Ezzel szemben a devizaderivatíva nemteljesítése esetén a fedezeti arány megváltoztatása nem biztosítaná, hogy a fedezeti kapcsolat tovább teljesítse a fedezeti arányra vonatkozó fedezeti hatékonysági követelményt. A kiegyensúlyozás tehát nem teszi lehetővé a fedezeti kapcsolat folytatását olyan helyzetekben, amikor a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel közötti kapcsolat oly módon változik, amelyet a fedezeti arány kiigazításával nem lehet ellensúlyozni.

B6.5.11. A fedezeti instrumentum valós értékében és a fedezett tétel valós értékében vagy a cash flow-kban bekövetkezett változások közötti ellentételezés mértékének nem minden változása minősül a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel közötti kapcsolat változásának. A gazdálkodó egység megvizsgálja azon fedezeti hatékonysághiány okait, amely szerinte a fedezeti kapcsolatot annak időtartama alatt várhatóan befolyásolja, és értékeli, hogy az ellentételezés mértékének változása:

a) a továbbra is érvényes fedezeti arány körüli fluktuáció-e (a fedezeti arány így továbbra is megfelelően tükrözi a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel közötti kapcsolatot); vagy

▼**M53**

b) annak a jele-e, hogy a fedezeti arány már nem tükrözi megfelelően a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel közötti kapcsolatot.

A gazdálkodó egység ezt az értékelést a fedezeti arányra vonatkozó fedezeti hatékonysági követelménnyel szemben végzi el, vagyis annak biztosítására, hogy a fedezeti kapcsolatban a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum súlya között ne lehessen eltérés, ha emiatt olyan fedezeti hatékonysághiány jönne létre (akár megjelenített, akár nem), amelynek számviteli következménye összeegyeztethetetlen lehetne a fedezeti elszámolás céljával. Ez az értékelés tehát mérlegelést tesz szükségessé.

B6.5.12. Az állandó fedezeti arány körüli fluktuáció (és így a fedezeti hatékonysághiány) nem csökkenthető a fedezeti arány minden egyes konkrét esetben történő kiigazításával. Ilyen körülmények között az ellentételezés mértékének változása a fedezeti hatékonysághiány értékelésével és megjelenítésével jár, de nem igényel kiegyensúlyozást.

B6.5.13. Ha azonban az ellentételezés mértékének változásából látszik, hogy a fluktuáció a fedezeti kapcsolat fedezeti arányától eltérő fedezeti arány körül zajlik, vagy hogy a trend távolodik a fedezeti aránytól, akkor a fedezeti hatékonysághiány csökkenthető a fedezeti arány kiigazításával, míg annak fenntartása növelné a fedezeti hatékonysághiányt. Ilyen körülmények között ezért a gazdálkodó egységnek értékelnie kell, hogy a fedezeti kapcsolatban van-e olyan eltérés a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum súlya között, amely miatt olyan fedezeti hatékonysághiány jönne létre (akár megjelenített, akár nem), amelynek számviteli következménye összeegyeztethetetlen lehetne a fedezeti elszámolás céljával. A fedezeti arány kiigazítása a fedezeti hatékonysághiány értékelését s megjelenítését is befolyásolja, mivel a B6.5.8. bekezdésnek megfelelően kiegyensúlyozás esetén a fedezeti kapcsolat fedezeti hatékonysághiányát közvetlenül a fedezeti kapcsolat kiigazítása előtt meg kell határozni és meg kell jeleníteni.

B6.5.14. A kiegyensúlyozás a fedezeti elszámolás céljából azt jelenti, hogy a gazdálkodó egység a fedezeti kapcsolat fedezeti arányát befolyásoló körülmények változására reagálva a fedezeti kapcsolat kezdete után módosítja a fedezeti instrumentum vagy a fedezett tétel mennyiségét. A kiigazításnak jellemzően a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel ténylegesen felhasznált mennyiségének módosulását kell tükröznie. A gazdálkodó egység azonban köteles a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum ténylegesen felhasznált mennyiségéből adódó fedezeti arányt kiigazítani akkor:

a) ha a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel ténylegesen felhasznált mennyiségének változásából adódó fedezeti arány egyensúlytalansága miatt olyan fedezeti hatékonysághiány jönne létre, amelynek számviteli következménye összeegyeztethetetlen lehetne a fedezeti elszámolás céljával; vagy

▼**M53**

b) ha a gazdálkodó egység a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel ténylegesen felhasznált mennyiségének megtartásával olyan fedezeti arányt konzerválna, amely az új körülmények között egyensúlytalansághoz vezetne, és emiatt olyan fedezeti hatékonysághiány jönne létre, amelynek számviteli következménye összeegyeztethetetlen lehetne a fedezeti elszámolás céljával (vagyis a gazdálkodó egység nem teremthet egyensúlytalanságot a fedezeti arány kiigazításának elmulasztásával).

B6.5.15. A kiegyensúlyozás nem alkalmazható, ha megváltozott a fedezeti kapcsolat kockázatkezelési célkitűzése. Ilyen esetben meg kell szüntetni a fedezeti kapcsolat fedezeti elszámolását (bár a gazdálkodó egység a B6.5.28. bekezdésnek megfelelően a korábbi fedezeti kapcsolat fedezeti instrumentumát vagy fedezett tételét felhasználva új fedezeti kapcsolatot jelölhet meg).

B6.5.16. A fedezeti kapcsolat kiegyensúlyozásakor a fedezeti arány kiigazítása több módon is elvégezhető:

a) a fedezett tétel súlyának növelésével (ami egyúttal a fedezeti instrumentum súlyának csökkentését jelenti) a következők révén:

i. a fedezett tétel volumenének növelése; vagy

ii. a fedezeti instrumentum volumenének csökkentése;

b) a fedezeti instrumentum súlyának növelésével (ami egyúttal a fedezett tétel súlyának csökkentését jelenti) a következők révén:

i. a fedezeti instrumentum volumenének növelése; vagy

ii. a fedezett tétel volumenének csökkentése.

A volumencsökkentés a fedezeti kapcsolatban részt vevő mennyiségre értendő. A volumencsökkentés tehát nem jelenti szükségszerűen a tétel vagy az ügylet megszűnését, vagy hogy bekövetkezése már nem várható, csak azt, hogy már nem részei a fedezeti kapcsolatnak. A fedezeti instrumentum volumenének csökkentése például úgy is történhet, hogy a gazdálkodó egység megtartja a származékos terméket, de annak csak egy része marad a fedezeti kapcsolat fedezeti instrumentuma. Erre akkor kerülhet sor, ha a kiegyensúlyozás csak a fedezeti instrumentum fedezeti kapcsolatbeli volumenének csökkentésével végezhető el, de a gazdálkodó egység megtartja a volumen feleslegessé vált részét is. Ebben az esetben a származékos termék meg nem jelölt részét az eredménnyel szemben valós értéken számolnák el (kivéve, ha egy másik fedezeti kapcsolatban fedezeti instrumentumként jelölnék meg).

B6.5.17. A fedezeti aránynak a fedezett tétel volumennövelése révén történő kiigazítása nem befolyásolja a fedezeti instrumentum valósérték-változásának értékelési módját. Nem változik a fedezett tétel korábban megjelölt volumenhez kötődő értékváltozásának értékelése sem. A kiegyensúlyozás időpontjától kezdve azonban a fedezett tétel értékváltozása magában foglalja a fedezett tétel többletvolumenének értékváltozását is. E változás értékelésének kiinduló és hivatkozási időpontja a fedezeti kapcsolat megjelölésének időpontja helyett a kiegyensúlyozás

▼M53

időpontja lesz. Például ha a gazdálkodó egység eredetileg a tőzsdei áru 100 tonnányi volumenét fedezte 80 CU-s határidős áron (a fedezeti kapcsolat kezdetekor érvényes határidős áron), és e volumet a kiegyensúlyozáskor további 10 tonnával növelte 90 CU-s határidős áron, akkor a fedezett tétel a kiegyensúlyozás után két réteget tartalmaz: 100 tonna 80 CU-s áron fedezett és 10 tonna 90 CU-s áron fedezett árut.

B6.5.18. A fedezeti aránynak a fedezeti instrumentum volumencsökkentése révén történő kiigazítása nem befolyásolja a fedezett tétel értékváltozásának értékelési módját. Nem változik a fedezeti instrumentum továbbra is megjelölt volumenhez kötődő valósérték-változásának értékelése sem. A kiegyensúlyozás időpontjától kezdve azonban már nem része a fedezeti kapcsolatnak a fedezeti instrumentum azon volumene, amellyel az instrumentumot csökkentették. Ha például a gazdálkodó egység eredetileg a tőzsdei áru árfolyamkockázatát fedezeti instrumentumként 100 tonnányi derivatív volumennel fedezte, és ezt a volument kiegyensúlyozáskor 10 tonnával csökkentette, akkor a fedezeti instrumentum volumenének névleges értéke 90 tonna lesz (a fedezeti kapcsolatból kivett derivatív volumen (vagyis a 10 tonna) elszámolása a B6.5.16. bekezdések megfelelően történik).

B6.5.19. A fedezeti aránynak a fedezeti instrumentum volumennövelése révén történő kiigazítása nem befolyásolja a fedezett tétel értékváltozásának értékelési módját. Nem változik a fedezeti instrumentum korábban megjelölt volumenhez kötődő valósérték-változásának értékelése sem. A kiegyensúlyozás időpontjától kezdve azonban a fedezeti instrumentum valósérték-változása magában foglalja a fedezeti instrumentumon többletvolumenének értékváltozását is. E változás értékelésének kiinduló és hivatkozási időpontja a fedezeti kapcsolat megjelölésének időpontja helyett a kiegyensúlyozás időpontja lesz. Ha például a gazdálkodó egység eredetileg a tőzsdei áru árfolyamkockázatát fedezeti instrumentumként 100 tonnányi derivatív volumennel fedezte, és ezt a volument kiegyensúlyozáskor 10 tonnával növelte, akkor a fedezeti instrumentum derivatív volumene a kiegyensúlyozás után 110 tonnát tesz ki. A fedezeti instrumentum valós értékének változása a 110 tonnát kitevő származékos termékek valós értékének változásával egyenlő. E származékos termékek eltérő alapjellemzőkkel, például eltérő határidős árakkal rendelkezhetnek (és valószínűleg rendelkeznek is), mivel különböző időpontokban jönnek létre (ideértve azt a lehetőséget is, hogy a származékos termékeket kezdeti megjelenítésük után jelölik meg fedezeti instrumentumként).

B6.5.20. A fedezeti aránynak a fedezett tétel volumencsökkentése révén történő kiigazítása nem befolyásolja a fedezeti instrumentum valósérték-változásának értékelési módját. Nem változik a fedezett tétel továbbra is megjelölt volumenhez kötődő értékváltozásának értékelése sem. A kiegyensúlyozás időpontjától kezdve azonban már nem része a fedezeti kapcsolatnak a fedezett tétel azon volumene, amellyel a tételt csökkentették. Például ha a gazdálkodó egység eredetileg a tőzsdei áru 100 tonnányi volumenét fedezte 80 CU-s határidős áron, és e volument a kiegyensúlyozáskor 10 tonnával csökkentette, akkor a fedezett tétel a kiegyensúlyozás után 90 tonna 80 CU-s áron. A fedezett tétel fedezeti kapcsolatból kivett 10 tonnáját a fedezeti elszámolás megszüntetésére vonatkozó követelményeknek megfelelően kell elszámolni (lásd a 6.5.6–6.5.7. és a B6.5.22–B6.5.28. bekezdést).

▼M53

B6.5.21. A gazdálkodó egységnek a fedezeti kapcsolat kiegyensúlyozásakor aktualizálnia kell a fedezeti hatékonysághiány azon okainak vizsgálatát, amelyek a fedezeti kapcsolatot annak (hátralévő) időtartama alatt várhatóan befolyásolják (lásd a B6.4.2. bekezdést). Ennek megfelelően aktualizálni kell a fedezeti kapcsolat dokumentációját is.

A fedezeti elszámolás megszüntetése

B6.5.22. A fedezeti elszámolás megszüntetése a jövőre nézve alkalmazandó attól az időponttól kezdve, amikor már nem teljesülnek a minősítési kritériumok.

B6.5.23. A gazdálkodó egység nem szüntetheti meg annak a fedezeti kapcsolatnak a megjelölését, amely:

a) még mindig megfelel annak a kockázatkezelési célkitűzésnek, amelynek alapján fedezeti elszámolásra alkalmasnak minősítették (vagyis a gazdálkodó egység még mindig követi e kockázatkezelési célkitűzést); és

b) továbbra is megfelel az egyéb minősítési kritériumoknak (adott esetben a fedezeti kapcsolat kiegyensúlyozását is figyelembe véve).

B6.5.24. A jelen standard alkalmazásában a gazdálkodó egység kockázatkezelési stratégiája elkülönül a kockázatkezelési célkitűzésektől. A kockázatkezelési stratégiát azon a legmagasabb szinten alakítják ki, ahol a gazdálkodó egység meghatározza kockázatainak kezelési módját. A kockázatkezelési stratégia jellemzően a gazdálkodó egység kockázatait és kezelésük módját határozza meg. Rendszerint hosszabb ideig érvényes, és tartalmazhat olyan elemeket is, amelyek rugalmasságát biztosítják arra az esetre, ha érvényességi ideje alatt megváltoznának a körülmények (például ha a kamatlábak szintjének vagy a tőzsdei áruk árfolyamának elmozdulása a fedezet eltérő mértékéhez vezet). A stratégia rendszerint egy általános dokumentum, amelyet a gazdálkodó egység alsóbb szintjein részletesebb iránymutatások útján valósítanak meg. Ezzel szemben a fedezeti kapcsolatra vonatkozó kockázatkezelési célkitűzés a konkrét fedezeti kapcsolat szintjén érvényes. Azt írja elő, hogy a megjelölt konkrét fedezeti instrumentumot miként kell felhasználni a fedezett tételként megjelölt konkrét kitettség fedezésére. A kockázatkezelési stratégia tehát sok különböző fedezeti kapcsolatra vonatkozhat, amelyek kockázatkezelési célkitűzései mind az átfogó kockázatkezelési stratégia végrehajtására irányulnak. Például:

a) a gazdálkodó egység által az adósságfinanszírozás kamatlábkockázattal szembeni kitettség kezelésére kidolgozott stratégia sávok előírásával állapítja meg a teljes gazdálkodó egység fix kamatozású és változó kamatozású finanszírozásának kombinációját. A stratégia szerint a fix kamatozású adósság aránya 20 és 40 százalék közé eshet. A gazdálkodó egység a kamatlábak szintje alapján időről időre eldönti, miként hajtja végre e stratégiát (vagyis hová pozícionálja magát a változó kamatozású kitettség 20–40 százalék közötti sávjában). Ha a kamatlábak alacsonyak, a gazdálkodó egység nagyobb arányban rögzíti adóssága kamatait, mint amikor magasak a kamatlábak. A gazdálkodó egység adóssága 100 CU, változó kamatozású, amelyből 30 CU-t fix kamatozású kitettségre cserél. A gazdálkodó egység az alacsony kamatlábakat kihasználva egy nagyobb beruházás finanszírozása céljából kibocsát további 50 CU adósságot, fix kamatozású kötvény formájában. Az alacsony kamatlábak miatt a gazdálkodó egység a fix kamatozású adósság

▼M53

arányát a teljes adósság 40 %-án kívánja rögzíteni, ezért 20 CU-val csökkenti a változó kamatozású kitettség fedezetének korábbi mértékét, ami 60 CU fix kamatozású kitettséget eredményez. Ebben a helyzetben maga a kockázatkezelési stratégia nem változik. Ezzel szemben megváltozott a stratégia végrehajtása, vagyis a 20 CU, korábban fedezett változó kamatozású kitettség vonatkozásában (tehát a fedezeti kapcsolat szintjén) megváltozott a kockázatkezelési célkitűzés. Következésképpen a fedezeti elszámolást meg kell szüntetni a 20 CU, korábban fedezett változó kamatozású kitettség vonatkozásában. Ez együtt járhatna a swappozíció 20 CU névleges értékű csökkentésével, de a gazdálkodó egység a körülményektől függően meg is tarthatja a swap volumenét, és azt például egy másik kitettség fedezésére használhatja, vagy felveheti kereskedési könyvébe. Ha azonban a gazdálkodó egység a fentiek helyett az új fix kamatozású adósság megfelelő részét változó kamatozású kitettségre cserélné, akkor folytatnia kellene a korábban fedezett változó kamatozású kitettség fedezeti elszámolását;

b) egyes kitettségek eredhetnek gyakran változó pozíciókból, ilyen például az adósságinstrumentumok nyitott portfóliójának kamatlábkockázata. Ez a kitettség az új adósságinstrumentumok hozzáadása és az adósságinstrumentumok kivezetése miatt folyamatosan módosul (ami nem olyan, mint a lejáró pozíciók egyszerű megszüntetése). Egy dinamikus folyamatról van szó, amelyben sem a kitettség, sem a fedezésére használt fedezeti instrumentumok nem maradnak tartósan ugyanazok. Következésképpen az ilyen kitettséggel rendelkező gazdálkodó egység a kitettség változása miatt gyakran kiigazítja a kamatlábkockázat kezelésére használt fedezeti instrumentumokat. Erre példa, ha 24 hónapos hátralévő futamidejű adósságinstrumentumokat 24 hónapos kamatlábkockázat fedezett tételeként jelölnek meg. Ugyanez az eljárás alkalmazható más időintervallumokra vagy lejárati időszakokra is. A gazdálkodó egység röviddel később megszünteti a lejárati időszakok tekintetében megjelölt fedezeti kapcsolatok összességét, néhány elemét vagy egy részét, és új fedezeti kapcsolatokat jelöl meg a lejárati időszakok tekintetében, nagyságrendjük és a meglévő fedezeti instrumentumok alapján. Ebben a helyzetben a fedezeti elszámolás megszüntetése jelzi, hogy az érintett fedezeti kapcsolatokat a gazdálkodó egység a korábban megjelölt fedezeti instrumentum és fedezett tétel helyett új fedezeti instrumentum és új fedezett tétel figyelembevételével állapította meg. A kockázatkezelési stratégia nem változik, de a korábban megjelölt fedezeti kapcsolatok kockázatkezelési célkitűzései nem folytatódnak, hiszen e kapcsolatok megszűntek. Ilyen helyzetben a fedezeti elszámolás a kockázatkezelési célkitűzés változásának mértékében szüntethető meg. Ez a gazdálkodó egység helyzetétől függ, és befolyásolhatja például egy adott lejárati időszak fedezeti kapcsolatainak összességét vagy csak néhányukat, vagy csupán fedezeti kapcsolat egy részét;

c) a gazdálkodó egység a kockázatkezelési stratégia alapján kezeli az előre jelzett értékesítések és a keletkező követelések devizakockázatát. A stratégia szerint a devizakockázatot konkrét fedezeti kapcsolattal csak a követelés megjelenítéséig kell kezelni. Ezt követően a gazdálkodó egység már nem konkrét fedezeti kapcsolattal kezeli a devizakockázatot. Ehelyett együtt kezeli az azonos devizában denominált vevői követelésekből, szállítói kötelezettségekből és (függőben lévő előre jelzett ügyletekhez nem kötődő) származékos termékek devizakockázatát. Számviteli szempontból

▼M53

ez „természetes” fedezetnek számít, mivel az említett tételeken keletkező devizakockázati nyereséget vagy veszteséget azonnal megjelenítik az eredményben. Következésképpen, számviteli szempontból, ha a fedezeti kapcsolatot a kifizetés időpontjáig tartó időszak tekintetében jelölték meg, akkor a követelés megjelenítésekor azt meg kell szüntetni, mivel az eredeti fedezeti kapcsolat kockázatkezelési célkitűzése már nem érvényes. A devizakockázatot ekkor ugyanazon stratégián belül, de más módon kezelik. Ha azonban a gazdálkodó egység a devizakockázatot ettől eltérő kockázatkezelési célkitűzés alapján a teljesítés időpontjáig egyetlen konkrét folytonos kockázati kapcsolatként kezelné az előre jelzett értékesítési összeg és a kapcsolódó követelés tekintetében, akkor az említett időpontig folytatni kellene a fedezeti elszámolást.

B6.5.25. A fedezeti elszámolás megszüntetése befolyásolhatja:

a) a fedezeti kapcsolatot teljes egészében; vagy

b) a fedezeti kapcsolat egy részét (vagyis a fedezeti elszámolás a fedezeti kapcsolat fennmaradó részére továbbra is érvényes).

B6.5.26. A fedezeti kapcsolat teljes egészében megszűnik, ha egészében nem felel meg a minősítési kritériumoknak. Például:

a) a fedezeti kapcsolat már nem felel meg annak a kockázatkezelési célkitűzésnek, amelynek alapján fedezeti elszámolásra alkalmasnak minősítették (vagyis a gazdálkodó egység már nem követi e kockázatkezelési célkitűzést);

b) a fedezeti instrumentum(ok)at értékesítették vagy megszüntették (a fedezeti kapcsolat részét képező teljes volumen tekintetében); vagy

c) már nem áll fenn gazdasági kapcsolat a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum között, vagy a hitelkockázat hatása domináns szerepet kezd betölteni a gazdasági kapcsolatból eredő értékváltozásokban.

B6.5.27. Ha a fedezeti kapcsolatnak csak egy része nem felel már meg a minősítési kritériumoknak, akkor csak a fedezeti kapcsolat egy részét kell megszüntetni (és a fennmaradó részére továbbra is érvényes a fedezeti elszámolás). Például:

a) a fedezeti kapcsolat kiegyensúlyozásakor a fedezeti arányt úgy is ki lehet igazítani, hogy a fedezett tétel bizonyos volumene már ne legyen a fedezeti kapcsolat része (lásd a B6.5.20. bekezdést); a fedezeti elszámolást tehát csak a fedezett tétel azon volumene tekintetében kell megszüntetni, amely már nem része a fedezeti kapcsolatnak; vagy

b) ha a fedezett tétel előre jelzett ügylet (vagy annak része) és bizonyos volumenének bekövetkezése már nem nagyon valószínű, akkor a fedezeti elszámolást csak a fedezett tétel azon volumene tekintetében szüntetik meg, amelynek bekövetkezése már nem nagyon valószínű. Ha azonban a gazdálkodó egységnél már előfordult, hogy fedezeti kapcsolatot jelölt meg olyan előre jelzett ügyletek tekintetében, amelyekről később megállapította, hogy bekövetkezésük már nem várható, akkor a hasonló ügyletek előre jelzésénél kétségbe vonható a gazdálkodó egység előrejelzési képességének pontossága. Ez befolyásolja annak értékelését, hogy a hasonló előre jelzett ügyletek nagyon valószínűek-e (lásd a 6.3.3. bekezdést), vagyis fedezett tételnek való alkalmasságukat.

▼M53

B6.5.28. A gazdálkodó egység új fedezeti kapcsolatot jelölhet meg azon korábbi fedezeti kapcsolat fedezeti instrumentumát vagy fedezett tételét felhasználva, amelynek tekintetében (részben vagy teljes egészében) megszüntette a fedezeti elszámolást. Ez nem a fedezeti kapcsolat folytatása, hanem újrakezdés. Például:

a) a fedezeti instrumentum olyan súlyos hitelminőség-romláson megy keresztül, hogy a gazdálkodó egység új fedezeti instrumentummal helyettesíti. Ez azt jelenti, hogy az eredeti fedezeti kapcsolat nem tudta megvalósítani a kockázatkezelési célkitűzést, ezért azt teljes egészében megszüntetik. Az új fedezeti instrumentumot megjelölik a korábban fedezett kitettség fedezeteként, amellyel új fedezeti kapcsolatot alkot. A fedezett tétel valós értékében vagy cash flow-iban bekövetkező változások értékelésének kiinduló és hivatkozási időpontja az eredeti fedezeti kapcsolat megjelölésének időpontja helyett az új fedezeti kapcsolat megjelölésének időpontja lesz;

b) a fedezeti kapcsolatot lejárata előtt megszüntetik. Az említett fedezeti kapcsolat fedezeti instrumentuma megjelölhető egy másik fedezeti kapcsolat fedezeti instrumentumaként (például kiegyensúlyozás esetén a fedezeti aránynak a fedezeti instrumentum volumennövelése révén történő kiigazításakor vagy egy teljesen új fedezeti kapcsolat megjelölésekor).

Opciók időértékének az elszámolása

B6.5.29. Az opció időszakhoz kötődőnek tekinthető, mivel időértéke nem más, mint az opció tulajdonosának egy adott időszakban nyújtott védelemért felszámított díj. Mindazonáltal annak értékeléséhez, hogy egy opció ügylethez vagy időszakhoz kötődő fedezett tételt fedez-e, releváns szempontként a fedezett tétel jellemzőit kell figyelembe venni, ideértve azt is, hogy az miként és mikor befolyásolja az eredményt. A gazdálkodó egységnek tehát a fedezett tétel típusát (lásd a 6.5.15. bekezdés (a) pontját) a fedezett tétel jellege alapján kell értékelnie (függetlenül attól, hogy a fedezeti kapcsolat cash flow-fedezeti vagy valósérték-fedezeti ügylet-e):

a) az opció időértéke ügylethez kötődő fedezett tételhez kapcsolódik, ha a fedezett tétel jellege szerint olyan ügylet, amelynek időértéke az ügylet szempontjából költségjellegű. Erre példa, ha az opció időértékéhez kapcsolódó fedezett tétel olyan tétel megjelenítését eredményezi, amelynek kezdeti megjelenítése ügyleti költségeket tartalmaz (például a gazdálkodó egység tőzsdei áru – akár előre jelzett ügylet, akár biztos elkötelezettség formáját öltő – vásárlását fedezi a tőzsdei áru árfolyamkockázatával szemben, és a készlet kezdeti értékelésekor az ügyleti költségeket is figyelembe veszi). Az opció időértéke az adott fedezett tétel kezdeti értékelésekor való figyelembevétele miatt a fedezett tétellel egy időben befolyásolja az eredményt. Hasonlóképpen, a tőzsdei áru – akár előre jelzett ügylet, akár biztos elkötelezettség formáját öltő – értékesítését fedező gazdálkodó egység az opció időértékét figyelembe venné az értékesítéshez kapcsolódó költség részeként (vagyis az időértéket ugyanabban az időszakban jelenítené meg az eredményben, mint a fedezett értékesítés bevételét);

▼**M53**

b) az opció időértéke időszakhoz kötődő fedezett tételhez kapcsolódik, ha a fedezett tétel jellege miatt az időérték egy adott időszakban a kockázattal szembeni védelem megszerzési költségének tekinthető (de a fedezett tétel nem eredményez olyan ügyletet, amely az (a) pontnak megfelelő ügyleti költség fogalmának felmerülésével jár). Például ha a tőzsdei áru készletét hat hónapra fedezik valósérték-csökkenéssel szemben egy azonos időtartamú, tőzsdei árura vonatkozó opcióval, akkor az opció időértékét a hat hónapos időszak alatt kell felosztani az eredményre (vagyis szisztematikus és ésszerű alapon amortizálni). Egy másik példa a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés 18 hónapos, devizaopcióval történő fedezete, amelynek következményeként az opció időértékét a 18 hónap alatt kell felosztani.

B6.5.30. A fedezett tétel jellemzői, ideértve azt is, hogy a fedezett tétel miként és mikor befolyásolja az eredményt, befolyásolják azt az időszakot is, amely alatt az időszakhoz kötődő fedezett tételt fedező opció időértékét amortizálni kell, és amely megfelel annak az időszaknak, amely alatt az opció belső értéke a fedezeti elszámolásnak megfelelően befolyásolhatja az eredményt. Például ha egy változó kamatozású kötvény kamatráfordításainak a kamatláb emelkedésével szembeni védelmére kamatlábopciót (kamatkorlátot) használnak, a kamatkorlát időértékét ugyanazon időszak alatt kell az eredményben amortizálni, mint amelyben a kamatkorlát belső értéke befolyásolná az eredményt:

a) ha a kamatkorlát az ötéves futamidejű változó kamatozású kötvény első három évében nyújt fedezetet a kamatemelkedéssel szemben, akkor időértékét az első három év alatt kell amortizálni; vagy

b) ha a kamatkorlát egy határidős kezdetű opció, amely az ötéves futamidejű változó kamatozású kötvény második és harmadik évében nyújt fedezetet a kamatemelkedéssel szemben, akkor időértékét a második és a harmadik év alatt kell amortizálni.

B6.5.31. Az opciók időértékének a 6.5.15. bekezdés szerinti elszámolása egy vásárolt és egy kiírt opció azon kombinációjára is alkalmazandó (ahol az egyik eladási, a másik vételi opció), amelynek időértéke a fedezeti instrumentumként való megjelölés időpontjában nettó nulla (általános megnevezéssel „nulla költségű kamatlábgallér”). A gazdálkodó egységnek ebben az esetben az időérték esetleges változását az egyéb átfogó jövedelemben kell megjelenítenie, annak ellenére, hogy az időértéknek a fedezeti kapcsolat teljes időszakában felhalmozott értéke nulla. Ezért, ha az opció időértéke:

a) ügylethez kötődő fedezett tételhez kapcsolódik, akkor az időértéknek a fedezeti kapcsolat végén a fedezett tétel kiigazításához használt vagy az eredménybe átsorolt összege (lásd a 6.5.15. bekezdés (b) pontját) nulla lenne;

b) időszakhoz kötődő fedezett tételhez kapcsolódik, akkor az időértékhez kapcsolódó amortizációs ráfordítás nulla.

▼**M53**

B6.5.32. Az opciók időértékének a 6.5.15. bekezdés szerinti elszámolása csak az időérték fedezett tételhez kötődésének mértékében alkalmazandó (illeszkedő időérték). Az opció időértéke a fedezett tételhez kapcsolódik, ha az opció alapjellemzői (például névleges értéke, időtartama és mögöttese) a fedezett tételhez illeszkednek. Ha az opció alapjellemzői nem teljesen illeszkednek a fedezett tételhez, a gazdálkodó egységnek meg kell határoznia az illeszkedő időértéket, vagyis hogy az opció díjában foglalt időérték (a tényleges időérték) milyen mértékben kötődik a fedezett tételhez (vagyis milyen mértékben kell a 6.5.15. bekezdésnek megfelelően kezelni). Az illeszkedő időértéket a gazdálkodó egység annak az opciónak az értékelésével határozza meg, amely a fedezett tételnek tökéletesen megfelelő alapjellemzőkkel rendelkezne.

B6.5.33. Ha a tényleges időérték és az illeszkedő időérték eltér, a gazdálkodó egységnek a következőképpen kell meghatároznia a 6.5.15. bekezdés szerint a saját tőke elkülönült komponensében felhalmozott összeget:

a) ha a tényleges időérték a fedezeti kapcsolat kezdetén nagyobb az illeszkedő időértéknél, a gazdálkodó egységnek:

   i. az illeszkedő időérték alapján kell meghatároznia a saját tőke elkülönült komponensében felhalmozott összeget; és

   ii. a két időérték valósérték-változása közötti különbözetet az eredményben kell elszámolnia;

b) ha a tényleges időérték a fedezeti kapcsolat kezdetén alacsonyabb az illeszkedő időértéknél, a gazdálkodó egységnek a saját tőke elkülönült komponensében felhalmozott összeget a következők közül annak alapján kell elszámolnia, amelyiknek alacsonyabb a felhalmozott valósérték-változása:

   i. a tényleges időérték; és

   ii. az illeszkedő időérték.

A tényleges időérték valósérték-változásának esetleges fennmaradó részét az eredményben kell megjeleníteni.

A forwardszerződések határidős elemének és a pénzügyi instrumentumok devizafelárának az elszámolása

B6.5.34. A forwardszerződés időszakhoz kötődőnek tekinthető, mivel határidős eleme egy időszak (a meghatározott lejárati időpont) tekintetében felszámított díjnak felel meg. Mindazonáltal annak értékeléséhez, hogy egy fedezeti instrumentum ügylethez vagy időszakhoz kötődő fedezett tételt fedez-e, releváns szempontként a fedezett tétel jellemzőit kell figyelembe venni, ideértve azt is, hogy az miként és mikor befolyásolja az eredményt. A gazdálkodó egységnek tehát a fedezett tétel típusát (lásd a 6.5.16. bekezdést és a 6.5.15. bekezdés (a) pontját) a fedezett tétel jellege alapján kell értékelnie (függetlenül attól, hogy a fedezeti kapcsolat cash flow-fedezeti vagy valósérték-fedezeti ügylet-e):

▼**M53**

a) a forwardszerződés határidős eleme ügylethez kötődő fedezett tételhez kapcsolódik, ha a fedezett tétel jellege szerint olyan ügylet, amelynek határidős eleme az ügylet szempontjából költségjellegű. Erre példa, ha a határidős elemhez kapcsolódó fedezett tétel olyan tétel megjelenítését eredményezi, amelynek kezdeti megjelenítése ügyleti költségeket tartalmaz (például a gazdálkodó egység készletek devizában denominált – akár előre jelzett ügylet, akár biztos elkötelezettség formáját öltő – vásárlását fedezi a devizakockázattal szemben, és a készlet kezdeti értékelésekor az ügyleti költségeket is figyelembe veszi). A határidős elem az adott fedezett tétel kezdeti értékelésekor való figyelembevétele miatt a fedezett tétellel egy időben befolyásolja az eredményt. Hasonlóképpen, a tőzsdei áru – akár előre jelzett ügylet, akár biztos elkötelezettség formáját öltő – devizában denominált értékesítését fedező gazdálkodó egység az opció időértékét figyelembe venné az értékesítéshez kapcsolódó költség részeként (vagyis a határidős elemet ugyanabban az időszakban jelenítené meg az eredményben, mint a fedezett értékesítés bevételét);

b) a forwardszerződés határidős eleme időszakhoz kötődő fedezett tételhez kapcsolódik, ha a fedezett tétel jellege miatt a határidős elem egy adott időszakban a kockázattal szembeni védelem megszerzési költségének tekinthető (de a fedezett tétel nem eredményez olyan ügyletet, amely az (a) pontnak megfelelő ügyleti költség fogalmának felmerülésével jár). Például ha a tőzsdei áru készletét hat hónapra fedezik valósérték-változásokkal szemben egy azonos időtartamú, tőzsdei árura vonatkozó forwardszerződéssel, akkor a forwardszerződés határidős elemét a hat hónapos időszak alatt kell felosztani az eredményre (vagyis szisztematikus és ésszerű alapon amortizálni). Egy másik példa a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés 18 hónapos, devizaforward-szerződéssel történő fedezete, amelynek következményeként a forwardszerződés határidős elemét a 18 hónap alatt kell felosztani.

B6.5.35. A fedezett tétel jellemzői, ideértve azt is, hogy a fedezett tétel miként és mikor befolyásolja az eredményt, befolyásolják azt az időszakot is, amely alatt az időszakhoz kötődő fedezett tételt fedező forwardszerződés határidős elemét amortizálni kell, amelynek ebben az esetben a határidős elem tárgyidőszakára kell esnie. Például ha a forwardszerződés a három hónapos kamatlábak változékonyságával szembeni kitettséget fedezi egy hat hónap múlva kezdődő három hónapos időszak tekintetében, akkor a határidős elemet a hetediktől a kilencedik hónapig tartó időszak alatt kell amortizálni.

B6.5.36. A forwardszerződés határidős elemének a 6.5.16. bekezdés szerinti elszámolása akkor is alkalmazandó, ha a forwardszerződés fedezeti instrumentumként való megjelölésekor a határidős elem nulla. A gazdálkodó egységnek ebben az esetben a határidős elemnek tulajdonítható esetleges valósérték-változásokat az egyéb átfogó jövedelemben kell megjelenítenie, annak ellenére, hogy a határidős elemnek tulajdonítható esetleges valósérték-változásoknak a fedezeti kapcsolat teljes időszakában felhalmozott értéke nulla. Ezért, ha a forwardszerződés határidős eleme:

a) ügylethez kötődő fedezett tételhez kapcsolódik, akkor a határidős elem tekintetében a fedezeti kapcsolat végén a fedezett tétel kiigazításához használt vagy az eredménybe átsorolt összeg (lásd a 6.5.15. bekezdés (b) pontját és a 6.5.16. bekezdést) nulla lenne;

▼**M53**

b) időszakhoz kötődő fedezett tételhez kapcsolódik, akkor a határidős elemhez kapcsolódó amortizáció összege nulla.

B6.5.37. A forwardszerződések határidős elemének a 6.5.16. bekezdés szerinti elszámolása csak a határidős elem fedezett tételhez kötődésének mértékében alkalmazandó (illeszkedő határidős elem). A forwardszerződés határidős eleme a fedezett tételhez kapcsolódik, ha a forwardszerződés alapjellemzői (például névleges értéke, időtartama és mögöttese) a fedezett tételhez illeszkednek. Ha a forwardszerződés alapjellemzői nem teljesen illeszkednek a fedezett tételhez, a gazdálkodó egységnek meg kell határoznia az illeszkedő határidős elemet, vagyis hogy a forwardszerződés szerinti határidős elem (a tényleges határidős elem) milyen mértékben kötődik a fedezett tételhez (vagyis milyen mértékben kell a 6.5.16. bekezdésnek megfelelően kezelni). Az illeszkedő határidős elemet a gazdálkodó egység annak a forwardszerződésnek az értékelésével határozza meg, amely a fedezett tételnek tökéletesen megfelelő alapjellemzőkkel rendelkezne.

B6.5.38. Ha a tényleges határidős elem és az illeszkedő határidős elem eltér, a gazdálkodó egységnek a következőképpen kell meghatároznia a 6.5.16. bekezdés szerint a saját tőke elkülönült komponensében felhalmozott összeget:

a) ha a tényleges határidős elem abszolút összege a fedezeti kapcsolat kezdetén nagyobb az illeszkedő határidős eleménél, a gazdálkodó egységnek:

i. az illeszkedő határidős elem alapján kell meghatároznia a saját tőke elkülönült komponensében felhalmozott összeget; és

ii. a két határidős elem valósérték-változása közötti különbözetet az eredményben kell elszámolnia;

b) ha a tényleges határidős elem abszolút összege a fedezeti kapcsolat kezdetén alacsonyabb az illeszkedő határidős eleménél, a gazdálkodó egységnek a saját tőke elkülönült komponensében felhalmozott összeget a következők közül annak alapján kell elszámolnia, amelyiknek alacsonyabb a felhalmozott valósérték-változása:

i. a tényleges határidős elem abszolút összege; és

ii. az illeszkedő határidős elem abszolút összege.

A tényleges határidős elem valósérték-változásának esetleges fennmaradó részét az eredményben kell megjeleníteni.

B6.5.39. Ha a gazdálkodó egység a devizafelárat elkülöníti a pénzügyi instrumentumtól, és kizárja a pénzügyi instrumentum fedezeti instrumentumként való megjelöléséből (lásd a 6.2.4. bekezdés (b) pontját), akkor a B6.5.34–B6.5.38. bekezdésben szereplő alkalmazási útmutató ugyanolyan módon alkalmazandó a devizafelárra, mint egy forwardszerződés határidős elemére.

▼M53

Tételcsoport fedezeti ügylete (6.6. szakasz)

Nettó pozícióra vonatkozó fedezeti ügylet

Nettó pozíció fedezeti elszámolásra való alkalmassága és megjelölése

B6.6.1. Nettó pozíció csak akkor alkalmas fedezeti elszámolásra, ha a gazdálkodó egység kockázatkezelési célból nettó alapon végez fedezeti ügyleteket. A fedezeti ügyletek ilyen módon történő végzése ténykérdés (puszta kijelntés vagy dokumentáció nem elégséges). A gazdálkodó egység pusztán egy adott számviteli eredmény eléréséért nem alkalmazhat nettó alapú fedezeti elszámolást, ha az nem felel meg kockázatkezelési megközelítésének. A nettó pozíció fedezését szerepeltetni kell a kialakított kockázatkezelési stratégiában. Erről rendszerint az IAS 24 szerinti, kulcspozícióban lévő vezetők döntenek.

B6.6.2. Példa: az „A” gazdálkodó egység, amelynek funkcionális pénzneme a helyi fizetőeszköz, biztos elkötelezettséggel rendelkezik 150 000 FC reklámkiadás kilenc hónap múlva történő kifizetésére, illetve 150 000 FC értékű késztermék 15 hónap múlva történő értékesítésére. Az „A” gazdálkodó egység olyan származékos devizaügyletet köt, amelynek teljesítésekor kilenc hónap múlva 100 FC-t kap 70 CU ellenében. Az „A” gazdálkodó egységnek nincs más devizakitettsége, és nem kezeli devizakockázatát nettó alapon. Az „A” gazdálkodó egység tehát nem alkalmazhat fedezeti elszámolást a devizaderivatíva és a 100 FC értékű nettó pozíció közötti, kilenc hónapig tartó fedezeti kapcsolatra (a nettó pozíció a biztos beszerzési elkötelezettség – vagyis a reklámszolgáltatás – 150 000 FC nagyságú összegéből és a biztos értékesítési elkötelezettség (150 000 FC-ből maradó) 149 900 FC nagyságú összegéből adódik).

B6.6.3. Ha az „A” gazdálkodó egység devizakockázatát nettó alapon kezelte és nem kötött származékos devizaügyletet (mivel az nem csökkentené, hanem növelné devizakockázati kitettségét), akkor kilenc hónapig természetes fedezett pozícióban lenne. Ez a fedezett pozíció rendszerint nem szerepel a pénzügyi kimutatásokban, mivel az ügyleteket különböző jövőbeli beszámolási időszakokban jelenítik meg. A nulla nettó pozíció csak akkor lenne fedezeti elszámolásra alkalmas, ha teljesülnek a 6.6.6. bekezdés feltételei.

B6.6.4. A gazdálkodó egységnek egy nettó pozíciót alkotó tételcsoport fedezett tételként való megjelölésekor azt az átfogó tételcsoportot kell megjelölnie, amely a nettó pozíciót alkotó tételeket tartalmazza. A gazdálkodó egység nem jelölheti meg egy nettó pozíció nem konkretizált absztrakt értékét. Példa: a gazdálkodó egység egy csoport 100 FC összegű kilenc hónapos biztos értékesítési elkötelezettséggel, illetve egy csoport 120 FC összegű 18 hónapos biztos beszerzési elkötelezettséggel rendelkezik. A gazdálkodó egység ekkor nem jelölhet meg absztrakt összegű nettó pozíciót a legfeljebb 20 FC különbözetre. Ehelyett azokat a bruttó beszerzési és értékesítési összegeket kell megjelölnie, amelyek együtt kiadják a fedezett nettó pozíciót. A gazdálkodó egységnek oly módon kell megjelölnie a nettó pozíciót kiadó bruttó pozíciókat, hogy képes legyen teljesíteni a minősített fedezeti kapcsolatok elszámolására vonatkozó követelményeket.

A fedezeti hatékonysági követelmények alkalmazása nettó pozíció fedezetére

B6.6.5. Amikor a gazdálkodó egység a nettó pozíció fedezésekor meghatározza, hogy teljesülnek-e a 6.4.1. bekezdés (c) pontjában foglalt fedezeti hatékonysági követelmények, köteles figyelembe venni a nettó pozíció tételeinek azon értékváltozásait, amelyeknek hasonló hatásuk van, mint a fedezeti instrumentumnak a fedezeti instrumentum valós-érték-változásával összefüggésben. Példa: a gazdálkodó egység egy

▼M53

csoport 100 FC összegű kilenc hónapos biztos értékesítési elkötelezettséggel, illetve egy csoport 120 FC összegű 18 hónapos biztos beszerzési elkötelezettséggel rendelkezik. A 20 FC nettó pozíció devizakockázatát 20 FC értékű devizaforward-szerződéssel fedezi. A gazdálkodó egység a 6.4.1. bekezdés (c) pontjában foglalt fedezeti hatékonysági követelmények teljesülésének értékelésekor figyelembe veszi az alábbiak közötti kapcsolatot:

a) a devizaforward-szerződés valósérték-változása a biztos értékesítési elkötelezettségek devizakockázattal összefüggő értékváltozásaival együtt; és

b) a biztos beszerzési elkötelezettségek devizakockázattal összefüggő értékváltozásai.

B6.6.6. Hasonlóképpen, ha a B6.6.5. bekezdés szerinti példában a gazdálkodó egység nulla nettó pozícióval rendelkezne, akkor a 6.4.1. bekezdés (c) pontjában foglalt fedezeti hatékonysági követelmények teljesülésének értékelésekor figyelembe venné a biztos értékesítési elkötelezettségek devizakockázattal összefüggő értékváltozásai és a biztos beszerzési elkötelezettségek devizakockázattal összefüggő értékváltozásai közötti kapcsolatot.

Nettó pozíciót alkotó cash flow-fedezeti ügyletek

B6.6.7. Ha a gazdálkodó egység ellentétes kockázati pozíciójú tételcsoportot (vagyis nettó pozíciót) fedez, a fedezeti elszámolásra való alkalmasság a fedezeti ügylet típusától függ. Ha a fedezeti ügylet valósérték-fedezeti ügylet, a nettó pozíció alkalmas lehet fedezett instrumentumnak. Ha azonban a fedezeti ügylet cash flow-fedezeti ügylet, akkor a nettó pozíció csak akkor lehet alkalmas fedezett instrumentumnak, ha devizakockázatra vonatkozó fedezeti ügylet, és a nettó pozíció megjelölése meghatározza azt a beszámolási időszakot, amelyben az előre jelzett ügyletek várhatóan befolyásolják az eredményt, illetve ezen ügyletek jellegét és volumenét.

B6.6.8. Példa: a gazdálkodó egység olyan nettó pozícióval rendelkezik, amelyet értékesítéseinek 100 FC összegű alsó rétege és beszerzéseinek 150 FC összegű alsó rétege alkot. Az értékesítések és a beszerzések ugyanabban a devizában denomináltak. A gazdálkodó egység a fedezett nettó pozíció megjelölésének kellő meghatározása érdekében a fedezeti kapcsolat eredeti dokumentációjában meghatározza, hogy az értékesítések az „A” és a „B” termékre vonatkozhatnak, a beszerzések pedig az „A” típusú és a „B” típusú gépre, továbbá az „A” nyersanyagra. A gazdálkodó egység meghatározza az egyes kategóriába tartozó ügyletek volumenét is. A gazdálkodó egység dokumentálja, hogy az értékesítések alsó rétege (100 FC) az első 70 FC értékű „A” termék és az első 30 FC értékű „B” termék előre jelzett értékesítési volumenéből adódik. Ha ezek az értékesítési volumenek várhatóan különböző beszámolási időszakokban befolyásolják az eredményt, a gazdálkodó egységnek ezt fel kell tüntetnie a dokumentációban – például hogy az „A” termék első 70 FC összegű értékesítése várhatóan az első, a „B” termék első 30 FC összegű értékesítése pedig

▼M53

várhatóan a második beszámolási időszakban befolyásolja az eredményt. A gazdálkodó egység dokumentálja azt is, hogy a beszerzések alsó rétege (150 FC) az első 60 FC értékű „A” típusú gép, az első 40 FC értékű „B” típusú gép és az első 50 FC értékű „A” nyersanyag előre jelzett beszerzéséből adódik. Ha ezek a beszerzési volumenek várhatóan különböző beszámolási időszakokban befolyásolják az eredményt, a gazdálkodó egységnek a dokumentációban (az értékesítési volumenekhez hasonló módon) fel kell tüntetnie a beszerzési volumenek azon beszámolási időszakok szerinti bontását, amelyekben azok várhatóan befolyásolják az eredményt. Az előre jelzett ügylet meghatározása például a következő lehetne:

a) az első 60 FC értékű „A” típusú géphez kötődő beszerzések, amelyek a következő tíz beszámolási időszakban várhatóan a harmadik beszámolási időszaktól kezdve befolyásolják az eredményt;

b) az első 40 FC értékű „B” típusú géphez kötődő beszerzések, amelyek a következő 20 beszámolási időszakban várhatóan a negyedik beszámolási időszaktól kezdve befolyásolják az eredményt; és

c) az első 50 FC értékű „A” nyersanyaghoz kötődő, várhatóan a harmadik beszámolási időszakban végrehajtott beszerzések, ahol a beszerzett nyersanyagot a harmadik és az azt követő beszámolási időszakban értékesítik, vagyis a beszerzések abban az időszakban befolyásolják az eredményt.

Az előre jelzett ügyletvolumenek jellegének meghatározásához olyan szempontokat is figyelembe kell venni, mint az azonos típusú ingatlanok, gépek és berendezések értékcsökkenési üteme, ha ezen tételek jellege olyan, hogy az értékcsökkenési ütem a tételek gazdálkodó egység általi felhasználásának módjától függően változik. Például ha a gazdálkodó egység az „A” típusú gépeket két különböző termelési folyamatban használja, és e folyamatok egyike tíz beszámolási időszakon át tartó lineáris módszer szerinti értékcsökkentéshez, másika pedig a termelési egységek módszer szerinti értékcsökkentéshez vezet, akkor a dokumentációban az „A” típusú gép előre jelzett beszerzési volumenét az alkalmazott értékcsökkenési ütem szerinti bontásban kell feltüntetni.

B6.6.9. Nettó pozícióra vonatkozó cash flow-fedezeti ügylet esetében a 6.5.11. bekezdésnek megfelelően maghatározott összegnek tartalmaznia kell a nettó pozíció tételeinek azon értékváltozásait, amelyeknek hasonló hatásuk van, mint a fedezeti instrumentumnak a fedezeti instrumentum valósérték-változásával összefüggésben. A nettó pozíció tételeinek azon értékváltozásait, amelyeknek hasonló hatásuk van, mint a fedezeti instrumentumnak, csak akkor jelenítik meg, amikor megjelenítik azokat az ügyleteket is, amelyekhez kötődnek, például az előre jelzett értékesítés bevételként való megjelenítésekor. Példa: a gazdálkodó egység egy csoport 100 FC összegű kilenc hónapos nagyon valószínű előre jelzett értékesítéssel, illetve egy csoport 120 FC összegű 18 hónapos nagyon valószínű előre jelzett beszerzéssel rendelkezik. A 20 FC nettó pozíció devizakockázatát 20 FC értékű devizaforward-szerződéssel fedezi. A gazdálkodó egység a 6.5.11. bekezdés (a)–(b) pontjának megfelelően a cash flow-fedezeti tartalékban megjelenítendő összegek meghatározásakor összehasonlítja a következőket:

a) a devizaforward-szerződés valósérték-változása a nagyon valószínű értékesítések devizakockázattal összefüggő értékváltozásaival együtt; és

b) a nagyon valószínű előre jelzett beszerzések devizakockázattal összefüggő értékváltozásai.

▼M53

A gazdálkodó egység azonban a nagyon valószínű előre jelzett értékesítési ügyletek pénzügyi kimutatásban való megjelenítéséig csak a devizaforward-szerződés alapösszegeit jeleníti meg, az említett előre jelzett ügyletek nyereségét vagy veszteségét (vagyis a devizaárfolyamban a fedezeti kapcsolat megjelölése és a bevétel megjelenítése között bekövetkezett változásnak tulajdonítható változást) pedig csak a bevétel megjelenítése után jeleníti meg.

B6.6.10. Hasonlóképpen, ha az előbbi példában a gazdálkodó egység nulla nettó pozícióval rendelkezne, akkor összehasonlítaná a nagyon valószínű előre jelzett értékesítések devizakockázattal összefüggő értékváltozásait és a nagyon valószínű előre jelzett beszerzések devizakockázattal összefüggő értékváltozásait. Ezeket az összegeket azonban csak a kapcsolódó előre jelzett ügyletek pénzügyi kimutatásban való megjelenítése után jelenítik meg.

Fedezett tételként megjelölt tételcsoportok rétegei

B6.6.11. Meglévő tételekből álló csoport rétegkomponenseinek megjelöléséhez a B6.3.19. bekezdésben említett okok miatt egyedileg azonosítani kell annak a tételcsoportnak a névleges értékét, amelyből a fedezett rétegkomponenst meghatározzák.

B6.6.12. A fedezeti kapcsolat több különböző tételcsoportból származó rétegeket is tartalmazhat. Például egy eszközcsoport és egy kötelezettségcsoport nettó pozíciójára vonatkozó fedezeti ügyletben a fedezeti kapcsolat állhat az eszközcsoport egy rétegkomponensének és a kötelezettségcsoport egy rétegkomponensének a kombinációjából.

A fedezeti instrumentum nyereségének vagy veszteségének a bemutatása

B6.6.13. Egy cash flow-fedezeti ügylet csoportként fedezett tételei érinthetnek az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás különböző sorain lévő tételeket. A fedezeti nyereség vagy veszteség adott kimutatásban történő bemutatása a tételcsoporttól függ.

B6.6.14. Ha a tételcsoport nem rendelkezik ellentétes kockázati pozíciókkal (ilyen például az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás különböző sorait érintő, devizakockázattal szemben fedezett devizaráfordítások csoportja) akkor az átsorolt fedezeti nyereséget vagy veszteséget a fedezett tételek által érintett sorok tételeire kell felosztani. E felosztásnak szisztematikus és ésszerű alapon kell történnie, és nem eredményezheti egy adott fedezeti instrumentum nettó nyereségének vagy veszteségének felbruttósítását.

B6.6.15. Ha a tételcsoport rendelkezik ellentétes kockázati pozíciókkal (ilyen például a devizában denominált, devizakockázattal szemben fedezett értékesítések és ráfordítások csoportja) akkor a gazdálkodó egységnek a fedezeti nyereséget vagy veszteséget az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás külön tételsorán kell bemutatnia. Tegyük fel például, hogy a 100 FC összegű devizás értékesítés és a 80 FC összegű devizaráfordítás nettó pozíciójának devizakockázatát 20 FC értékű devizaforward-szerződéssel fedezik. A devizaforward-szerződésen keletkező azon nyereséget vagy veszteséget, amelyet (amikor a nettó pozíció az eredményt befolyásolja) a cash flow-fedezeti tartalékból átsorolnak az eredménybe, a fedezett tételektől és ráfordításoktól eltérő külön tételsoron kell bemutatni. Emellett, ha az értékesítésekre a ráfordításokénál korábbi időszakban

▼M53

kerül sor, akkor az értékesítési bevételt az IAS 21 standardnak megfelelően továbbra is az azonnali devizaárfolyamon kell értékelni. A kapcsolódó fedezeti nyereséget vagy veszteséget külön tételsoron kell bemutatni oly módon, hogy az eredményben tükröződjön a nettó pozíció fedezésének hatása, a cash flow-fedezeti tartalék megfelelő módosításával. Ha a fedezett ráfordítások későbbi időszakban befolyásolják az eredményt, a korábban a cash flow-fedezeti tartalékban megjelenített nyereséget vagy veszteséget át kell sorolni az eredménybe, és a fedezett ráfordításokétól eltérő külön tételsoron kell bemutatni (mivel azokat az IAS 21 standardnak megfelelően az azonnali devizaárfolyamon kell értékelni).

B6.6.16. Bizonyos típusú valósérték-fedezeti ügyletek esetében a fedezeti ügylet célja elsősorban nem a fedezett tétel valósérték-változásának ellentételezése, hanem a fedezett tétel cash flow-inak átalakítása. Példa: a gazdálkodó egység a fix kamatozású adósságinstrumentum kamatlábkockázatának valós értékét kamatlábswappal fedezi. A gazdálkodó egység fedezeti célja, hogy a fix kamatozású cash flow-kat változó kamatozású cash flow-kká alakítsa. E célt a fedezeti kapcsolat elszámolásának módja is tükrözi, mivel a kamatlábswap nettó elhatárolt kamatát az eredményben számolják el. Nettó pozíció (például fix kamatozású eszközből és fix kamatozású kötelezettségből álló nettó pozíció) fedezeti ügylete esetében ezt a nettó elhatárolt kamatot az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás külön tételsorán kell bemutatni. Ezt az indokolja, hogy el kell kerülni egy adott instrumentum nettó nyereségének vagy veszteségének egymást ellentételező bruttó összegekbe való felbruttósítását és külön tételsorokon való bemutatását (ezzel elkerülhető például egy adott kamatlábswap nettó kamatbevételének a bruttó kamatbevételbe és a bruttó kamatráfordításba való felbruttósítása).

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS (7. FEJEZET)

Áttérés (7.2. szakasz)

Kereskedési céllal tartott pénzügyi eszközök

B7.2.1. A gazdálkodó egységnek a jelen standard első alkalmazási időpontjában meg kell határoznia, hogy a pénzügyi eszközök kezelésére vonatkozó üzleti modelljének célkitűzése megfelel-e a 4.1.2. bekezdés (a) pontjában vagy a 4.1.2A. bekezdés (a) pontjában szereplő feltételnek, vagy a pénzügyi eszköz alkalmas-e az 5.7.5. bekezdés szerinti választásra. A gazdálkodó egységnek e célból meg kell állapítania, hogy a pénzügyi eszközök megfelelnek-e úgy a kereskedési céllal tartottság fogalommeghatározásának, mintha az eszközöket az első alkalmazás időpontjában vásárolta volna.

Értékvesztés

B7.2.2. A gazdálkodó egységnek az áttéréskor törekednie kell arra, hogy a hitelkockázat kezdeti megjelenítéskor érvényes értékének becsléséhez minden ésszerű és indokolható, aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül rendelkezésre álló információt figyelembe vegyen. A gazdálkodó egységnek az áttérés időpontjában nem kell kimerítő kutatást végeznie annak megállapítására, hogy a hitelkockázat jelentősen növekedett-e a kezdeti megjelenítés óta. Ha a gazdálkodó egység aránytalanul magas költség vagy erőfeszítés nélkül nem képes ennek megállapítására, akkor a 7.2.20. bekezdést kell alkalmaznia.

▼M53

B7.2.3. A gazdálkodó egységnek az első alkalmazás időpontja előtt már megjelenített pénzügyi instrumentumok esetében (vagy olyan hitelnyújtási elkötelezettségek és pénzügyi garanciaszerződések esetében, amelyeknek a gazdálkodó egység már korábban felévé vált) az elszámolt veszteség meghatározása érdekében az áttéréskor és az említett tételek kivezetéséig figyelembe kell vennie a kezdeti megjelenítéskor érvényes hitelkockázat meghatározásához vagy becsléséhez releváns információkat. A gazdálkodó egység a kezdeti hitelkockázat meghatározásához vagy becsléséhez a B5.5.1–B5.5.6. bekezdésnek megfelelően belső és külső információkat is figyelembe vehet, ideértve a portfólióinformációkat is.

B7.2.4. Ha a gazdálkodó egység kevés múltbeli információval rendelkezik, felhasználhat belső (például új termékkel kapcsolatos döntéshozatalhoz készített) jelentéseket és statisztikákat, hasonló termékekre vonatkozó információkat, vagy adott esetben összehasonlítható pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatos, mások által megszerzett tapasztalatokat.

FOGALOMMEGHATÁROZÁSOK (A. FÜGGELÉK)

Származékos termékek

BA.1. A származékos termékek tipikus példái a futures- és forward-, a swap- és az opciós szerződések. A származékos termékeknek általában van egy névleges értéke, amely lehet egy pénznemnek egy összege, egy adott számú részvény, egy adott számú súly- vagy mennyiségegység vagy más, a szerződésben meghatározott egység. A származékos termék azonban nem kötelezi tulajdonosát vagy kibocsátóját arra, hogy a szerződés megkötésekor befektesse, vagy megkapja a névleges értéket. Alternatív esetben a származékos ügylet előírhatja valamely fix összeg megfizetését, vagy egy olyan összeg megfizetését is, amely a névleges összeghez nem kötődő jövőbeli esemény eredményeként változhat (a mögöttes változásával nem arányosan). Például egy szerződés úgy rendelkezhet, hogy 1 000 CU értékű fix összeget kell fizetni, ha a hat hónapos LIBOR értéke 100 bázisponttal emelkedik. Az ilyen szerződés származékos termék, még akkor is, ha a névleges érték nincs meghatározva.

BA.2. A származékos ügylet fogalmi meghatározása a jelen standardban magában foglalja a bruttó módon, a mögöttes tétel átadásával teljesítendő szerződéseket is (pl. a fix kamatozású adósságinstrumentum megvásárlására vonatkozó forwardszerződés). A gazdálkodó egységnek lehet olyan nem pénzügyi eszköz megvásárlására vagy értékesítésére vonatkozó szerződése, amely pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által is teljesíthető (pl. egy tőzsdei áru vételére vagy eladására vonatkozó szerződés, fix áron, egy jövőbeli időpontban). Az ilyen szerződés a jelen standard hatókörébe tartozik, kivéve, ha a szerződést valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő leszállítása céljából hozzák létre és tartják. A jelen standard alkalmazandó azonban a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeivel kapcsolatos szerződésekre, ha a gazdálkodó egység a 2.5. bekezdésnek megfelelő megjelölést tesz (lásd a 2.4–2.7. bekezdést).

BA.3. A származékos termékek egyik fogalmi jellemzője az, hogy alacsonyabb kezdeti nettó befektetést jelentenek annál, mint amelyre olyan más típusú szerződésekhez lenne szükség, amelyek várhatóan hasonló választ adnának a piaci tényezőkben bekövetkező változásokra. Az opciós szerződés fogalma megfelel ennek a fogalommeghatározásnak, mivel díja alacsonyabb, mint az a befektetés, amely annak a mögöttes pénzügyi instrumentumnak a megszerzéséhez lenne szükséges, amelyhez az opció kapcsolódik. Egy devizaswap, amely egyenlő valós értékű, eltérő pénznemek kezdeti cseréjét írja elő, megfelel ennek a fogalommeghatározásnak, mivel nulla kezdeti nettó befektetéssel jár.

▼M53

BA.4. A szokásos módon történő vétel vagy eladás fix áras elkötelezettséget keletkeztet a kötési időpont és a teljesítés időpontja között, ami megfelel a származékos termék fogalmának. Ugyanakkor az elkötelezettség rövid időtartama miatt az ilyen szerződéseket nem jelenítik meg származékos pénzügyi instrumentumként. A jelen standard ehelyett e szokásos szerződések speciális elszámolását írja elő (lásd a 3.1.2. és a B3.1.3–B3.1.6. bekezdést).

BA.5. A származékos termék fogalma olyan nem pénzügyi változókra utal, amelyek nem jellemzők a szerződő félre. Ezek közé tartozik a földrengési veszteségindex egy adott régióban, vagy a hőmérsékleti index egy adott városban. A szerződés felére jellemző nem pénzügyi változó például egy olyan tűzeset bekövetkezése vagy be nem következése, amely az adott fél eszközeit károsítja vagy megsemmisíti. A nem pénzügyi eszköz valós értékének változása a tulajdonosra jellemző, ha a valós érték nemcsak az ilyen eszközök piaci árának (pénzügyi változó), hanem a konkrét eszköz állapotának (nem pénzügyi változó) változásait is tükrözi. Például amennyiben egy konkrét autó maradványértékére vonatkozó garancia a garanciavállalót az autó fizikai állapotában bekövetkező változások kockázatának teszi ki, a maradványérték változása az autó tulajdonosára jellemző.

Kereskedési céllal tartott pénzügyi eszközök és kötelezettségek

BA.6. A kereskedés általában aktív és gyakori adás-vételt jelent, és a kereskedési céllal tartott pénzügyi instrumentumokat általában azzal a céllal használják, hogy nyereséget generáljanak a rövid távú ármozgásokból vagy a közvetítői jutalékból.

BA.7. A kereskedési céllal tartott pénzügyi kötelezettségek magukban foglalják a következőket:

a) származékos kötelezettségek, amelyek nem fedezeti instrumentumként kerülnek elszámolásra;

b) egy short pozícióban lévő eladó által kölcsönkért pénzügyi eszközök leszállítására vonatkozó kötelmek (azaz a gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközt ad el, amelyet kölcsönkért, és még nincs a birtokában);

c) olyan pénzügyi kötelezettségek, amelyeket rövid időn belüli visszavásárlás céljával vállaltak fel (pl. jegyzett adósságinstrumentum, amelyet a kibocsátó rövid időn belül visszavásárolhat a valós értékben bekövetkező változásoktól függően); és

d) olyan pénzügyi instrumentumok, amelyek egy olyan azonosítható pénzügyi instrumentumokból álló portfolió részei, amelyeket együtt kezelnek, és amelyekre vonatkozóan bizonyíték van a közelmúltbeli rövid távú nyereségszerzésre.

BA.8. Az a tény, hogy egy kötelezettséget kereskedési tevékenység finanszírozására használnak, önmagában nem teszi a kötelezettséget kereskedési céllal tartottá.

▼M32

IFRS 10 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Konszolidált pénzügyi kimutatások

CÉL

1. A jelen IFRS célja, hogy meghatározza a konszolidált pénzügyi kimutatások prezentálásának és elkészítésének elveit abban az esetben, amikor egy gazdálkodó egység egy vagy több másik gazdálkodó egység felett ellenőrzést gyakorol.

A célkitűzés megvalósítása

▼M38

2. Az 1. bekezdésben meghatározott célkitűzés megvalósítása érdekében a jelen IFRS:

▼M32

(a) előírja, hogy az a gazdálkodó egység (az *anyavállalat*), amely egy vagy több gazdálkodó egység (*leányvállalatok*) felett ellenőrzést gyakorol, konszolidált pénzügyi kimutatásokat prezentáljon;

(b) meghatározza az *ellenőrzés* elvét, és az ellenőrzést a konszolidálás alapjaként állapítja meg;

▼M38

(c) megállapítja, hogyan kell alkalmazni az ellenőrzés elvét annak meghatározása érdekében, hogy egy befektető ellenőrzést gyakorol-e egy befektetést befogadó felett, és ezért konszolidálnia kell-e a befektetést befogadót;

(d) meghatározza a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítésével kapcsolatos számviteli előírásokat; valamint

(e) meghatározza a befektetési gazdálkodó egység fogalmát és megállapítja a befektetési gazdálkodó egység egyes leányvállalatainak konszolidálása alóli kivételeket.

▼M32

3. A jelen IFRS nem foglalkozik az üzleti kombinációkra vonatkozó számviteli előírásokkal és azok konszolidációra gyakorolt hatásával, ideértve az üzleti kombinációkból származó goodwillt is (lásd az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot).

HATÓKÖR

▼M51

4. Az anyavállalat gazdálkodó egység köteles konszolidált pénzügyi kimutatásokat készíteni. Ez az IFRS minden gazdálkodó egységre vonatkozik, kivéve az alábbiakat:

(a) nem köteles konszolidált pénzügyi kimutatásokat prezentálni az anyavállalat, ha minden alábbi feltételnek megfelel:

(i) egy másik gazdálkodó egység 100 %-ban tulajdonolt leányvállalata vagy egy másik gazdálkodó egység részleges tulajdonában álló leányvállalat, és minden más tulajdonosát – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítették arról, és azok nem támasztottak kifogást az ellen, hogy az anyavállalat nem prezentál konszolidált pénzügyi kimutatásokat;

(ii) adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyilvános piaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a helyi és regionális piacokat is);

▼M51

(iii) nem nyújtotta be pénzügyi kimutatásait valamely tőzsdefelügyeleti vagy más szabályozó testületnek, bármely típusba tartozó instrumentumai nyilvános piacon való kibocsátása céljából, és ilyen benyújtás nincs folyamatban; valamint

(iv) legfőbb vagy valamely közbenső szintű anyavállalata olyan nyilvánosan elérhető pénzügyi kimutatásokat készít az IFRS-ekkel összhangban, amelyekben leányvállalatait a jelen IFRS-nek megfelelően konszolidálja vagy az eredménnyel szemben valós értéken értékeli.

(b) [törölve].

(c) [törölve].

4A. Ez az IFRS nem vonatkozik a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokra és az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatási programokra, amelyekre az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard vonatkozik.

4B. A befektetési gazdálkodó egység anyavállalat nem prezentál konszolidált pénzügyi kimutatásokat, ha a jelen IFRS 31. bekezdésének megfelelően minden leányvállalatát az eredménnyel szemben, valós értéken kell értékelnie.

▼M32

Ellenőrzés

5. A befektető, egy adott gazdálkodó egységben (a befektetést befogadóban) való részvétele jellegétől függetlenül köteles meghatározni, hogy anyavállalat-e, azáltal, hogy felméri, ellenőrzést gyakorol-e a befektetést befogadó felett.

6. A befektető akkor gyakorol ellenőrzést egy befektetést befogadó felett, ha a befektetést befogadóban való részvételéből származóan változó hozamoknak van kitéve, illetve azokkal kapcsolatban jogokkal rendelkezik, és a befektetést befogadó felett gyakorolt hatalma útján képes befolyásolni ezeket a hozamokat.

7. Ennek megfelelően a befektető kizárólag akkor gyakorol ellenőrzést a befektetést befogadó felett, ha a befektető az alábbiak mindegyikével rendelkezik:

(a) **hatalom a befektetést befogadó felett (lásd a 10–14. bekezdést);**

(b) **a befektetést befogadóban való részvételéből származó változó hozamoknak való kitettség vagy ezzel kapcsolatos jogok (lásd a 15. és a 16. bekezdést); valamint**

(c) **az a képesség, hogy a befektetést befogadó feletti hatalmát a befektetőt illető hozamok összegének befolyásolására használja (lásd a 17. és a 18. bekezdést).**

8. A befektető köteles minden tényt és körülményt figyelembe venni annak értékelésekor, hogy ellenőrzést gyakorol-e egy befektetést befogadó felett. A befektető köteles újraértékelni, hogy ellenőrzést gyakorol-e egy befektetést befogadó felett, ha a tények és a körülmények arra utalnak, hogy az ellenőrzés 7. bekezdésben felsorolt három eleme közül egyben vagy többen változás következett be (lásd a B80–B85. bekezdést).

9. Két vagy több befektető együttesen ellenőriz egy befektetést befogadót, ha együtt kell eljárniuk a lényeges tevékenységek irányítása érdekében. Ilyen esetekben, mivel egyik befektető sem irányíthatja a tevékenységeket a többi befektető együttműködése nélkül, egyetlen befektető sem ellenőrzi önállóan a befektetést befogadót. Az egyes befektetők a befektetést befogadóban lévő érdekeltségüket a vonatkozó IFRS-eknek megfelelően számolják el, például az IFRS 11 *Közös megállapodások* standardnak, az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standardnak vagy az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardnak megfelelően.

▼M32

Hatalom

10. A befektető akkor rendelkezik hatalommal egy befektetést befogadó felett, ha a befektetőnek olyan jogai vannak, amelyek felruházzák annak aktuális képességével, hogy irányítsa a *lényeges tevékenységeket*, vagyis azokat a tevékenységeket, amelyek jelentősen befolyásolják a befektetést befogadó hozamait.

11. A hatalom a jogokból ered. A hatalom értékelése néhány esetben egyértelmű, például ha a befektetést befogadó feletti hatalmat közvetlenül és kizárólag a tőkeinstrumentumok (például részvények) által nyújtott szavazati jogok nyomán szerezték meg, és az az említett részesedésekből származó szavazati jogok alapján értékelhető. Egyéb esetekben az értékelés bonyolultabb, és egynél több tényező figyelembevételét kívánja meg, például ha a hatalom egy vagy több szerződéses megállapodásból származik.

12. Az a befektető, aki rendelkezik a lényeges tevékenységek irányításának aktuális képességével, akkor is rendelkezik hatalommal, ha még nem gyakorolta az irányítási jogait. Az azzal kapcsolatos bizonyíték, hogy a befektető már irányította a lényeges tevékenységeket, segítséget nyújthat annak meghatározásában, hogy a befektető rendelkezik-e hatalommal; a bizonyíték azonban önmagában nem döntő annak megállapítása során, hogy a befektetőnek hatalma van-e egy befektetést befogadó felett.

13. Ha két vagy több befektetőnek olyan jogai vannak, amelyek felruházzák őket annak egyoldalú képességével, hogy különböző lényeges tevékenységeket irányítsanak, az a befektető rendelkezik hatalommal a befektetést befogadó felett, aki képes azon tevékenységek irányítására, amelyek a leginkább befolyásolják a befektetést befogadó hozamait.

14. A befektető akkor is rendelkezhet hatalommal egy befektetést befogadó felett, ha más gazdálkodó egységeknek olyan jogaik vannak, amelyek felruházzák őket azzal az aktuális képességgel, hogy részt vegyenek a lényeges tevékenységek irányításában, például amikor egy másik gazdálkodó egység *jelentős befolyással* rendelkezik. Annak a befektetőnek azonban, aki pusztán védelmet nyújtó jogokkal rendelkezik, nincs hatalma a befektetést befogadó felett (lásd a B26-B28. bekezdést), következésképp ellenőrzést sem gyakorol a befektetést befogadó felett.

Hozamok

15. A befektető akkor van kitéve a befektetést befogadóban való részvételéből származó változó hozamoknak, illetve ezzel kapcsolatban akkor rendelkezik jogokkal, ha a részvételből származó hozamai esetleges változásoknak vannak kitéve a befektetést befogadó teljesítményének eredményeként. A befektető hozamai lehetnek csak pozitívak, csak negatívak vagy egészükben pozitívak és negatívak.

16. Bár csupán egyetlen befektető gyakorolhat ellenőrzést egy befektetést befogadó felett, a befektetést befogadó hozamaiból egynél több fél is részesülhet. Például a nem ellenőrző részesedések tulajdonosai részesülhetnek a befektetést befogadó nyereségéből vagy felosztásaiból.

A hatalom és a hozamok közötti összefüggés

17. A befektető akkor gyakorol ellenőrzést egy befektetést befogadó felett, ha a befektető nem pusztán hatalommal rendelkezik a befektetést befogadó felett, valamint a befektetést befogadóban való részvételéből származóan nem pusztán változó hozamoknak van kitéve, illetve ezzel kapcsolatban nem pusztán jogokkal rendelkezik, hanem képes is hatalmát arra használni, hogy befolyásolja a befektetést befogadóban való részvételéből származó hozamait.

▼M32

18. Ennek megfelelően a döntéshozatali jogokkal rendelkező befektető köteles megállapítani, hogy megbízó vagy megbízott-e. Az a befektető, aki a B58–B72. bekezdés szerint megbízott, a hozzá delegált döntéshozatali jogok gyakorlásakor nem ellenőrzi a befektetést befogadót.

SZÁMVITELI KÖVETELMÉNYEK

19. Az anyavállalat egységes számviteli politikák alkalmazásával köteles konszolidált pénzügyi kimutatásokat készíteni az ugyanolyan ügyletek és a hasonló körülmények között bekövetkező egyéb események esetében.

20. A befektetést befogadó konszolidálásának attól az időponttól kell kezdődnie, amikor a befektető ellenőrzést szerez a befektetést befogadó felett, és akkor kell megszűnnie, amikor a befektető elveszíti az ellenőrzést a befektetést befogadó felett.

21. A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítésével kapcsolatban a B86–B93. bekezdés ad útmutatást.

Nem ellenőrző részesedések

22. Az anyavállalat köteles a nem ellenőrző részesedéseket a pénzügyi helyzetre vonatkozó konszolidált kimutatásban a saját tőkén belül bemutatni, elkülönítve az anyavállalat tulajdonosainak tőkéjétől.

23. Az anyavállalat valamely leányvállalatban lévő tulajdonosi érdekeltségében bekövetkező olyan változások, amelyek nem eredményezik azt, hogy az anyavállalat elveszíti a leányvállalat feletti ellenőrzést, tőkeügyleteknek minősülnek (vagyis a tulajdonosokkal azok tulajdonosi minőségében lebonyolított ügyletek).

24. A nem ellenőrző részesedések konszolidált pénzügyi kimutatásokban történő elszámolásával kapcsolatban a B94-B96. bekezdés ad útmutatást.

Az ellenőrzése elvesztése

25. Ha az anyavállalat elveszíti az ellenőrzést valamely leányvállalat felett, az anyavállalat:

(a) kivezeti a korábbi leányvállalat eszközeit és kötelezettségeit a pénzügyi helyzetre vonatkozó konszolidált kimutatásból.

(b) az ellenőrzés elvesztésekori valós értéken megjeleníti a korábbi leányvállalatban megtartott befektetéseket, és a továbbiakban a vonatkozó IFRS-eknek megfelelően számolja el azokat, valamint a korábbi leányvállalat által fizetendő, illetve neki járó összegeket. Az említett valós értéket az IFRS 9 standardnak megfelelően egy pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítéskori valós értékének vagy adott esetben egy társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő befektetés kezdeti megjelenítéskori bekerülési értékének kell tekinteni.

(c) megjeleníti a korábbi ellenőrző részesedéshez hozzárendelhető, elvesztett ellenőrzéssel kapcsolatos nyereséget vagy veszteséget.

26. Az ellenőrzés elvesztésének elszámolásával kapcsolatban a B97-B99. bekezdés ad útmutatást.

▼M38

ANNAK MEGHATÁROZÁSA, HOGY A GAZDÁLKODÓ EGYSÉG BEFEKTETÉSI GAZDÁLKODÓ EGYSÉG-E

27. Az anyavállalatnak meg kell határoznia, hogy befektetési gazdálkodó egység-e. A befektetési gazdálkodó egység olyan gazdálkodó egység, amely:

(a) pénzeszközöket gyűjt egy vagy több befektetőtől a célból, hogy e befektető(k) számára befektetéskezelési szolgáltatásokat végezzen;

(b) a befektető(k) felé vállalja, hogy üzleti célja a pénzeszközök befektetésével kizárólag a tőkefelértékelődésből származó megtérülés, a befektetési jövedelem, vagy mindkettő; valamint

(c) lényegében minden befektetése teljesítményét valós értéken értékeli és elemzi.

A kapcsolódó alkalmazási útmutató a B46–B49. bekezdésben található.

28. A gazdálkodó egységnek annak értékeléséhez, hogy megfelel-e a 27. bekezdésben szereplő meghatározásnak, azt kell megfontolnia, hogy rendelkezik-e a befektetési gazdálkodó egységek jellemző tulajdonságaival:

(a) egynél több befektetése van (lásd a B85O–B85P. bekezdést);

(b) egynél több befektetője van (lásd a B85Q–B85S. bekezdést);

(c) vannak olyan befektetői, amelyek nem kapcsolt felei (lásd a B85T–B85U. bekezdést); valamint

(d) részvénytőke vagy hasonló érdekeltség formájában tulajdonosi érdekeltsége van (lásd a B85V–B85W bekezdést).

E jellemző tulajdonságok bármelyikének hiánya nem zárja ki szükségszerűen a gazdálkodó egység befektetési gazdálkodó egységként való besorolását. Az olyan befektetési gazdálkodó egység, amely nem rendelkezik az összes jellemző tulajdonsággal, közzéteszi az IFRS 12 *Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele* standard 9A. bekezdésében előírt további információkat.

29. Ha a tények és a körülmények arra utalnak, hogy a befektetési gazdálkodó egység fogalmát meghatározó – 27. bekezdésben ismertetett – három elem közül, vagy a befektetési gazdálkodó egység – 28. bekezdésben ismertetett – jellemző tulajdonságai közül egy vagy több megváltozott, az anyavállalatnak újra kell értékelnie, hogy befektetési gazdálkodó egység-e.

30. Az olyan anyavállalatnak, amely többé már nem befektetési gazdálkodó egység vagy amely befektetési gazdálkodó egységgé válik, minősítésének változását e változás bekövetkezésének napjától kezdődően a jövőre nézve kell kimutatnia (lásd a B100–B101. bekezdést).

BEFEKTETÉSI GAZDÁLKODÓ EGYSÉGEK: KIVÉTEL A KONSZOLIDÁLÁS ALÓL

31. A 32. bekezdésben leírtak kivételével a befektetési gazdálkodó egység egy másik gazdálkodó egység feletti ellenőrzés megszerzésekor nem konszolidálja leányvállalatait és nem alkalmazza az IFRS 3 standardot. A befektetési gazdálkodó egység ehelyett az IFRS 9 standardnak megfelelően az eredménnyel szemben valós értéken értékeli a leányvállalatban lévő befektetését ([1]).

([1]) Az IFRS 10 Konszolidált pénzügyi kimutatások standard C7. bekezdése szerint „Ha a gazdálkodó egység alkalmazza a jelen IFRS-t, de még nem alkalmazza az IFRS 9 standardot, akkor a jelen IFRS-ben szereplő, az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardra való hivatkozásként kell értelmezni”.

▼M51

32. A 31. bekezdés előírása ellenére, ha a befektetési gazdálkodó egység leányvállalata, amely maga nem befektetési gazdálkodó egység és amely fő célként és tevékenységként a befektetési gazdálkodó egység befektetési tevékenységéhez kapcsolódó szolgáltatásokat nyújt (lásd a B85C–B85E. bekezdést), akkor a befektetési gazdálkodó egységnek a leányvállalatot a jelen IFRS 19–26. bekezdésének megfelelően konszolidálnia kell, és a leányvállalat akvizíciójára alkalmaznia kell az IFRS 3 standard követelményeit is.

▼M38

33. A befektetési gazdálkodó egység anyavállalatának az általa ellenőrzött összes gazdálkodó egységet konszolidálnia kell, ideértve azokat is, amelyeket befektetési gazdálkodó egység leányvállalatán keresztül ellenőriz, kivéve, ha az anyavállalat maga is befektetési gazdálkodó egység.

▼M32

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

konszolidált pénzügyi kimutatások Egy **csoport** pénzügyi kimutatásai, amelyekben az **anyavállalat** és **leányvállalatai** eszközeit, kötelezettségeit, saját tőkéjét, bevételeit, ráfordításait és cash flow-it úgy prezentálják, mintha azok egyetlen gazdasági egység pénzügyi kimutatásai lennének.

egy befektetést befogadó feletti ellenőrzés A befektető akkor gyakorol ellenőrzést egy befektetést befogadó felett, ha a befektető a befektetést befogadóban való részvételéből származóan változó hozamoknak van kitéve, illetve ezzel kapcsolatban jogokkal rendelkezik, és a befektetést befogadó felett gyakorolt hatalma útján képes befolyásolni ezeket a hozamokat.

döntéshozó Olyan döntéshozatali jogokkal rendelkező gazdálkodó egység, amely más felek megbízója vagy megbízottja.

csoport Az **anyavállalat** és annak **leányvállalatai**.

▼M38

befektetési gazdálkodó egység Olyan gazdálkodó egység, amely:

(a) pénzeszközöket gyűjt egy vagy több befektetőtől a célból, hogy e befektető(k) számára befektetéskezelési szolgáltatásokat végezzen;

(b) a befektető(k) felé vállalja, hogy üzleti célja a pénzeszközök befektetésével kizárólag a tőkefelértékelődésből származó megtérülés, a befektetési jövedelem, vagy mindkettő; valamint

(c) lényegében minden befektetését valós értéken értékeli és elemzi.

▼M32

nem ellenőrző részesedés	Egy **leányvállalatban** lévő olyan saját tőke, amely sem közvetlenül, sem közvetve nem tulajdonítható az **anyavállalatnak**.
anyavállalat	Olyan gazdálkodó egység, amely egy vagy több gazdálkodó egységet **ellenőriz**.
hatalom	olyan jogok, amelyek felruházzák az érintettet annak képességével, hogy irányítsa a **lényeges tevékenységeket**.
védelmet nyújtó jogok	Olyan jogok, amelyek arra irányulnak, hogy megvédjék a jogosult fél érdekeltségét anélkül, hogy az említett fél részére hatalmat biztosítanának a felett a gazdálkodó egység felett, amelyre a szóban forgó jogok vonatkoznak.
lényeges tevékenységek	A jelen IFRS alkalmazásában a lényeges tevékenységek a befektetést befogadó olyan tevékenységei, amelyek jelentősen befolyásolják a befektetést befogadó hozamait.
elmozdítási jogok	Olyan jogok, amelyek alapján a döntéshozó megfosztható döntéshozatali jogkörétől.
leányvállalat	Olyan gazdálkodó egység, amely felett egy másik gazdálkodó egység ellenőrzést gyakorol.

Az alábbi kifejezések az IFRS 11 standardban, az IFRS 12 *Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele* standardban, a (2011-ben módosított) IAS 28 standardban vagy az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardban kerültek meghatározásra, és a jelen IFRS-ben az említett IFRS-ekben meghatározott jelentésekkel szerepelnek:

— társult vállalkozás

— érdekeltség egy másik gazdálkodó egységben

— közös vállalkozás

— kulcspozíciókban lévő vezetők

— kapcsolt fél

— jelentős befolyás.

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi. Leírja az 1–26. bekezdés alkalmazását, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az IFRS egyéb részei.

B1. A függelékben található példák hipotetikus helyzeteket írnak le. Bár a példák egyes aspektusai szerepelhetnek konkrét tényállásokban, az IFRS 10 standard alkalmazásakor az adott tényállás összes tényét és körülményét értékelni kell.

▼M32

AZ ELLENŐRZÉS ÉRTÉKELÉSE

B2. Annak megállapítása érdekében, hogy ellenőrzést gyakorol-e egy befektetést befogadó felett, a befektető köteles felmérni, hogy az alábbiak mindegyikével rendelkezik-e:

(a) hatalom a befektetést befogadó felett;

(b) a befektetést befogadóban való részvételéből származó változó hozamoknak való kitettség vagy ezzel kapcsolatos jogok; valamint

(c) az a képesség, hogy a befektetést befogadó feletti hatalmát a befektetőt illető hozamok összegének befolyásolására használja.

B3. Az alábbi tényezők mérlegelése segítséget nyújthat a fenti döntésben:

(a) a befektetést befogadó célja és rendeltetése (lásd a B5–B8. bekezdést);

(b) melyek a lényeges tevékenységek, és hogyan születnek meg a szóban forgó tevékenységekkel kapcsolatos döntések (lásd a B11-B13. bekezdést);

(c) a befektető jogai felruházzák-e a befektetőt annak aktuális képességével, hogy irányítsa a lényeges tevékenységeket (lásd a B14-B54. bekezdést);

(d) a befektető ki van-e téve a befektetést befogadóban való részvételéből származó változó hozamoknak vagy vannak-e ezzel kapcsolatos jogai (lásd a B55-B57. bekezdést); valamint

(e) a befektető rendelkezik-e azzal a képességgel, hogy a befektetést befogadó feletti hatalmát a befektetőt illető hozamok összegének befolyásolására használja (lásd a B58-B72. bekezdést).

B4. Egy befektetést befogadó feletti ellenőrzés értékelésekor a befektetőnek figyelembe kell vennie a többi féllel fennálló kapcsolatát (lásd a B73-B75. bekezdést).

A befektetést befogadó célja és rendeltetése

B5. A befektetést befogadó feletti ellenőrzés értékelésekor a befektető köteles figyelembe venni a befektetést befogadó célját és rendeltetését a következők megállapítása érdekében: melyek a lényeges tevékenységek, miként hozzák meg a lényeges tevékenységeket érintő döntéseket, ki rendelkezik a szóban forgó tevékenységek irányításának aktuális képességével, és ki kapja meg az említett tevékenységekből származó hozamokat.

B6. A befektetést befogadó céljának és rendeltetésének mérlegelésekor nyilvánvaló lehet, hogy a befektetést befogadót olyan tőkeinstrumentumokkal ellenőrzik, amelyek a jogosultnak arányos szavazati jogokat biztosítanak, mint például a befektetést befogadó törzsrészvényei. Ebben az esetben a döntéshozatalt módosító további megállapodás hiányában az ellenőrzés értékelése során arra kell összpontosítani, hogy melyik fél képes a befektetést befogadó működési és pénzügyi politikáinak meghatározásához elegendő szavazati jogot gyakorolni (feltéve, hogy van ilyen fél) (lásd a B34-B50. bekezdést). A legegyértelműbb esetben - egyéb tényezők hiányában - az említett szavazati jogok többségével rendelkező befektető gyakorol ellenőrzést a befektetést befogadó felett.

B7. Ahhoz, hogy bonyolultabb esetekben megállapítható legyen, hogy a befektető ellenőrzést gyakorol-e a befektetést befogadó felett, szükséges lehet a B3. bekezdésben szereplő néhány vagy minden egyéb tényező figyelembevétele.

▼M32

B8. Előfordulhat, hogy a befektetést befogadót úgy alakították ki, hogy a szavazati jogok ne legyenek domináns tényezők annak eldöntésében, hogy ki ellenőrzi a befektetést befogadót, mint például amikor a szavazati jogok kizárólag adminisztratív feladatokhoz kapcsolódnak, és a lényeges tevékenységeket szerződéses megállapodások útján irányítják. Ilyen esetekben amikor a befektető mérlegeli a befektetést befogadó célját és rendeltetését, a mérlegelésnek ki kell terjednie azon kockázatokra is, amelyeknek való kitettség érdekében a befektetést befogadót létrehozták, továbbá azokra a kockázatokra, amelyeket a tervek szerint átad a befektetést befogadóban részt vevő feleknek, valamint arra, hogy a befektető ki van-e téve a szóban forgó kockázatok valamelyikének vagy mindegyikének. A kockázatok mérlegelése magában foglalja nemcsak a csökkenés kockázatát, hanem az emelkedési potenciált is.

Hatalom

B9. Ahhoz, hogy hatalommal rendelkezzen egy befektetést befogadó felett, a befektetőnek olyan jogokkal kell rendelkeznie, amelyek felruházzák annak aktuális képességével, hogy irányítsa a lényeges tevékenységeket. A hatalom értékelése céljából csak a lényeges jogokat, és azokat a jogokat kell figyelembe venni, amelyek nem védelmet nyújtó jogok (lásd a B22-B28. bekezdést).

B10. Annak megállapítása, hogy egy befektető rendelkezik-e hatalommal, a lényeges tevékenységektől, a lényeges tevékenységeket érintő döntések meghozatalának módjától, valamint a befektetőnek és az egyéb feleknek a befektetést befogadóval kapcsolatos jogaitól függ.

A lényeges tevékenységek és azok irányítása

B11. Sok befektetést befogadó esetében a hozamokra számos működési és pénzügyi tevékenység van jelentős hatással. Az alábbiakban példák láthatók azokra a tevékenységekre, amelyek a körülmények függvényében a lényeges tevékenységek közé tartozhatnak:

(a) áruk vagy szolgáltatások értékesítése vagy vásárlása;

(b) a pénzügyi eszközök kezelése azok élettartama alatt (ideértve a nem teljesítést is);

(c) eszközök kiválasztása, beszerzése vagy elidegenítése;

(d) új termékek vagy folyamatok kutatása és fejlesztése; és

(e) finanszírozási struktúra meghatározása vagy finanszírozás szerzése.

B12. Az alábbiakban példák láthatók a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos döntésekre:

(a) a befektetést befogadó működésével és tőkéjével kapcsolatos döntések, ideértve a költségvetési kérdéseket is; és

(b) a befektetést befogadó kulcspozíciókban lévő vezetőinek vagy szolgáltatóinak kinevezése és díjazása, valamint szolgálatuk, illetve munkaviszonyuk felmondása.

B13. Bizonyos helyzetekben mind az adott körülmények felmerülése vagy az adott esemény bekövetkezése előtti és utáni tevékenységek lényeges tevékenységek lehetnek. Ha két vagy több befektető rendelkezik a lényeges tevékenységek irányításának aktuális képességével, és ezek a tevékenységek különböző időpontokban következnek be, a befektetők kötelesek meghatározni, hogy melyik befektető képes irányítani azokat a tevékenységeket, amelyek a leginkább befolyásolják az említett hozamokat, összhangban a megfelelő döntéshozatali jogok kezelésével (lásd a 13. bekezdést). A befektetők bizonyos idő elteltével kötelesek felülvizsgálni ezt az értékelést, ha a vonatkozó tények vagy körülmények megváltoztak.

▼M32

Alkalmazási példák

1. példa

Két befektető egy gyógyászati termék kifejlesztése és piacra dobása érdekében létrehoz egy befektetést befogadót. Az egyik befektető felel a gyógyászati termék fejlesztéséért és a hatósági jóváhagyás beszerzéséért — ez a felelősség magában foglalja azt is, hogy egyoldalúan képes meghozni a termék fejlesztésével és a hatósági jóváhagyás beszerzésével kapcsolatos minden döntést. Amint a szabályozó hatóság jóváhagyta a terméket, a másik befektető legyártja és piacra dobja — ez a befektető egyoldalú képességgel rendelkezik a projektre vonatkozó összes gyártási és marketinggel kapcsolatos döntés meghozatalára. Ha az összes tevékenység — a fejlesztés és a hatósági jóváhagyás beszerzése, valamint a gyógyászati termék gyártása és forgalomba hozatala — lényeges tevékenység, mindkét befektetőnek meg kell állapítania, hogy képes-e irányítani azokat a tevékenységeket, amelyek a *leginkább* befolyásolják a befektetést befogadó hozamait. Ennek megfelelően mindkét befektetőnek mérlegelnie kell, hogy a fejlesztés és a hatósági jóváhagyás beszerzése vagy a gyógyászati termék gyártása és forgalomba hozatala az a tevékenység-e, amely a leginkább befolyásolja a befektetést befogadó hozamait, és hogy az adott befektető képes-e irányítani a szóban forgó tevékenységet. Annak megállapítása során, hogy melyik befektető rendelkezik hatalommal, a befektetők az alábbiakat veszik figyelembe:

(a) a befektetést befogadó célját és rendeltetését;

(b) a következőket meghatározó tényezőket: haszonkulcs, bevétel, a befektetést befogadó értéke, valamint a gyógyászati termék értéke;

(c) a befektetést befogadó hozamait érintő azon hatásokat, amelyek az egyes befektetők döntéshozatali jogköréből származnak, tekintettel a (b) pontban szereplő tényezőkre; és

(d) a befektetők kitettségét a hozamok változékonyságának.

Ebben a konkrét példában a befektetők az alábbiakat is figyelembe vennék:

(e) a hatósági jóváhagyás beszerzésének bizonytalanságát, és a beszerzés érdekében tett erőfeszítéseket (figyelembe véve a befektető korábban sikeresen kifejlesztett gyógyászati termékeit és a vonatkozó hatósági jóváhagyások sikeres beszerzését is); valamint

(f) hogy melyik befektető gyakorol ellenőrzést a gyógyászati termékek felett azt követően, hogy a fejlesztési fázis sikeresen lezárult.

2. példa

Egy befektetési eszközt (a befektetést befogadót) egy befektető (a hitelező befektető) adósságinstrumentumával és számos egyéb befektető tőkeinstrumentumával hoznak létre és finanszíroznak. A részvénypakettet azért hozták létre, hogy átvállalja az első veszteségeket, és megkapja az esetleges reziduális hozamot a befektetést befogadótól. Az egyik tőkebefektető, aki a tőke 30 százalékának a tulajdonosa, egyben az eszközkezelő is. A befektetést befogadó arra használja a bevételeit, hogy egy pénzügyieszköz-portfóliót vásároljon, amely a befektetést befogadót kiteszi az eszközökkel kapcsolatos tőke- és kamatfizetések esetleges elmulasztásával összefüggő hitelkockázatnak. Az ügylet a hitelező befektető részére olyan befektetésként kerül értékesítésre, amely a portfólióban szereplő eszközökkel kapcsolatos esetleges mulasztásokkal összefüggő hitelkockázatnak való minimális kitettséggel jár a szóban forgó eszközök jellege miatt és azért, mert a részvénypakett arra hivatott, hogy átvállalja a befektetést befogadó első veszteségeit. A befektetést befogadó megtérüléseit jelentősen befolyásolja a befektetést befogadó eszközportfóliójának kezelése, amely magában foglalja az eszközök kiválasztására, akvizíciójára és elidegenítésére vonatkozó döntéseket a portfólió irányelveinek keretei

▼M32

között, valamint a portfólióban szereplő eszközökkel kapcsolatos mulasztások kezelését. Minden ilyen tevékenységet az eszközkezelő kezel mindaddig, amíg a mulasztások el nem érik a portfólió értékének egy meghatározott hányadát (vagyis amikor a portfólió értéke alapján a befektetést befogadó részvénypakettje felhasználásra került). Ettől az időponttól kezdve egy harmadik személy vagyonkezelő kezeli az eszközöket a hitelező befektető utasításainak megfelelően. A befektetést befogadó eszközportfóliójának kezelése a befektetést befogadó lényeges tevékenysége. Az eszközkezelő mindaddig képes a lényeges tevékenységek irányítására, amíg a késedelmes eszközök el nem érik a portfólió értékének meghatározott hányadát; a hitelező befektető akkor képes a lényeges tevékenységek irányítására, ha a késedelmes eszközök értéke meghaladja a portfólió értékének meghatározott hányadát. Mind az eszközkezelőnek, mind a hitelező befektetőnek meg kell állapítania, hogy képes-e irányítani azokat a tevékenységeket, amelyek a *leginkább* befolyásolják a befektetést befogadó hozamait, ennek keretében figyelembe kell venniük a befektetést befogadó célját és rendeltetését is, valamint az egyes felek változó hozamoknak való kitettségét.

Jogok, amelyek a befektetőnek hatalmat biztosítanak a befektetést befogadó felett

B14. A hatalom jogokból ered. Ahhoz, hogy hatalommal rendelkezzen egy befektetést befogadó felett, a befektetőnek olyan jogokkal kell rendelkeznie, amelyek felruházzák a lényeges tevékenységek irányításának aktuális képességével. Azok a jogok, amelyek hatalmat biztosíthatnak egy befektető számára, eltérőek lehetnek a különböző befektetést befogadók esetében.

B15. Az alábbiakban példák láthatók azokra a jogokra, amelyek különkülön vagy együttesen hatalmat biztosíthatnak a befektető számára:

(a) a befektetést befogadó szavazati jogai (potenciális szavazati jogai) formájában megjelenő jogok (lásd a B34–B50. bekezdést);

(b) a befektetést befogadó olyan kulcspozíciókban lévő vezetőinek kinevezésére, újbóli kinevezésére vagy elmozdítására vonatkozó jogok, akik rendelkeznek a lényeges tevékenységek irányításának képességével;

(c) a lényeges tevékenységeket irányító másik gazdálkodó egység kijelölésére vagy elmozdítására vonatkozó jogok;

(d) olyan jogok, amelyek alapján a befektető saját érdekében utasíthatja a befektetést befogadót bizonyos ügyletek megkötésére, vagy megvétózhatja az ügyletekkel kapcsolatos változásokat; és

(e) olyan egyéb jogok (például a vezetőkkel kötött szerződésben meghatározott döntéshozatali jogok), amelyek felruházzák a jogosultat a lényeges tevékenységek irányításának képességével.

B16. Ha a befektetést befogadó több olyan működési és finanszírozási tevékenységgel rendelkezik, amelyek jelentősen befolyásolják a befektetést befogadó hozamait, és ha az említett tevékenységekre vonatkozó lényeges döntéshozatalra folyamatosan szükség van, a szavazati vagy hasonló jogok általában biztosítják a befektetőnek a hatalmat, akár önállóan, akár más megállapodásokkal együtt.

B17. Ha a szavazati jogok nincsenek jelentős befolyással a befektetést befogadó hozamaira, például amikor a szavazati jogok kizárólag igazgatási feladatokhoz kapcsolódnak, és a lényeges tevékenységek irányítását szerződéses megállapodások határozzák meg, a befektetőnek értékelnie kell az említett szerződéses megállapodásokat annak megállapítása érdekében, hogy elégséges jogokkal rendelkezik-e ahhoz, hogy hatalma legyen a befektetést befogadó felett. Annak megállapítása érdekében, hogy a befektető elégséges jogokkal rendelkezik-e ahhoz, hogy hatalma legyen, a befektető köteles mérlegelni a befektetést befogadó célját és rendeltetését (lásd a B5–B8. bekezdést), valamint a B51–B54. bekezdésben szereplő előírásokat a B18–B20. bekezdéssel együtt.

▼**M32**

B18. Bizonyos körülmények közepette nehéz lehet megállapítani, hogy a befektető jogai elegendők-e ahhoz, hogy hatalmat biztosítsanak számára a befektetést befogadó felett. Ilyen esetekben a hatalom értékelésének lehetővé tétele érdekében a befektető köteles mérlegelni az arra vonatkozó bizonyítékot, hogy rendelkezik-e tényleges képességgel a lényeges tevékenységek egyoldalú irányítására. Mérlegelni kell többek között az alábbiakat, amelyek - a befektető jogait, valamint a B19. és a B20. bekezdésben szereplő jelzéseket is figyelembe véve - bizonyítékot szolgáltathatnak arra, hogy a befektető jogai elegendők ahhoz, hogy hatalmat gyakoroljon a befektetést befogadó felett:

(a) A befektető anélkül, hogy erre irányuló szerződéses joga lenne, kinevezheti vagy jóváhagyhatja a befektetést befogadó olyan kulcspozíciókban lévő vezetőit, akik rendelkeznek a lényeges tevékenységek irányításának képességével.

(b) A befektető anélkül, hogy erre irányuló szerződéses joga lenne, a befektető érdekében utasíthatja a befektetést befogadót bizonyos jelentős ügyletek megkötésére, vagy megvétózhatja az ügyletekkel kapcsolatos változásokat.

(c) A befektető domináns szerepet tölthet be a befektetést befogadó irányító szervének tagjai megválasztására irányuló jelölési folyamat során vagy a többi szavazati joggal rendelkező féltől való meghatalmazások beszerzésével kapcsolatban.

(d) A befektetést befogadó kulcspozíciókban lévő vezetői a befektető kapcsolt felei (például, a befektetést befogadó vezérigazgatója és a befektető vezérigazgatója ugyanaz a személy).

(e) A befektetést befogadó irányító szervének tagjai többsége a befektetőhöz kapcsolódó fél.

B19. Néhány esetben vannak arra utaló jelek, hogy a befektetőnek különleges a kapcsolata a befektetést befogadóval, ami azt sugallja, hogy a befektetőnek több mint passzív érdekeltsége van a befektetést befogadóban. Valamely önálló jelzés vagy a jelzések egy adott kombinációjának a megléte nem feltétlenül jelenti azt, hogy a hatalmi kritérium teljesül. Azonban ha a befektetőnek több mint passzív érdekeltsége van a befektetést befogadóban, az azt jelezheti, hogy a befektető egyéb jogokkal rendelkezik, amelyek elegendő hatalmat biztosítanak neki a befektetést befogadó felett, vagy bizonyítékot szolgáltathatnak a befektetést befogadó feletti hatalom meglétére. Az alábbiak például azt sugallják, hogy a befektetőnek több mint passzív érdekeltsége van a befektetést befogadóban, és – más jogokkal együttesen – utalhatnak a hatalom meglétére:

(a) A befektetést befogadó olyan kulcspozíciókban lévő vezetői, akik rendelkeznek a lényeges tevékenységek irányításának képességével, a befektető jelenlegi vagy korábbi alkalmazottai.

(b) A befektetést befogadó tevékenységei a befektetőtől függenek, például az alábbi helyzetekben:

(i) A befektetést befogadó a befektetőtől függ tevékenységei jelentős részének finanszírozása tekintetében.

(ii) A befektető kezességet vállal a befektetést befogadó kötelmeinek jelentős része tekintetében.

(iii) A befektetést befogadó a befektetőre támaszkodik a kritikus szolgáltatások, technológia, készletek vagy nyersanyagok tekintetében.

(iv) A befektető ellenőrzi az olyan eszközöket, mint például a licencek vagy védjegyek, amelyek kritikusak a befektetést befogadó tevékenységei szempontjából.

▼M32

(v) A befektetést befogadó a befektetőre támaszkodik a kulcspozíciókban lévő vezetők tekintetében, például amikor a befektető személyzete szaktudással rendelkezik a befektetést befogadó tevékenységei tekintetében.

(c) A befektetést befogadó tevékenységeinek jelentős részében részt vesz a befektető, vagy azokat a befektető nevében végzik.

(d) A befektető kitettsége a befektetést befogadóban való részvételéből származó változó hozamoknak vagy azokkal kapcsolatos jogai aránytalanul nagyobbak, mint szavazati vagy más hasonló jogai. Például előfordulhat olyan helyzet, amelyben egy befektető a befektetést befogadó hozamainak több, mint a felére jogosult, illetve annak ki van téve, viszont a befektetést befogadó szavazati jogainak kevesebb, mint a felével rendelkezik.

B20. Minél nagyobb egy befektető kitettsége a befektetést befogadóban való részvételéből származó hozamok változékonyságának, illetve minél több joga van ezzel kapcsolatban, annál nagyobb az ösztönzés a befektető oldalán, hogy a hatalomhoz elegendő jogokat szerezzen. Ezért a hozamok változékonyságának való jelentős kitettsége annak jele, hogy a befektető hatalommal rendelkezhet. A befektető kitettségének mértéke azonban önmagában nem dönti el, hogy a befektető hatalommal rendelkezik-e a befektetést befogadó felett.

B21. Ha a B18. bekezdésben megállapított tényezőket, valamint a B19. és a B20. bekezdésben megállapított jelzéseket a befektető jogaival együtt mérlegelik, a hatalomra vonatkozó, a B18. bekezdésben említett bizonyítéknak nagyobb súlyt kell adni.

Lényeges jogok

B22. A befektető annak értékelése során, hogy hatalommal rendelkezik-e, a befektetést befogadóval kapcsolatos jogok közül csak a lényeges jogokat veszi figyelembe (amelyek jogosultja a befektető és mások). Ahhoz, hogy egy jog lényegesnek minősüljön, a jogosultnak tényleges képességgel kell rendelkeznie az adott jog gyakorlására.

B23. Annak meghatározásához, hogy a jogok lényegesek-e, mérlegelésre van szükség, amely során valamennyi tényt és körülményt figyelembe kell venni. E döntés meghozatala során többek között az alábbi tényezőket kell mérlegelni:

(a) Vannak-e olyan (gazdasági vagy egyéb) korlátok, amelyek megakadályozzák a jogosultat (vagy jogosultakat) a jogok gyakorlásában. Az alábbiakban példák láthatók az említett korlátokra:

(i) olyan pénzügyi szankciók és ösztönzők, amelyek akadályozzák a jogosultat jogai gyakorlásában (illetve attól elrettentik).

(ii) olyan lehívási vagy átváltási ár, amely olyan pénzügyi akadályt képez, amely akadályozza a jogosultat jogai gyakorlásában (illetve attól elrettenti).

(iii) olyan feltételek, amelyek valószínűtlenné teszik a jogok gyakorlását, például olyan feltételek, amelyek szigorúan korlátozzák a joggyakorlásra nyitva álló időt.

(iv) a befektetést befogadó alapító dokumentumaiban vagy az alkalmazandó jogszabályokban, illetve szabályzatokban nem létezik olyan világos, ésszerű mechanizmus, amely lehetővé tenné a jogosult számára jogai gyakorlását.

(v) a jogosult képtelen megszerezni a jogai gyakorlásához szükséges információt.

(vi) olyan operatív akadályok vagy ösztönzők, amelyek akadályozzák a jogosultat jogai gyakorlásában (illetve attól elrettentik) (például ha nincsenek olyan egyéb vezetők, akik hajlandóak vagy képesek a szakosított szolgáltatások nyújtására vagy a szolgáltatások nyújtására és a hivatalban lévő vezető egyéb érdekeltségeinek átvételére).

▼M32

(vii) olyan jogi vagy szabályozó követelmények, amelyek akadályozzák a jogosultat a jogai gyakorlásában (például ha a külföldi befektetőt eltiltják a jogai gyakorlásától).

(b) Amennyiben a jogok gyakorlásához egynél több fél egyetértésére van szükség, vagy ha a jogok egynél több felet illetnek, van-e olyan mechanizmus, amely a feleket felruházza azzal a gyakorlati képességgel, hogy közösen gyakorolják a jogaikat, ha így döntenek. Az ilyen mechanizmus hiánya azt jelzi, hogy lehetséges, hogy a jogok nem lényegesek. Minél több fél egyetértésére van szükség a jogok gyakorlásához, annál kevésbé valószínű, hogy ezek a jogok lényegesek. Ugyanakkor az az igazgatóság, amelynek tagjai függetlenek a döntéshozótól, több befektető számára olyan mechanizmusként szolgálhat, amely által a befektetők közösen gyakorolhatják a jogaikat. Ezért sokkal valószínűbb, hogy a független igazgatóság által gyakorolható elmozdítási jogok lényegesek, mint ha ugyanezen jogokat sok befektető önállóan gyakorolhatná.

(c) A jogosult félnek vagy feleknek előnye származik-e az adott jogok gyakorlásából. Például a befektetést befogadó potenciális szavazati jogainak jogosultja (lásd a B47–B50. bekezdést) köteles figyelembe venni az eszköz lehívási vagy átváltási árát. Sokkal valószínűbb, hogy a potenciális szavazati jogok feltételei lényegesek, ha az eszköz nyereséges vagy a befektetőnek egyéb okokból (például a befektető és a befektetést befogadó közötti szinergiák realizálása útján) előnye származna az eszköz lehívásából vagy átváltásából.

B24. Ahhoz, hogy lényegesek legyenek, a jogoknak akkor is gyakorolhatóknak kell lenniük, amikor a lényeges tevékenységek irányításáról kell döntést hozni. Ahhoz, hogy lényegesnek minősüljenek, a jogoknak általában folyamatosan gyakorolhatóknak kell lenniük. Néha viszont a jogok akkor is lényegesek lehetnek, ha nem gyakorolhatók folyamatosan.

Alkalmazási példák

3. példa

A befektetést befogadó évente tart részvényesi közgyűlést, amelyen döntéseket hoznak a lényeges tevékenységek irányításáról. A következő rendes részvényesi közgyűlés nyolc hónap múlva lesz. Viszont azok a részvényesek, akik önállóan vagy együttesen a szavazati jogok legalább 5 százalékával rendelkeznek, összehívhatnak egy rendkívüli közgyűlést a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos meglévő politikák módosítása érdekében, azonban az az előírás, amely szerint erről tájékoztatni kell a többi részvényest, azzal jár, hogy a szóban forgó közgyűlést legalább 30 napig nem lehet megtartani. A lényeges tevékenységekkel kapcsolatos politikákat csak rendkívüli vagy rendes részvényesi közgyűlésen lehet módosítani. Ez magában foglalja az eszközök lényeges értékesítéseit, valamint a jelentős befektetések megvalósítását, illetve azok elidegenítését.

A fenti tényállás az alábbi 3A–3D. pontokban leírt példákra vonatkozik. Az egyes példákat külön-külön kell figyelembe venni.

3A. példa

A befektető rendelkezik a befektetést befogadó szavazati jogainak többségével. A befektető szavazati jogai lényegesek, mert a befektető képes döntéseket hozni a lényeges tevékenységek irányításáról, amikor az szükséges. Az a tény, hogy 30 napba telik, amíg a befektető gyakorolhatja a szavazati jogait, nem akadályozza meg a befektetőt abban, hogy folyamatos képességgel rendelkezzen a lényeges tevékenységek irányítására attól a pillanattól kezdve, hogy a befektető megszerezte a részvényeit.

▼M32

3B. példa

A befektető egy forward szerződésben szerepel félként a befektetést befogadó részvényei többségének megszerzése érdekében. A forward szerződés teljesítési határideje 25 nap múlva jár le. A jelenlegi részvényesek nem képesek módosítani a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos meglévő politikákat, mivel rendkívüli közgyűlést legalább 30 napig nem lehet tartani, amikorra a forward szerződés már teljesítésre kerül. Így a befektető olyan jogokkal rendelkezik, amelyek lényegében megfelelnek a fenti 3A. példában szereplő többségi részvényes jogainak (vagyis a forward szerződéssel rendelkező befektető döntéseket hozhat a lényeges tevékenységek irányításáról, amikor az szükséges). A befektető forward szerződése olyan lényeges jog, amely felruházza a befektetőt annak képességével, hogy irányítsa a lényeges tevékenységeket, a forward szerződés teljesítése előtt is.

3C. példa

A befektető lényeges opcióval rendelkezik a befektetést befogadó részvényei többségének megszerzésére, amely opció 25 napon belül gyakorolható, és jelentősen nyereséges. Ugyanazt a következtetést lehetne levonni, mint a 3.B példában.

3D. példa

A befektető egy forward szerződésben szerepel félként a befektetést befogadó részvényei többségének megszerzése érdekében, és semmilyen egyéb kapcsolódó joggal nem rendelkezik a befektetést befogadó felett. A forward szerződés teljesítési határideje hat hónap múlva jár le. A fenti példákkal ellentétben a befektető nem rendelkezik annak képességével, hogy irányítsa a lényeges tevékenységeket. A meglévő részvényesek rendelkeznek annak képességével, hogy irányítsák a lényeges tevékenységeket, mivel a forward szerződés teljesítése előtt módosíthatják a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos meglévő politikákat.

B25. A más felek által gyakorolható jogok akadályozhatják a befektetőt annak a befektetést befogadónak az ellenőrzésében, amelyre az említett jogok vonatkoznak. A szóban forgó lényeges jogok nem követelik meg, hogy a jogosultak rendelkezzenek a döntések kezdeményezésének képességével. Mindaddig, amíg a jogok nem pusztán védelmet nyújtó jogok (lásd a B26–B28. bekezdést), a más feleket illető lényeges jogok akadályozhatják a befektetőt a befektetést befogadó ellenőrzésében, akkor is, ha a jogok pusztán annak képességével ruházzák fel a jogosultakat, hogy jóváhagyják vagy megakadályozzák a lényeges tevékenységekre vonatkozó döntéseket.

Védelmet nyújtó jogok

B26. Annak értékelése során, hogy a jogok hatalmat biztosítanak-e a befektetőnek a befektetést befogadó felett, a befektető köteles értékelni, hogy saját jogai, illetve mások jogai védelmet nyújtó jogok-e. A védelmet nyújtó jogok a befektetést befogadó tevékenységeiben bekövetkező alapvető változásokhoz kapcsolódnak, vagy különleges körülmények között alkalmazandók. Azonban nem minden különleges körülmények esetén alkalmazandó vagy az eseményektől függő jog védelmet nyújtó jog (lásd a B13. és a B53. bekezdést).

B27. Mivel a védelmet nyújtó jogok arra hivatottak, hogy megvédjék a jogosult érdekeit anélkül, hogy az adott félnek hatalmat biztosítanának azon befektetést befogadó tekintetében, amelyre a szóban forgó jogok vonatkoznak, az a befektető, amelynek kizárólag védelmet nyújtó jogai vannak, nem rendelkezhet hatalommal a befektetést befogadó felett, illetve nem akadályozhatja meg, hogy egy másik fél hatalommal rendelkezzen felette (lásd a 14. bekezdést).

▼M32

B28. Az alábbiakban példák láthatók a védelmet nyújtó jogokra:

(a) a hitelező azon joga, hogy korlátozza a hitelfelvevőt abban, hogy olyan tevékenységekre vállalkozzon, amelyek a hitelező hátrányára jelentősen módosíthatnák a hitelfelvevő hitelkockázatát.

(b) a befektetést befogadóban nem ellenőrző részesedéssel rendelkező fél azon joga, hogy jóváhagyja a szokásos üzletmenet által megkívántnál nagyobb beruházási kiadást, vagy hogy jóváhagyja a részvények vagy adósságinstrumentumok kibocsátását.

(c) a hitelező azon joga, hogy lefoglalja a hitelfelvevő eszközeit, ha a hitelfelvevő elmulasztja a meghatározott hiteltörlesztési feltételek teljesítését.

Franchise-szerződések

B29. Az a franchise-megállapodás, amelyben a befektetést befogadó a franchise-vevő, gyakran olyan jogokat biztosít a franchise-adó részére, amelyek célja a franchise márka védelme. A franchise-megállapodások jellemzően biztosítanak a franchise-adók részére bizonyos döntéshozatali jogokat a franchise-vevő tevékenységeivel kapcsolatban.

B30. A franchise-adók jogai általában nem korlátozzák a franchise-adótól különböző felek azon képességét, hogy olyan döntéseket hozzanak, amelyek jelentős hatással vannak a franchise-vevő hozamaira. Továbbá a franchise-adó franchise-megállapodásban szereplő jogai nem feltétlenül biztosítják a franchise-adó számára annak folyamatos képességét, hogy irányítsa azokat a tevékenységeket, amelyek jelentősen befolyásolják a franchise-vevő hozamait.

B31. Különbséget kell tenni aközött, ha valaki annak folyamatos képességével rendelkezik, hogy a franchise-vevő hozamait jelentősen befolyásoló döntéseket hozzon, és aközött, ha valaki annak képességével rendelkezik, hogy a franchise márka védelmét szolgáló döntéseket hozzon. A franchise-adó nem rendelkezik hatalommal a franchise-vevő felett, ha más felek olyan jogokkal rendelkeznek, amelyek felruházzák őket annak folyamatos képességével, hogy irányítsák a franchise-vevő lényeges tevékenységeit.

B32. A franchise-megállapodás megkötésével a franchise-vevő egyoldalú döntést hozott, hogy üzleti tevékenységét a franchise-megállapodás feltételeinek megfelelően fogja működtetni, azonban saját javára.

B33. Az olyan alapvető döntések ellenőrzését, mint a franchise-vevő jogi formája és finanszírozási struktúrája, a franchise-adótól eltérő felek is meghatározhatják, és ez az ellenőrzés jelentős hatással lehet a franchise-vevő hozamaira. Minél alacsonyabb szintű a franchise-adó által biztosított pénzügyi támogatás, és minél kisebb a franchise-adó kitettsége a franchise-vevő hozamai változékonyságának, annál valószínűbb, hogy a franchise-adó pusztán védelmet nyújtó jogokkal rendelkezik.

Szavazati jogok

B34. A befektető gyakran rendelkezik annak folyamatos képességével, hogy szavazati vagy más hasonló jogok útján irányítsa a lényeges tevékenységeket. A befektető akkor mérlegeli a jelen szakaszban (a B35–B50. bekezdésben) szereplő követelményeket, ha a befektetést befogadó lényeges tevékenységeit szavazati jogok útján irányítják.

Hatalom a szavazati jogok többségével

B35. Az a befektető, aki a befektetést befogadó szavazati jogainak több mint felével rendelkezik, az alábbi helyzetekben rendelkezik hatalommal, kivéve, ha a B36. vagy a B37. bekezdés alkalmazandó:

▼M32

(a) a lényeges tevékenységeket a szavazati jogok többségével rendelkező személy szavazata alapján irányítják, vagy

(b) azon irányító szerv tagjainak többsége, amely a lényeges tevékenységeket irányítja, a szavazati jogok többségével rendelkező személy szavazata alapján kerül kinevezésre.

A szavazati jogok többsége hatalom nélkül

B36. Ahhoz, hogy a befektetést befogadó szavazati jogainak több mint felével rendelkező befektető hatalommal rendelkezzen a befektetést befogadó felett, a befektető szavazati jogainak a B22–B25. bekezdésnek megfelelően lényegeseknek kell lenniük, és fel kell ruházniuk a befektetőt annak folyamatos képességével, hogy irányítsa a lényeges tevékenységeket, ami gyakran a működési és a finanszírozási politikák meghatározásán keresztül történik. Ha egy másik gazdálkodó egységnek olyan jogai vannak, amelyek az említett gazdálkodó egység számára biztosítják a lényeges tevékenységek irányításának jogát, és a szóban forgó gazdálkodó egység nem a befektető megbízottja, a befektető nem rendelkezik hatalommal a befektetést befogadó felett.

B37. A befektető nem rendelkezik hatalommal a befektetést befogadó felett, ha jóllehet a befektető rendelkezik a befektetést befogadó szavazati jogainak többségével, ezek a jogok nem lényegesek. Például nem rendelkezhet hatalommal az a befektető, amely a befektetést befogadóban a szavazati jogok több, mint felével rendelkezik, ha a lényeges tevékenységek valamely kormány, bíróság, csődgondnok, zárgondnok, felszámoló vagy szabályozó irányítása alatt állnak.

Hatalom a szavazati jogok többsége nélkül

B38. A befektetőnek hatalma lehet akkor is, ha a befektetést befogadó szavazati jogainak kevesebb, mint felével rendelkezik. A befektetőnek a befektetést befogadó szavazati jogainak kevesebb, mint fele mellett is hatalma lehet például az alábbiakon keresztül:

(a) a befektető és az egyéb szavazati joggal rendelkező személyek közötti szerződéses megállapodás (lásd a B39. bekezdést);

(b) egyéb szerződéses megállapodásokból származó jogok (lásd a B40. bekezdést);

(c) a befektető szavazati jogai (lásd a B41–B45. bekezdést);

(d) a befektető potenciális szavazati jogai (lásd a B47–B50. bekezdést); vagy

(e) az (a)–(d) pont kombinációja.

Szerződéses megállapodás az egyéb szavazati joggal rendelkező személyekkel

B39. A befektető és az egyéb szavazati joggal rendelkező személyek közötti szerződéses megállapodás felruházhatja a befektetőt annak jogával, hogy elegendő szavazati jogot gyakorolhasson ahhoz, hogy hatalommal rendelkezzen, akkor is, ha a befektető nem rendelkezik elegendő szavazati joggal ahhoz, hogy a szerződéses megállapodás nélkül hatalma legyen. Egy szerződéses megállapodás azonban biztosíthatja, hogy a befektető elegendő egyéb szavazati joggal rendelkező személyt irányítson a szavazás tekintetében, ami lehetővé teszi, hogy a befektető döntéseket hozhasson a lényeges tevékenységekről.

Egyéb szerződéses megállapodásokból származó jogok

B40. Szavazati jogokkal kombinálva egyéb döntéshozatali jogok is felruházhatják a befektetőt a lényeges tevékenységek irányításának folyamatos képességével. Például a szerződéses megállapodásban meghatározott jogok a szavazati jogokkal kombinálva elegendőek lehetnek ahhoz, hogy a befektetőt felruházzák annak folyamatos képességével, hogy irányítsa a befektetést befogadó gyártási folyamatait, vagy hogy a befektetést befogadó egyéb olyan működési és finanszírozási tevékenységeit irányítsa, amelyek jelentősen befolyásolják a befektetést befogadó hozamait. Egyéb jogok hiányában azonban a befektetést befogadó gazdasági függése a befektetőtől (mint például egy szállító kapcsolata fő megrendelőjével) nem eredményezi azt, hogy a befektető hatalommal rendelkezik a befektetést befogadó felett.

▼M32

A befektető szavazati jogai

B41. A szavazati jogok kevesebb, mint felével rendelkező befektetőnek olyan jogai vannak, amelyek elegendőek ahhoz, hogy hatalommal ruházzák fel, amikor a befektető rendelkezik annak tényleges képességével, hogy egyoldalúan irányítsa a lényeges tevékenységeket.

B42. Annak értékelésekor, hogy a befektető szavazati jogai elegendőek-e ahhoz, hogy hatalmat biztosítsanak neki, a befektető minden tényt és körülményt figyelembe vesz, ideértve az alábbiakat:

(a) a befektető szavazati jogainak mennyisége a többi szavazati joggal rendelkező személy szavazati jogainak mennyiségéhez és eloszlásához viszonyítva, az alábbiakat szem előtt tartva:

(i) minél több szavazati joga van a befektetőnek, annál valószínűbb, hogy a befektető olyan jogokkal rendelkezik, amelyek felruházzák a lényeges tevékenységek irányításának képességével;

(ii) minél több szavazati joga van a befektetőnek a többi szavazati joggal rendelkező személyhez képest, annál valószínűbb, hogy a befektető olyan jogokkal rendelkezik, amelyek felruházzák a lényeges tevékenységek irányításának képességével;

(iii) minél több olyan fél van, akiknek együtt kellene működnie a befektető leszavazásához, annál valószínűbb, hogy a befektető olyan jogokkal rendelkezik, amelyek felruházzák a lényeges tevékenységek irányításának képességével;

(b) a befektető, az egyéb szavazati joggal rendelkező személyek vagy egyéb felek potenciális szavazati jogai (lásd a B47–B50 bekezdést);

(c) egyéb szerződéses megállapodásokból származó jogok (lásd a B40. bekezdést); és

(d) minden olyan további tény és körülmény, amely arra utal, hogy a befektető rendelkezik-e vagy nem rendelkezik a lényeges tevékenységek közvetlen irányításának folyamatos képességével abban az időpontban, amikor döntéseket kell hozni, ideértve a korábbi részvényesi közgyűlések szavazási mintáit is.

B43. Ha a lényeges tevékenységek irányítását szavazattöbbséggel határozzák meg, és a befektető jelentősen több szavazati joggal rendelkezik, mint bármelyik más szavazati joggal rendelkező személy vagy azok szervezett csoportja, valamint a többi részvénytulajdon számos egyéb fél között oszlik meg, a 42. bekezdés (a)–(c) pontjában felsorolt tényezők mérlegelését követően nyilvánvaló lehet, hogy a befektető hatalommal rendelkezik a befektetést befogadó felett.

Alkalmazási példák

4. példa

A befektető megszerzi a befektetést befogadó szavazati jogainak 48 százalékát. A fennmaradó szavazati jogokkal több ezer részvényes rendelkezik, amelyek közül egy sem birtokol önállóan a szavazati jogok 1 százalékánál többet. Egyik részvényes sem állapodott meg, hogy bármely másik részvényessel konzultálni fog, vagy közös döntéseket fog hozni. A szavazati jogok megszerzendő arányának megbecslésekor - a többi részvénytulajdon relatív nagysága alapján - a befektető úgy határozott, hogy 48 százalékos érdekeltség elegendő lenne a számára ahhoz, hogy ellenőrzést szerezzen. Ebben az esetben saját részvénytulajdona abszolút nagysága és a többi részvénytulajdon relatív nagysága alapján a befektető megállapítja, hogy eléggé domináns szavazati érdekeltséggel rendelkezik a hatalom kritériumának teljesítéséhez anélkül, hogy a hatalom egyéb bizonyítékát mérlegelni kellene.

▼M32

5. példa

Az A befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak 40 százalékával rendelkezik, tizenkét egyéb befektető pedig a befektetést befogadó szavazati jogainak 5-5 százalékával rendelkezik. Egy részvényesi megállapodás biztosítja az A befektetőnek a lényeges tevékenységek irányításáért felelős vezetőség kinevezésére, elmozdítására és díjazásának megállapítására vonatkozó jogot. A megállapodás módosításához a részvényesek kétharmados szavazattöbbsége szükséges. Ebben az esetben az A befektető arra a következtetésre jut, hogy a befektető szavazatainak abszolút nagysága és a többi részvényes szavazatának relatív nagysága önmagában nem döntő annak megállapításában, hogy a befektető elegendő joggal rendelkezik-e ahhoz, hogy hatalma legyen. Az A befektető azonban úgy dönt, hogy a vezetőség kinevezésére, elmozdítására és díjazásának megállapítására vonatkozó szerződéses joga elegendő annak megállapításához, hogy hatalmat gyakorol a befektetést befogadó felett. Az a tény, hogy az A befektető esetleg nem is gyakorolta ezt a jogot, vagy annak valószínűsége, hogy az A befektető gyakorolni fogja a vezetőség kiválasztására, kinevezésére vagy elmozdítására vonatkozó jogát, nem vehető figyelembe annak értékelésekor, hogy az A befektető rendelkezik-e hatalommal.

B44. Egyéb helyzetekben már pusztán a B42. bekezdés (a)–(c) pontjában felsorolt tényezők mérlegelését követően nyilvánvaló lehet, hogy a befektető nem rendelkezik hatalommal.

Alkalmazási példa

6. példa

Az A befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak 45 százalékával rendelkezik. Két másik befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak 26-26 százalékával rendelkezik. A fennmaradó szavazati jogokkal három részvényes rendelkezik, amelyek a szavazati jogok 1-1 százalékával rendelkeznek. A döntéshozatalt befolyásoló egyéb megállapodás nem létezik. Ebben az esetben az A befektető szavazati részesedésének nagysága, valamint annak a többi részvénytulajdonhoz viszonyított nagysága elégséges annak megállapításához, hogy az A befektető nem rendelkezik hatalommal. Mindössze két másik befektetőnek kellene együttműködnie ahhoz, hogy meg tudják akadályozni, hogy az A befektető irányítsa a befektetést befogadó lényeges tevékenységeit.

B45. A B42. bekezdés (a)–(c) pontjában felsorolt tényezők viszont önmagukban nem döntőek. Ha a befektető az említett tényezők mérlegelését követően nem biztos benne, hogy van-e hatalma, további tényezőket és körülményeket köteles mérlegelni, például azt, hogy más részvényesek passzívan viselkednek-e a korábbi részvényesi közgyűléseken tapasztalt szavazási szokások alapján. Ez magában foglalja a B18. bekezdésben megállapított tényezők, valamint a B19. és a B20. bekezdésben megállapított jelzések értékelését. Minél kevesebb szavazati joggal rendelkezik a befektető, és minél kevesebb olyan fél van, akinek az együttes eljárása szükséges a befektető leszavazásához, annál inkább kell támaszkodni a további tényekre és körülményekre annak értékelése érdekében, hogy a befektető jogai elegendők-e ahhoz, hogy hatalommal ruházzák fel. Ha a B18–B20. bekezdésben szereplő tényeket és körülményeket a befektető jogaival együtt mérlegelik, a hatalomra vonatkozó, a B18. bekezdésben említett bizonyítéknak nagyobb súlyt kell adni, mint a hatalom B19. és B20. bekezdésben említett jelzéseinek.

Alkalmazási példák

7. példa

A befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak 45 százalékával rendelkezik. Tizenegy másik részvényes a befektetést befogadó szavazati jogainak 5-5 százalékával rendelkezik. Egyik részvényesnek sincs szerződéses megállapodása, hogy bármely másik részvényessel konzultálni fog, vagy közös döntéseket fog hozni. Ebben az esetben a befektető szavazatainak abszolút nagysága és a többi részvényes szavazatának relatív nagysága önmagában nem döntő annak megállapításában, hogy a befektető elegendő joggal rendelkezik-e ahhoz, hogy hatalma legyen a befektetést befogadó felett. Mérlegelni kell azokat a további tényeket és körülményeket, amelyek bizonyítékot nyújthatnak arra, hogy a befektető rendelkezik-e hatalommal.

▼M32

8. példa

A befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak 35 százalékával rendelkezik. Három másik részvényes a befektetést befogadó szavazati jogainak 5-5 százalékával rendelkezik. A fennmaradó szavazati jogokkal számos egyéb részvényes rendelkezik, amelyek közül egy sem birtokol önállóan a szavazati jogok 1 százalékánál többet. Egyik részvényes sem kötött megállapodást, hogy bármely másik részvényessel konzultálni fog, vagy közös döntéseket fog hozni. A befektetést befogadó lényeges tevékenységeire vonatkozó döntéshez a vonatkozó részvényesi közgyűlésen leadott szavazatok többségére van szükség — a befektetést befogadó szavazati jogainak 75 százaléka került leadásra a nemrégiben tartott vonatkozó részvényesi közgyűlésen. Ebben az esetben a többi részvényes aktív részvétele a nemrégiben tartott részvényesi közgyűlésen azt jelzi, hogy a befektető nem rendelkezik annak tényleges képességével, hogy egyoldalúan irányítsa a lényeges tevékenységeket, függetlenül attól, hogy a befektető irányítani tudta a lényeges tevékenységeket, mivel a többi részvényes közül sokan ugyanúgy szavaztak, mint a befektető.

B46. Ha a B42. bekezdés (a)–(d) pontjában felsorolt tényezők mérlegelését követően nem egyértelmű, hogy a befektető rendelkezik-e hatalommal, a befektető nem gyakorol ellenőrzést a befektetést befogadó felett.

Potenciális szavazati jogok

B47. Az ellenőrzés megítélésekor a befektető annak eldöntése érdekében, hogy rendelkezik-e hatalommal, figyelembe veszi saját, valamint a többi fél potenciális szavazati jogait. A potenciális szavazati jogok olyan jogok, amelyek a befektetést befogadó szavazati jogainak megszerzésére irányulnak, mint például azok, amelyek átváltható instrumentumokból vagy opciókból származnak, ideértve a forward szerződéseket is. Az említett potenciális szavazati jogokat csak akkor veszik figyelembe, ha a jogok lényegesek (lásd a B22–B25. bekezdést).

B48. A potenciális szavazati jogok mérlegelése során a befektető köteles figyelembe venni az instrumentum célját és rendeltetését, valamint a befektető befektetést befogadóval kapcsolatos minden egyéb részvételének célját és rendeltetését. Ez magában foglalja az instrumentum feltételeinek, valamint a befektető azon nyilvánvaló elvárásainak, motivációjának és indokainak értékelését, amelyek miatt a befektető vállalta az említett feltételeket.

B49. Ha a befektető szavazati vagy egyéb döntéshozatali jogokkal is rendelkezik a befektetést befogadó tevékenységeivel kapcsolatban, a befektető értékeli, hogy ezek a jogok a potenciális szavazati jogokkal együtt hatalmat biztosítanak-e a befektetőnek.

B50. A lényeges potenciális szavazati jogok önmagukban vagy egyéb jogokkal együtt felruházhatják a befektetőt annak képességével, hogy irányítsa a lényeges tevékenységeket. Például valószínűleg ez a helyzet, ha a befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak 40 százalékával rendelkezik, és a B23. bekezdésnek megfelelően olyan lényeges jogokkal rendelkezik, amelyek a szavazati jogok további 20 százalékának megszerzésére vonatkozó opcióból származnak.

Alkalmazási példák

9. példa

Az A befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak 70 százalékával rendelkezik. A B befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak 30 százalékával, valamint az A befektető szavazati jogai felének megszerzésére vonatkozó opcióval rendelkezik. Az opció a következő két évben gyakorolható egy rögzített áron, amely jelentősen veszteséges (és várhatóan az is marad az említett kétéves időszakban). Az A befektető folyamatosan gyakorolja a szavazati jogát, és aktívan irányítja a befektetést befogadó lényeges tevékenységeit. Ilyen esetben

▼M32

az A befektető valószínűleg megfelel a hatalommal kapcsolatos kritériumnak, mivel úgy tűnik, rendelkezik a lényeges tevékenységek irányításának folyamatos képességével. Bár a B befektető rendelkezik jelenleg gyakorolható, a további szavazati jogok vételére vonatkozó opciókkal (amelyek gyakorlásuk esetén biztosítanának számára a befektetést befogadó szavazati jogainak többségét), a szóban forgó opciókkal kapcsolatos feltételek jellege miatt az opciók nem tekinthetők lényegesnek.

10. példa

Az A befektető és két másik befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak külön-külön az egyharmadával rendelkezik. A befektetést befogadó üzleti tevékenysége szoros kapcsolatban áll az A befektetővel. Tőkeinstrumentumain kívül az A befektető olyan adósságinstrumentumokkal is rendelkezik, amelyek veszteséges (de nem jelentősen veszteséges) rögzített áron bármikor a befektetést befogadó törzsrészvényeivé alakíthatók. Ha az adósságot átalakítanák, az A befektető a befektetést befogadó szavazati jogainak 60 százalékával rendelkezne. Az A befektetőnek haszna származna a szinergiák realizálásából, ha az adósságinstrumentumokat átalakítanák törzsrészvényekké. Az A befektető hatalommal rendelkezik a befektetést befogadó felett, mivel rendelkezik a befektetést befogadó szavazati jogaival, valamint lényeges potenciális szavazati jogokkal, amelyek felruházzák annak képességével, hogy irányítsa a lényeges tevékenységeket.

Hatalom, amikor a szavazati vagy hasonló jogok nem gyakorolnak jelentős hatást a befektetést befogadó hozamaira

B51. A befektetést befogadó céljának és rendeltetésének értékelése során (lásd a B5–B8. bekezdést) a befektető köteles a befektetést befogadó kezdetekori részvételt és a meghozott döntéseket annak rendeltetése részeként figyelembe venni, és köteles értékelni, hogy a részvétel ügyleti feltételei és jellemzői elegendő jogot biztosítanak-e a befektető számára ahhoz, hogy hatalommal ruházzák fel. Önmagában az a tény, hogy részt vett a befektetést befogadó megtervezésében, nem elegendő ahhoz, hogy a befektetőnek ellenőrzést biztosítson. A megtervezésben való részvétel azonban utalhat arra, hogy a befektetőnek lehetősége volt olyan jogokat szerezni, amelyek elegendőek ahhoz, hogy hatalmat biztosítsanak számára a befektetést befogadó felett.

B52. Ezenkívül a befektető köteles mérlegelni az olyan szerződéses megállapodásokat mint a befektetést befogadó kezdetekor megállapított vételi jogok, eladási jogok és felszámolási jogok. Amikor ezek a szerződéses megállapodások olyan tevékenységeket foglalnak magukban, amelyek szorosan kapcsolódnak a befektetést befogadóhoz, akkor ezek a tevékenységek a lényeget illetően a befektetést befogadó általános tevékenységeinek a szerves részét képezik, akkor is, ha a befektetést befogadó jogi határain kívül jelentkeznek. Ezért a befektetést befogadóhoz szorosan kapcsolódó szerződéses megállapodásokba beágyazott kifejezett vagy hallgatólagos döntéshozatali jogokat lényeges tevékenységekként kell figyelembe venni a befektetést befogadó feletti hatalom megállapításakor.

B53. Néhány befektetést befogadó esetében lényeges tevékenységek csak akkor fordulnak elő, ha bizonyos körülmények felmerülnek vagy bizonyos események bekövetkeznek. Előfordulhat, hogy a befektetést befogadót úgy alakították ki, hogy tevékenységeinek irányítása és hozamai előre meg vannak határozva, kivéve ha, és mindaddig, amíg az említett konkrét körülmények fel nem merülnek, illetve az említett konkrét események be nem következnek. Ebben az esetben a befektetést befogadó tevékenységeire vonatkozó döntések közül kizárólag azok lehetnek jelentős hatással a hozamaira – és így kizárólag azok lehetnek lényeges tevékenységek – amelyek egybeesnek az említett körülmények vagy események bekövetkeztével. A körülményeknek vagy eseményeknek nem kell bekövetkezniük ahhoz, hogy hatalma legyen annak a befektetőnek, aki rendelkezik az említett döntések meghozatalának képességével. Az, hogy a döntéshozatali jog bizonyos körülmények felmerülésétől vagy valamely esemény bekövetkeztétől függ, önmagában nem jelenti azt, hogy a szóban forgó jogok védelmet nyújtó jogok.

▼M32

Alkalmazási példák

11. példa

Az alapító okiratában foglaltak szerint a befektetést befogadó egyetlen üzleti tevékenysége a követelések napi szintű vásárlása és azok átadása a befektetők részére. A napi szintű szolgáltatásnyújtás magában foglalja az esedékessé váló tőke- és a kamatkifizetések beszedését és átadását. Valamely követelés késedelembe esése esetén a befektetést befogadó automatikusan átadja a követelést a befektetőnek a befektető és a befektetést befogadó között egy vételi megállapodásban létrejött külön megállapodás szerint. Az egyetlen lényeges tevékenység a követelések mulasztáskori kezelése, mivel ez az egyetlen olyan tevékenység, amely jelentősen befolyásolhatja a befektetést befogadó hozamait. A követelések késedelembe esés előtti kezelése nem lényeges tevékenység, mivel nem szükséges hozzá olyan lényeges döntések meghozatala, amelyek lényegesen befolyásolhatnák a befektetést befogadó hozamait — a késedelembe esés előtti tevékenységek előre meghatározásra kerültek, és mindössze az esedékessé váló cash flow-k beszedését és a befektetők részére történő átadását jelentik. Ezért a befektetőnek kizárólag az eszközök mulasztáskori kezelési jogát kell mérlegelni a befektetést befogadó azon átfogó tevékenységeinek értékelésekor, amelyek jelentősen befolyásolják a befektetést befogadó hozamait. Ebben a példában a befektetést befogadó felépítése garantálja, hogy a befektető döntéshozó hatalommal rendelkezzen azon tevékenységek tekintetében, amelyek jelentősen befolyásolják a hozamokat, abban az egyetlen időpontban, amikor ilyen döntéshozó hatalomra szükség van. A vételi megállapodás feltételei az átfogó ügylet, valamint a befektetést befogadó létrejöttének szerves részét képezik. Ezért a vételi megállapodás feltételei a befektetést befogadó alapító okiratával együtt azt a megállapítást eredményezhetik, hogy a befektető hatalommal rendelkezik a befektetést befogadó felett, akkor is, ha a befektető csak a mulasztáskor szerez tulajdonjogot a követeléseken, és kezeli az elmulasztott követeléseket a befektetést befogadó jogi határain kívül.

12. példa

A befektetést befogadó eszközei kizárólag követelések. A befektetést befogadó céljának és rendeltetésének mérlegelésekor megállapításra kerül, hogy az egyetlen lényeges tevékenység a követelések mulasztáskori kezelése. Az a fél, amely rendelkezik a késedelmes követelések kezelésének képességével, hatalommal rendelkezik a befektetést befogadó felett, függetlenül attól, hogy a hitelfelvevők bármelyike késedelembe esett-e.

B54. A befektetőnek kifejezett vagy hallgatólagos kötelezettsége lehet annak biztosítására, hogy a befektetést befogadó folyamatosan rendeltetésének megfelelően működjön. Egy ilyen jellegű kötelezettség növelheti a befektető kitettségét a hozamok változékonyságának, ezáltal pedig növelheti az ösztönzést a befektető oldalán, hogy a hatalomhoz elegendő jogokat szerezzen. Ezért a befektetést befogadó rendeltetésszerű működésének biztosítására vonatkozó kötelezettség annak jele lehet, hogy a befektető hatalommal rendelkezik, viszont önmagában nem biztosít hatalmat a befektetőnek, és annak sem képezi akadályát, hogy más fél hatalommal rendelkezzen.

A befektetést befogadóból származó változó hozamoknak való kitettség, illetve az ezekre vonatkozó jogok

B55. Annak értékelésekor, hogy a befektető ellenőrzést gyakorol-e a befektetést befogadó felett, a befektető megállapítja, hogy ki van-e téve a befektetést befogadóban való részvételéből származó változó hozamoknak, vagy vannak-e ezzel kapcsolatos jogai.

▼M32

B56. A változó hozamok olyan hozamok, amelyek nem rögzítettek, és a befektetést befogadó teljesítménye eredményeként változhatnak. A változó hozamok csak pozitívak, csak negatívak vagy mind pozitívak, mind negatívak lehetnek (lásd a 15. bekezdést). A befektető a megállapodás tartalma alapján, a hozamok jogi formájától függetlenül értékeli, hogy a befektetést befogadóból származó hozamok változók-e, illetve hogy mennyire változók az említett hozamok. Például a befektető rendelkezhet egy fix kamatozású kötvénnyel. A fix kamatfizetések a jelen IFRS alkalmazásában változó hozamok, mivel ki vannak téve a vissza nem fizetés kockázatának, és mivel kiteszik a befektetőt a kötvénykibocsátó hitelkockázatának. A változékonyság mértéke (vagyis hogy mennyire változók a szóban forgó hozamok) a kötvény hitelkockázatától függ. Hasonlóképpen a befektetést befogadó eszközeinek kezeléséért járó fix teljesítménydíjak is változó hozamok, mivel kiteszik a befektetőt a befektetést befogadó teljesítménykockázatának. A változékonyság mértéke attól függ, hogy a befektetést befogadó képes-e elegendő bevételt generálni a díj kifizetéséhez.

B57. A hozamokra példák többek között az alábbiak:

(a) osztalékok, a befektetést befogadó egyéb gazdasági előnyeinek elosztása (például a befektetést befogadó által kibocsátott hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokból származó kamatok) és a befektető által az adott befektetést befogadóban megvalósított befektetés értékében bekövetkező változások.

(b) a befektetést befogadó eszközeinek vagy kötelezettségeinek kezeléséért járó díjazás, a hitel- vagy likviditási támogatás nyújtásából eredő díjak vagy veszteségnek való kitettség, a befektetést befogadó eszközeiben és kötelezettségeiben lévő maradványérdekeltség a szóban forgó befektetést befogadó felszámolásakor, adókedvezmények, valamint hozzáférés ahhoz a jövőbeli likviditáshoz, amellyel a befektető a befektetést befogadóban való részvétele alapján rendelkezik.

(c) olyan hozamok, amelyek nem érhetők el a többi érdekeltség tulajdonosai számára. Például a befektető az eszközeit a befektetést befogadó eszközeivel együtt is használhatja, így egyesíthetik a működési funkciókat a méretgazdaságosság, költségmegtakarítások, a ritka termékek beszerzése, a védett információkhoz való hozzáférés elérése érdekében, vagy a befektető egyéb eszközei értékének növelése érdekében korlátozhatnak egyes tevékenységeket vagy eszközöket.

A hatalom és a hozamok közötti összefüggés

Delegált hatalom

B58. Amikor a döntéshozatali jogokkal rendelkező befektető (döntéshozó) értékeli, hogy ellenőrzést gyakorol-e a befektetést befogadó felett, köteles megállapítani, hogy megbízó vagy megbízott-e. A befektetőnek azt is meg kell állapítania, hogy egy másik, döntéshozatali jogokkal rendelkező gazdálkodó egység a befektető megbízottjaként jár-e el. A megbízott olyan fél, akit elsősorban azért alkalmaznak, hogy egy másik fél vagy másik felek (a megbízó(k)) nevében és javára járjon el, ezért döntéshozatali hatalma (lásd a 17. és a 18. bekezdést) gyakorlásakor nem gyakorol ellenőrzést a befektetést befogadó felett. Ennek megfelelően a megbízó hatalmát olykor megbízott birtokolhatja és gyakorolhatja, azonban a megbízó nevében. A döntéshozó nem megbízott pusztán azért, mert más felek előnyt élvezhetnek az általa hozott döntések alapján.

B59. A befektető döntéshozatali jogkörét néhány konkrét kérdésben vagy minden lényeges tevékenység tekintetében megbízottra delegálhatja. Annak értékelésekor, hogy ellenőrzést gyakorol-e a befektetést befogadó felett, a befektető a megbízottjára delegált döntéshozatali jogait köteles úgy kezelni mint amelyek a befektető közvetlen birtokában vannak. Olyan helyzetekben, amikor egynél több megbízó van, mindegyik megbízó köteles a B5–B54. bekezdés mérlegelése alapján értékelni, hogy van-e hatalma a befektetést befogadó felett. Annak megállapításához, hogy a döntéshozó megbízott vagy megbízó, a B60–B72. bekezdés ad útmutatást.

▼**M32**

B60. Annak megállapítása során, hogy megbízott-e, a döntéshozó köteles mérlegelni a közötte, a kezelt befektetést befogadó és a befektetést befogadóban résztvevő egyéb felek közötti általános kapcsolatot, különös tekintettel az alábbi tényezőkre:

(a) a befektetést befogadó feletti döntéshozatali jogkörének terjedelme (B62. és B63. bekezdés).

(b) a többi fél jogai (B64–B67. bekezdés).

(c) az a díjazás, amely őt a díjazásról szóló megállapodás(ok) alapján megilleti (B68–B70. bekezdés).

(d) a döntéshozó kitettsége a befektetést befogadóban lévő egyéb érdekeltségeiből eredő hozamok változékonyságának (B71. és B 72. bekezdés).

Az adott tények és körülmények alapján minden egyes tényezőre külön súlyozást kell alkalmazni.

B61. Annak megállapításához, hogy a döntéshozó megbízott-e, a B60. bekezdésben felsorolt összes tényező értékelése szükséges, kivéve, ha egyetlen fél lényeges jogokkal rendelkezik a döntéshozó elmozdítására vonatkozóan (elmozdítási jogok), és a döntéshozót indokolás nélkül elmozdíthatja (lásd a B65. bekezdést).

A döntéshozatali jogkör terjedelme

B62. A döntéshozó döntéshozatali jogkörének terjedelmét az alábbiak mérlegelésével értékelik:

(a) a döntéshozatali megállapodás(ok) szerint engedélyezett és a jogszabályok által meghatározott tevékenységek; valamint

(b) a döntéshozó mérlegelési jogköre, amellyel a szóban forgó tevékenységekkel kapcsolatos döntések meghozatala során rendelkezik.

B63. A döntéshozó köteles mérlegelni a befektetést befogadó célját és rendeltetését, azon kockázatokat, amelyeknek való kitettség érdekében a befektetést befogadót létrehozták, azokat a kockázatokat, amelyeket a tervek szerint átad a befektetést befogadóban résztvevő feleknek, valamint a döntéshozó részvételének szintjét a befektetést befogadó megtervezésében. Például ha a döntéshozó jelentős mértékben részt vett a befektetést befogadó megtervezésében (ideértve a döntéshozatali jogkör terjedelmének megállapítását is), ez a részvétel arra utalhat, hogy a döntéshozónak lehetősége volt olyan jogok megszerzésére, illetve ezek megszerzésére ösztönözve volt, amelyek eredményeképpen a döntéshozó rendelkezik a lényeges tevékenységek irányításának képességével.

Más felek jogai

B64. A más felek birtokában lévő lényeges jogok befolyással lehetnek a döntéshozó azon képességére, hogy irányítsa a befektetést befogadó lényeges tevékenységeit. A lényeges elmozdítási vagy egyéb jogok azt jelezhetik, hogy a döntéshozó megbízott.

▼**M32**

B65. Ha egyetlen fél lényeges jogokkal rendelkezik a döntéshozó elmozdítására vonatkozóan (elmozdítási jogok), és a döntéshozót indokolás nélkül elmozdíthatja, ez önmagában elegendő annak megállapításához, hogy a döntéshozó megbízott. Ha egynél több fél rendelkezik ilyen jogokkal (és egyik fél sem mozdíthatja el a döntéshozót más felek egyetértése nélkül), ezek a jogok önmagukban nem döntőek annak megállapítása során, hogy a döntéshozó elsődlegesen mások nevében és javára jár el. Ezenkívül minél több fél együttes eljárására van szükség a döntéshozó elmozdítására vonatkozó jogok gyakorlásához, és minél jelentősebbek a döntéshozó egyéb gazdasági érdekeltségei (azaz a díjazás és egyéb érdekeltségek), valamint az azokkal kapcsolatos változékonyság, annál kisebb súlyt kell adni ennek a tényezőnek.

B66. Más felek olyan lényeges jogait, amelyek korlátozzák a döntéshozó mérlegelési jogkörét, az elmozdítási jogokhoz hasonló módon kell figyelembe venni annak értékelése során, hogy a döntéshozó megbízott-e. Például az a döntéshozó, akinek eljárásaihoz meg kell szereznie kis számú egyéb fél jóváhagyását, általában megbízott. (A jogokra, valamint arra vonatkozó további útmutatásért, hogy az említett jogok lényegesek-e, lásd a B22–B25. bekezdést.)

B67. Az egyéb felek birtokában lévő jogok mérlegelésének tartalmaznia kell a befektetést befogadó igazgatósága (vagy egyéb irányító szerve) által gyakorolható valamennyi jog értékelését, valamint annak értékelését, hogy ezek milyen hatással vannak a döntéshozatali hatalomra (lásd a B23. bekezdés (b) pontját).

Díjazás

B68. Minél jelentősebb a döntéshozó díjazása és az ahhoz fűződő változékonyság a befektetést befogadó tevékenységeiből várt hozamokhoz viszonyítva, annál valószínűbb, hogy a döntéshozó megbízó.

B69. Annak megállapítása során, hogy megbízó vagy megbízott, a döntéshozó köteles azt is mérlegelni, hogy az alábbi feltételek fennállnak-e:

(a) A döntéshozó díjazása arányos a teljesített szolgáltatásokkal.

(b) A díjazásról szóló megállapodásban csak olyan feltételek vagy összegek szerepelnek, amelyek rendszerint szerepelnek a hasonló szolgáltatásokról és szakértelemről szóló, a szokásos piaci feltételek mellett megkötött megállapodásokban.

B70. A döntéshozó csak akkor lehet megbízott, ha a B69. bekezdés (a) és (b) pontjában meghatározott feltételek teljesülnek. Azonban önmagában az, ha az említett feltételek teljesülnek, nem elegendő annak megállapításához, hogy a döntéshozó megbízott.

Az egyéb érdekeltségekből származó hozamok változékonyságának való kitettség

B71. Az a döntéshozó, aki egyéb érdekeltségekkel rendelkezik a befektetést befogadóban (például befektetések a befektetést befogadóban vagy garanciákat biztosít a befektetést befogadó teljesítésével kapcsolatban), annak értékelése során, hogy megbízott-e, köteles figyelembe venni az említett érdekeltségekből származó hozamok változékonyságát. Ha egyéb érdekeltségekkel rendelkezik a befektetést befogadóban, az arra utal, hogy a döntéshozó megbízó.

▼M32

B72. A befektetést befogadóban lévő egyéb érdekeltségekből származó hozamok változékonyságának való kitettség értékelése során a döntéshozó köteles mérlegelni az alábbiakat:

(a) minél jelentősebb a döntéshozó díjazása és az ahhoz fűződő változékonyság a befektetést befogadó tevékenységeiből várt hozamokhoz viszonyítva, annál valószínűbb, hogy a döntéshozó megbízó.

(b) azt, hogy a hozamok változékonyságának való kitettsége eltér-e a többi befektető kitettségétől, és ha igen, hogyan befolyásolhatja ez a cselekményeit. Például ez lehet a helyzet, amikor a döntéshozó hátrasorolt érdekeltségekkel rendelkezik a befektetést befogadóban vagy a hitelképesség-növelés egyéb formáit biztosítja a befektetést befogadó számára.

A döntéshozó köteles értékelni a befektetést befogadó hozamai teljes változékonyságára vonatkozó kitettségét. Ez az értékelés elsősorban a befektetést befogadó tevékenységeiből várt hozamokon alapul, azonban nem szabad figyelmen kívül hagyni a döntéshozó egyéb érdekeltségein keresztül fennálló maximális kitettségét a befektetést befogadó hozamai változékonyságának.

Alkalmazási példák

13. példa

A döntéshozó (alapkezelő) megalapít, értékesít és kezel egy zárt végű, szabályozott befektetési alapot a befektetési megbízásban pontosan meghatározott paramétereknek megfelelően, a helyi jogszabályok és szabályzatok előírásai szerint. Az alapot tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírjainak diverzifikált portfóliójába történő befektetésként értékesítették a befektetők felé. A meghatározott paraméterek keretein belül az alapkezelő szabadon mérlegelheti, hogy milyen eszközbe fektessen be. Az alapkezelő 10 százalékos arányos befektetést valósított meg a befektetési alapban, és szolgáltatásaiért piaci alapú díjat kap, amely megegyezik a befektetési alap nettó eszközértékének 1 százalékával. A díjak megfelelnek a teljesített szolgáltatásoknak. A befektetési alapkezelő nem köteles a 10 százalékos befektetésén felüli veszteségek finanszírozására. A befektetési alap nem köteles független igazgatóságot létrehozni, és azt nem is hozott létre. A befektetők nem rendelkeznek olyan lényeges jogokkal, amelyek befolyásolnák az alapkezelő döntéshozó hatalmát, azonban a befektetési alap által meghatározott korlátok között visszaválthatják érdekeltségeiket.

Bár a befektetési megbízás paraméterein belül, valamint a jogszabályi követelményeknek megfelelően működik, az alapkezelő olyan döntéshozatali jogokkal rendelkezik, amelyek felruházzák a befektetési alap lényeges tevékenységeinek irányítási képességével – a befektetők nem rendelkeznek olyan lényeges jogokkal, amelyek befolyásolhatnák a befektetési alapkezelő döntéshozatali hatáskörét. Az alapkezelő szolgáltatásaiért piaci alapú díjat kap, amely megfelel a nyújtott szolgáltatásoknak, valamint arányos befektetést is megvalósított a befektetési alapban. A díjazás és a befektetése az alapkezelőt kiteszi a befektetési alap tevékenységeiből származó hozamok változékonyságának anélkül, hogy olyan jelentős kitettséget hozna létre, amely arra utalna, hogy a befektetési alapkezelő megbízó.

Ebben a példában annak mérlegelése, hogy az alapkezelő ki van-e téve a befektetési alapból származó hozamok változékonyságának, a korlátozott paraméterek közepette fennálló döntéshozatali jogkörével együtt azt jelzi, hogy az alapkezelő megbízott. Ennek megfelelően az alapkezelő megállapítja, hogy nem gyakorol ellenőrzést a befektetési alap felett.

▼M32

14. példa

A döntéshozó megalapít, értékesít és kezel egy alapot, amely számos befektető számára befektetési lehetőséget biztosít. A döntéshozó (alapkezelő) az összes befektető érdekében, valamint az alapra vonatkozó megállapodásokkal összhangban köteles meghozni a döntéseit. Ennek ellenére az alapkezelő széles körű mérlegelési joggal rendelkezik. Az alapkezelő szolgáltatásaiért a kezelt eszközök 1 százalékának megfelelő piaci alapú díjat kap, továbbá megkapja az alap összes nyereségének 20 százalékát, amennyiben egy meghatározott nyereségszintet elérnek. A díjak megfelelnek a teljesített szolgáltatásoknak.

Bár döntéseit a befektetők érdekében kell meghoznia, az alapkezelő kiterjedt döntéshozatali jogkörrel rendelkezik az alap lényeges tevékenységeinek irányítása tekintetében. Az alapkezelő részére fix és teljesítmény alapú díjak kerülnek kifizetésre, amelyek megfelelnek a teljesített szolgáltatásoknak. Továbbá a díjazás az alapkezelő érdekeit a többi befektetőnek az alap növelésére vonatkozó érdekeihez igazítja, anélkül, hogy az alap tevékenységeiből származó hozamok változékonyságának való olyan jelentős kitettséget keletkeztetne, hogy a díjazás – önmagában nézve – arra utalna, hogy az alapkezelő a megbízó.

A fenti tényállás és elemzés az alábbi 14A–14C. pontokban leírt példákra vonatkozik. Az egyes példákat külön-külön kell figyelembe venni.

14A. példa

Az alapkezelő 2 százalékos befektetéssel is rendelkezik az alapban, ami érdekeit összehangolja a többi befektető érdekeivel. Az alapkezelő nem köteles a 2 százalékos befektetésén felüli veszteségek finanszírozására. A befektetők egyszerű többséggel megszavazhatják az alapkezelő elmozdítását, azonban kizárólag szerződésszegés miatt.

Az alapkezelő 2 százalékos befektetése növeli az alapkezelő kitettségét az alap tevékenységeiből származó hozamok változékonyságának anélkül, hogy olyan jelentős kitettséget hozna létre, amely arra utalna, hogy az alapkezelő a megbízó. A többi befektető joga az alapkezelő elmozdítására védelmet nyújtó jognak tekinthető, mivel kizárólag szerződésszegés esetén gyakorolható. Ebben a példában, jóllehet az alapkezelő kiterjedt döntéshozatali jogkörrel rendelkezik, és ki van téve az érdekeltségéből és a díjazásából eredő hozamok változékonyságának, az alapkezelő kitettsége azt jelzi, hogy az alapkezelő megbízott. Ennek megfelelően az alapkezelő megállapítja, hogy nem gyakorol ellenőrzést a befektetési alap felett.

14B. példa

Az alapkezelő jelentősebb méretű arányos befektetéssel rendelkezik az alapban, viszont nem köteles a szóban forgó befektetésén felüli veszteségek finanszírozására. A befektetők egyszerű többséggel megszavazhatják az alapkezelő elmozdítását, azonban kizárólag szerződésszegés miatt.

A jelen példában a többi befektető joga az alapkezelő elmozdítására védelmet nyújtó jognak tekinthető, mivel kizárólag szerződésszegés esetén gyakorolható. Bár az alapkezelő részére a nyújtott szolgáltatásoknak megfelelő fix és teljesítmény alapú díjakat fizetnek, a alapkezelő befektetése a díjazásával együtt olyan jelentős kitettséget hozhat létre az alap tevékenységeiből származó hozamok változékonyságának, amely arra utal, hogy az alapkezelő a megbízó. Minél jelentősebb az alapkezelő gazdasági érdeke (díjazását és egyéb érdekeltségeit együttesen figyelembe véve), annál nagyobb hangsúlyt fektetne az alapkezelő az elemzésben ezekre a gazdasági érdekekre, és annál valószínűbb, hogy az alapkezelő megbízó.

▼M32

Például díjazása és az egyéb tényezők figyelembe vételét követően az alapkezelő úgy vélheti, hogy 20 százalékos befektetés elégséges annak megállapításához, hogy ellenőrzést gyakorol az alap felett. Más körülmények közepette azonban (vagyis ha a díjazás vagy az egyéb tényezők eltérnek), az ellenőrzés a befektetés más szintje mellett merülhet fel.

14C. példa

Az alapkezelő 20 százalékos arányos befektetéssel rendelkezik az alapban, viszont nem köteles a 20 százalékos befektetésén felüli veszteségek finanszírozására. Az alap igazgatósággal rendelkezik, amelynek minden tagja független az alapkezelőtől, és a szóban forgó tagokat a többi befektető nevezi ki. Az igazgatóság évente nevezi ki az alapkezelőt. Ha az igazgatóság úgy dönt, hogy nem újítja meg az alapkezelő szerződését, az alapkezelő által teljesített szolgáltatásokat az ágazat más kezelői is elvégezhetik.

Bár az alapkezelő részére a nyújtott szolgáltatásoknak megfelelő fix és teljesítmény alapú díjakat fizetnek, a alapkezelő 20 százalékos befektetése a díjazásával együtt olyan jelentős kitettséget hoz létre az alap tevékenységeiből származó hozamok változékonyságának, amely arra utal, hogy az alapkezelő a megbízó. A befektetők azonban lényeges jogokkal rendelkeznek az alapkezelő elmozdítására — az igazgatóság biztosít egy mechanizmust annak garantálására, hogy a befektetők elmozdíthassák az alapkezelőt, ha úgy döntenek.

A jelen példában az alapkezelő nagyobb hangsúlyt fektet az elemzésben a lényeges elmozdítási jogokra. Ezért, jóllehet az alapkezelő kiterjedt döntéshozatali jogkörrel rendelkezik, és a díjazásából, valamint a befektetéséből eredően ki van téve az alap hozamai változékonyságának, a többi befektetőt illető lényeges jogok azt jelzik, hogy az alapkezelő megbízott. Ennek megfelelően az alapkezelő megállapítja, hogy nem gyakorol ellenőrzést a befektetési alap felett.

15. példa

Létrehoznak egy befektetést befogadót egy fix kamatozású eszközalapú értékpapírokból álló portfólió megvásárlása érdekében, fix kamatozású adósságinstrumentumok és tőkeinstrumentumok finanszírozásával. A tőkeinstrumentumok arra hivatottak, hogy védelmet biztosítsanak a hitelező befektetőknek az első veszteségekkel szemben, és hogy megkapják a befektetést befogadó esetleges reziduális hozamait. Az ügylet a potenciális hitelező befektetők részére eszközalapú értékpapírok portfóliójába történő olyan befektetésként kerül értékesítésre, amely ki van téve a portfólióban szereplő eszközalapú értékpapírok kibocsátóinak esetleges mulasztásához kapcsolódó hitelkockázatnak, valamint a portfólió kezelésével kapcsolatos kamatlábkockázatnak. A létrehozáskor a tőkeinstrumentumok a vásárolt eszközök értékének 10 százalékát teszik ki. A döntéshozó (az eszközkezelő) a befektetést befogadó tájékoztatójában meghatározott paraméterek keretei között meghozott befektetési döntések útján kezeli az aktív eszközportfóliót. Ezekért a szolgáltatásokért az eszközkezelő egy piaci alapú fix díjat kap (a kezelt eszközök 1 százalékát), továbbá teljesítményalapú díjakat is kap (a nyereség 10 százalékát), amennyiben a befektetést befogadó nyeresége meghalad egy meghatározott szintet. A díjak megfelelnek a teljesített szolgáltatásoknak. Az eszközkezelő a befektetést befogadó tőkéje 35 százalékának a tulajdonosa.

▼M32

A tőke fennmaradó 65 százaléka, valamint az összes adósságinstrumentum számos egyéb, független harmadik személy között oszlik meg. Az eszközkezelő indokolás nélkül elmozdítható a többi befektető egyszerű többséggel hozott határozatával.

Az eszközkezelő részére fix és teljesítmény alapú díjak kerülnek kifizetésre, amelyek megfelelnek a teljesített szolgáltatásoknak. A díjazás az alapkezelő érdekeit a többi befektetőnek az alap növelésére vonatkozó érdekeihez igazítja. Az eszközkezelő ki van téve az alap tevékenységeiből származó hozamok változékonyságának, mivel a tőke 35 százalékának a tulajdonosa, valamint ki van téve a díjazásából származó hozamok változékonyságának is.

Bár a befektetést befogadó a tájékoztatójában meghatározott paraméterek keretei között működik, az eszközkezelő rendelkezik azon befektetetési döntések meghozatalának képességével, amelyek jelentősen befolyásolják a befektetést befogadó hozamait — a többi befektetőt illető elmozdítási jog kevés súlyt kap az elemzésben, mivel ezek a jogok nagyszámú befektető között oszlanak meg. Ebben a példában az eszközkezelő nagyobb hangsúlyt fektet az alapból származó hozamok változékonyságának való kitettségére, amely az adósságinstrumentumoknak alárendelt részesedéséből ered. A tőke 35 százalékának tulajdonlása a befektetést befogadóból származó veszteségeknek és hozamokra vonatkozó jogoknak való alárendelt kitettséget hoz létre, amely olyan jelentőségű, hogy arra utal, hogy az eszközkezelő a megbízó. Ennek megfelelően az eszközkezelő megállapítja, hogy ellenőrzést gyakorol a befektetést befogadó felett.

16. példa

A döntéshozó (a szponzor) egy több eladóból álló céltársaságot szponzorál, amely rövid lejáratú adósságinstrumentumokat bocsát ki független harmadik személy befektetőknek. Az ügylet a potenciális befektetők részére a legjobb minősítésű középlejáratú eszközök portfóliójába történő olyan befektetésként kerül értékesítésre, amely minimálisan ki van téve a portfólióban szereplő eszközök kibocsátóinak esetleges mulasztásához kapcsolódó hitelkockázatnak. Több átadási szolgáltató magas besorolású középtávú eszközportfóliókat értékesít a céltársaságnak. Az átadók piaci alapú szolgáltatási díj ellenében [kezelik] a céltársaság részére általuk értékesített portfóliót, valamint a késedelmes követeléseket. Az átadók ezenkívül elsődleges védelmet biztosítanak az eszközportfóliójukból eredő hitelezési veszteségekkel szemben, a céltársaság részére átadott eszközök túlbiztosítása útján. A szponzor piaci alapú díj ellenében állapítja meg a céltársaságra vonatkozó feltételeket, és kezeli a céltársaság tevékenységeit. A díj megfelel a teljesített szolgáltatásoknak. A szponzor jóváhagyja azokat az eladókat, akik számára megengedett a céltársaság részére történő értékesítés, jóváhagyja a céltársaság által megvásárolandó eszközöket, és döntéseket hoz a céltársaság finanszírozásával kapcsolatban. A szponzor köteles a befektetők érdekében eljárni.

A szponzor jogosult a céltársaság esetleges reziduális hozamára, valamint hitelképesség-növelési lehetőségeket és likviditási eszközöket biztosít a céltársaság számára. A szponzor által biztosított hitelképesség-növelési lehetőségek a céltársaság összes eszközének 5 százaléka erejéig nyelik el a veszteségeket, az átadók által biztosított elsődleges védelem kimerülése után. A likviditási eszközök nem képezik a késedelmes eszközök fedezetét. A befektetők nem rendelkeznek olyan lényeges jogokkal, amelyek befolyásolhatnák a szponzor döntéshozó hatalmát.

▼M32

Bár a szponzor a nyújtott szolgáltatásoknak megfelelő piaci alapú díjat kap a szolgáltatásaiért, a szponzor ki van téve a céltársaság tevékenységeiből származó hozamok változékonyságának a céltársaság reziduális hozamaira vonatkozó jogai és a hitelképesség-növelési lehetőségek, valamint likviditási eszközök biztosítása miatt (vagyis a céltársaság likviditási kockázatnak van kitéve, mivel a középlejáratú eszközök finanszírozására rövid lejáratú adósságinstrumentumokat használnak). Bár minden átadó rendelkezik olyan döntéshozatali jogokkal, amelyek befolyásolják a céltársaság eszközeinek értékét, a szponzor olyan kiterjedt döntéshozatali jogkörrel rendelkezik, amely felruházza annak képességével, hogy irányítsa azokat a tevékenységeket, amelyek a *leginkább* befolyásolják a céltársaság hozamait (vagyis a szponzor állapítja meg a céltársaságra vonatkozó feltételeket, és joga van az eszközök tekintetében döntéseket hozni (a megvásárolt eszközök és ezen eszközök átadóinak jóváhagyása útján), valamint a céltársaság finanszírozása tekintetében döntéseket hozni (aminek érdekében rendszeresen új befektetéseket kell találni)). A céltársaság reziduális hozamaira vonatkozó jogok és a hitelképesség-növelési lehetőségek, valamint likviditási eszközök biztosítása miatt a szponzor ki van téve a céltársaság tevékenységeiből származó hozamok változékonyságának, ami eltér a többi befektető változékonyságnak való kitettségétől. Ennek megfelelően a szóban forgó kitettség arra utal, hogy a szponzor megbízó, így a szponzor megállapítja, hogy ellenőrzést gyakorol a céltársaság felett. Az, hogy a szponzor köteles az összes befektető érdekében eljárni, nem képezi akadályát annak, hogy a szponzor megbízó legyen.

A más felekkel való kapcsolat

B73. Az ellenőrzés megítélésekor a befektetőnek figyelembe kell vennie a többi féllel fennálló kapcsolatát, valamint hogy a többi fél a befektető nevében jár-e el (vagyis hogy „de facto” megbízottak-e). Annak megállapításához, hogy más felek de facto megbízottként járnak-e el, mérlegelésre van szükség, és nem pusztán a kapcsolat jellegét kell figyelembe venni, hanem azt is, hogy a szóban forgó felek hogyan hatnak egymásra, illetve a befektetőre.

B74. Az ilyen jellegű kapcsolathoz nem szükséges szerződéses megállapodás. Egy fél akkor de facto megbízott, ha a befektető – vagy a befektető tevékenységeit irányító személyek – képesek úgy irányítani az említett felet, hogy az a befektető nevében járjon el. Ilyen körülmények között a befektető a befektetést befogadó feletti ellenőrzés értékelésekor köteles figyelembe venni de facto megbízottja döntéshozatali jogait és a változó hozamoknak való közvetett, a de facto megbízotton keresztül fennálló kitettségét, illetve ezzel kapcsolatos jogait, saját kitettségével, illetve jogaival együtt.

B75. Az alábbiakban olyan egyéb felekre láthatók példák, akik kapcsolatuk jellege alapján a befektető de facto megbízottjaként járhatnak el:

(a) a befektető kapcsolt felei.

(b) olyan fél, aki a befektetést befogadóban lévő érdekeltségét hozzájárulásként vagy kölcsönként kapta a befektetőtől.

(c) olyan fél, aki beleegyezett, hogy a befektető előzetes jóváhagyása nélkül nem adja el, nem ruházza át, illetve nem terheli meg a befektetést befogadóban lévő érdekeltségeit (kivéve azokat a helyzeteket, amikor a befektető és a másik fél rendelkezik az előzetes jóváhagyás jogával, és e jogok független felek által kölcsönösen elfogadott feltételeken alapulnak).

(d) olyan fél, aki a befektető alárendelt pénzügyi támogatása nélkül nem képes tevékenységei finanszírozására.

▼M32

(e) olyan befektetést befogadó, amelynek esetében az irányító szerv tagjainak többsége vagy a kulcspozíciókban lévő vezetők megegyeznek a befektető irányító szervének tagjaival, illetve kulcspozíciókban lévő vezetőivel.

(f) olyan fél, aki szoros üzleti kapcsolatban áll a befektetővel, mint például a hivatásos szolgáltató és annak egyik jelentős ügyfele közötti kapcsolat.

Meghatározott eszközök ellenőrzése

B76. A befektető köteles mérlegelni, hogy a befektetést befogadó egy részét vélelmezett külön gazdálkodó egységként kezeli-e, és ha igen, ellenőrzést gyakorol-e a vélelmezett külön gazdálkodó egység felett.

B77. A befektető csak és kizárólag akkor köteles a befektetést befogadó egy részét vélelmezett külön gazdálkodó egységként kezelni, ha az alábbi feltétel teljesül:

A befektetést befogadóban lévő meghatározott eszközök (és a kapcsolódó hitelképesség-növelési lehetőségek, ha vannak) a befektetést befogadó meghatározott kötelezettségei, illetve a befektetést befogadóban lévő meghatározott egyéb érdekeltségek tekintetében az egyetlen fizetési forrást jelentik. A meghatározott kötelezettséggel rendelkező feleken kívüli felek nem rendelkeznek a meghatározott eszközökkel vagy az említett eszközökből származó maradvány cash flow-kkal kapcsolatos jogokkal vagy kötelmekkel. Lényegileg a meghatározott eszközökből származó semmilyen hozam nem használható fel a megmaradó befektetést befogadó által, és a vélelmezett külön gazdálkodó egység egyetlen kötelezettsége sem fizethető ki a megmaradó befektetést befogadó eszközeiből. Így lényegében a szóban forgó vélelmezett külön gazdálkodó egység minden eszköze, kötelezettsége és tőkéje elkülönítésre kerül a befektetést befogadótól. Az ilyen vélelmezett külön gazdálkodó egységet gyakran „siló”-nak hívják.

B78. Ha a B77. bekezdésben szereplő feltétel teljesült, a befektető köteles azonosítani azokat a tevékenységeket, amelyek jelentős befolyással vannak a vélelmezett külön gazdálkodó egység hozamaira, továbbá köteles megállapítani, hogyan irányítják ezeket a tevékenységeket annak értékelése érdekében, hogy hatalma van-e a befektetést befogadó adott része felett. A vélelmezett külön gazdálkodó egység feletti ellenőrzés felmérésekor a befektető azt is köteles mérlegelni, hogy ki van-e téve az adott vélelmezett külön gazdálkodó egységben való részvételéből származó változó hozamoknak, illetve ezekkel kapcsolatban rendelkezik-e jogokkal, valamint hogy rendelkezik-e azzal a képességgel, hogy a befektetést befogadó adott része feletti hatalmát a befektetőt illető hozamok összegének befolyásolására használja.

B79. Ha a befektető ellenőrzést gyakorol a vélelmezett külön gazdálkodó egység felett, a befektető köteles a befektetést befogadó szóban forgó részét konszolidálni. Ebben az esetben a többi fél a befektetést befogadó feletti ellenőrzés értékelésekor és a befektetést befogadó konszolidálásakor kizárja a befektetést befogadó szóban forgó részét.

Folyamatos értékelés

B80. A befektető köteles újraértékelni, hogy ellenőrzést gyakorol-e egy befektetést befogadó felett, ha a tények és a körülmények arra utalnak, hogy az ellenőrzés 7. bekezdésben felsorolt három eleme közül egyben vagy többen változás következett be.

B81. Ha változás következik be azzal kapcsolatban, hogy hogyan gyakorolható a hatalom a befektetést befogadó felett, a változásnak tükröződnie kell annak módjában, ahogy a befektető értékeli a hatalmát a befektetést befogadó felett. Például a döntéshozatali jogokat illető változások azzal járhatnak, hogy a lényeges tevékenységeket már nem a szavazati jogokon keresztül irányítják, hanem ehelyett egyéb megállapodások – például szerződések – egy másik félnek vagy más feleknek biztosítják a lényeges tevékenységek irányításának folyamatos képességét.

▼M32

B82. Egy adott esemény azt eredményezheti, hogy a befektető hatalomra tesz szert a befektetést befogadó felett, illetve elveszíti hatalmát a befektetést befogadó felett, anélkül, hogy a befektető részt vett volna az adott eseményben. Például a befektető hatalomra tehet szert valamely befektetést befogadó felett azért, mert más fél vagy felek döntéshozatali jogai, amelyek korábban megakadályozták a befektetőt a befektetést befogadó feletti ellenőrzés gyakorlásában, megszűntek.

B83. A befektető mérlegeli továbbá a befektetést befogadóban való részvételéből származó változó hozamoknak való kitettségét, illetve az ezzel kapcsolatos jogait befolyásoló változásokat is. Például a befektető, aki hatalommal rendelkezik a befektetést befogadó felett, elveszítheti a befektetést befogadó feletti ellenőrzést, ha a befektető már nem jogosult a hozamokra, vagy már nincs kitéve a kötelmeknek, mivel a befektető nem teljesítené a 7. bekezdés (b) pontját (például ha megszűnik egy teljesítményalapú díjazásról szóló szerződés).

B84. A befektető köteles mérlegelni, hogy megváltozott-e annak értékelése, hogy megbízottként vagy megbízóként jár-e el. A befektető és a többi fél közötti általános kapcsolatban bekövetkező változások azzal járhatnak, hogy a befektető már nem megbízottként jár el, még akkor sem, ha korábban megbízottként járt el, és fordítva. Például ha a befektető vagy a többi fél jogaiban változások következnek be, a befektető köteles újraértékelni helyzetét, hogy megbízó vagy megbízott-e.

B85. A befektető eredeti értékelése az ellenőrzéssel, illetve azzal kapcsolatban, hogy megbízotti vagy megbízói szerepet tölt-e be, nem módosul pusztán azért, mert változás következett be a piaci feltételekben (például a befektetést befogadó piaci feltételektől függő hozamaiban bekövetkező változás), kivéve, ha a piaci feltételekben bekövetkező változás módosít az ellenőrzés 7. bekezdésben felsorolt három eleme közül egyet vagy többet, vagy megváltoztatja a megbízó és megbízott közötti általános kapcsolatot.

▼M38

ANNAK MEGHATÁROZÁSA, HOGY A GAZDÁLKODÓ EGYSÉG BEFEKTETÉSI GAZDÁLKODÓ EGYSÉG-E

B85A. A gazdálkodó egység köteles minden tényt és körülményt, ideértve célját és kialakítását is, figyelembe venni annak értékelésekor, hogy befektetési gazdálkodó egység-e. A befektetési gazdálkodó egység 27. bekezdésben meghatározott fogalmának mindhárom elemével rendelkező gazdálkodó egység befektetési gazdálkodó egység. A B85B–B85M. bekezdés részletesebben ismerteti a fogalom elemeit.

Üzleti cél

B85B. A befektetési gazdálkodó egység fogalommeghatározásának előírása szerint a gazdálkodó egység kizárólag tőkefelértékelődésből származó jövedelem, befektetési jövedelem (például osztalék, kamat vagy bérleti díj), vagy mindkettő céljából fektet be. A befektetési gazdálkodó egység üzleti céljairól jellemzően a gazdálkodó egység befektetési céljait bemutató dokumentumok szolgáltatnak bizonyítékot, például a gazdálkodó egység értékesítési prospektusa, a gazdálkodó egység által terjesztett kiadványok és egyéb társasági vagy partnerségi dokumentumok. További ilyen bizonyíték lehet az, ahogyan a gazdálkodó egység más felek (például potenciális befektetők vagy potenciális befektetést befogadók) előtt fellép; felléphet például tőkefelértékelődési célú középtávú befektetést kínáló vállalkozásként. Ezzel szemben ha a gazdálkodó egység olyan befektetőként lép fel, amelynek célja, hogy a befektetést befogadókkal együtt termékeket fejlesszen, bocsásson ki vagy forgalmazzon, akkor üzleti célja ellentétes a befektetési gazdálkodó egység üzleti céljával, mivel befektetésein kívül a fejlesztési, kibocsátási vagy forgalmazási tevékenységből is jövedelemre tesz szert (lásd a B85I. bekezdést).

▼M51

B85C. A befektetési gazdálkodó egység – akár közvetlenül, akár leányvállalatán keresztül – befektetéssel kapcsolatos szolgáltatásokat (például befektetési tanácsadást, befektetéskezelést, befektetéstámogatást vagy adminisztratív szolgáltatásokat) is nyújthat harmadik feleknek és saját befektetőinek, még akkor is, ha ezek a tevékenységek számára lényegesek, feltéve, hogy a gazdálkodó egység továbbra is megfelel a befektetési gazdálkodó egység fogalommeghatározásának.

▼M38

B85D. A befektetési gazdálkodó egység – akár közvetlenül, akár leányvállalatán keresztül – a következő, befektetéssel kapcsolatos tevékenységekben is részt vehet, ha e tevékenységeket a befektetést befogadótól származó befektetési megtérülés (tőkefelértékelődés vagy befektetési jövedelem) maximalizálása érdekében végzik, és azok nem minősülnek a gazdálkodó egység különálló lényeges üzleti tevékenységének vagy különálló lényeges jövedelemforrásának:

(a) kezelési szolgáltatások és stratégiai tanácsadás nyújtása valamely befektetést befogadónak; valamint

(b) pénzügyi támogatás, például kölcsön, tőke nyújtása, tőkehozzájárulás vagy kezességvállalás.

▼M51

B85E. Ha a befektetési gazdálkodó egységnek olyan leányvállalata van, amely maga nem befektetési gazdálkodó egység és amely fő célként és tevékenységként – például a B85C–B85D. bekezdésben ismertetett – befektetéssel kapcsolatos szolgáltatásokat vagy a befektetési gazdálkodó egység befektetési tevékenységéhez kapcsolódó tevékenységeket végez a gazdálkodó egység vagy más felek számára, e leányvállalatot a 32. bekezdésnek megfelelően konszolidálnia kell. Ha a befektetéssel kapcsolatos szolgáltatásokat vagy tevékenységeket végző leányvállalat maga is befektetési gazdálkodó egység, a befektetési gazdálkodó egység anyavállalatnak e leányvállalatot a 31. bekezdésnek megfelelően az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelnie.

▼M38

Kilépési stratégiák

B85F. A gazdálkodó egység üzleti céljáról befektetési terve is szolgáltathat bizonyítékot. A befektetési gazdálkodó egységet a többi gazdálkodó egységtől megkülönböztető jellemzők egyike az, hogy a befektetési gazdálkodó egység nem tervezi határozatlan ideig tartani befektetéseit; korlátozott ideig tartja azokat. Mivel a tőkebefektetéseket és a nem pénzügyi eszközökre irányuló befektetéseket potenciálisan határozatlan ideig tartják, a befektetési gazdálkodó egységnek kilépési stratégiával kell rendelkeznie, amelyben dokumentálja, hogy miként tervezi realizálni a tőkefelértékelődést lényegében minden tőkebefektetéséből és nem pénzügyi eszközökbe történő befektetéséből. A befektetési gazdálkodó egységnek a potenciálisan határozatlan ideig tartott hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok, például a lejárat nélküli hitelviszonyt megtestesítő befektetések kapcsán is kell kilépési stratégiával rendelkeznie. A gazdálkodó egységnek nem kell minden egyes befektetés kapcsán egyedi kilépési stratégiát meghatároznia, de a különböző típusú befektetési portfóliókra különböző potenciális stratégiákat kell meghatároznia, amelyekben érdemi időkeretet rendel a befektetésekből való kilépésre. Az olyan kilépési mechanizmusok, amelyek csak nemteljesítési események, például szerződésszegés vagy nemteljesítés esetére érvényesek, ezen értékelés szempontjából nem minősülnek kilépési stratégiának.

B85G. A kilépési stratégiák befektetéstípus szerint változhatnak. Magántőkebefektetések esetében kilépési stratégia lehet például az első nyilvános ajánlattétel, a zárt körben történő értékesítés, a vállalkozás kereskedelmi értékesítése, a befektetést befogadókban lévő tulajdonosi érdekeltségek (befektetők számára történő) felosztása, az eszközök értékesítése (ideértve a befektetést befogadó eszközeinek felszámolás keretében történő értékesítését is). A nyilvános piacon forgalmazott

▼M38

tőkebefektetések esetében kilépési stratégia lehet például a befektetés zárt körben vagy nyilvános piacon történő értékesítése. Ingatlanbefektetés esetében kilépési stratégia lehet például az ingatlan szakosodott ingatlanközvetítőn keresztül vagy nyílt piacon történő értékesítése.

B85H. Előfordulhat, hogy a befektetési gazdálkodó egység befektetéssel rendelkezik egy másik befektetési gazdálkodó egységben, amelyet vele kapcsolatban jogi, szabályozási, adózási vagy más hasonló üzleti megfontolásból hoztak létre. Ebben az esetben a befektető befektetési gazdálkodó egységnek nem kell kilépési stratégiával rendelkeznie az ilyen befektetés kapcsán, feltéve, hogy a befektetést befogadó befektetési gazdálkodó egység megfelelő kilépési stratégiákkal rendelkezik befektetései kapcsán.

Befektetésekből származó jövedelem

B85I. A gazdálkodó egység nem kizárólag a tőkefelértékelődés, a befektetési jövedelem, vagy mindkettő céljából fektet be, ha a gazdálkodó egység vagy a gazdálkodó egységet tartalmazó csoport (vagyis a befektetési gazdálkodó egység legfőbb anyavállalata által ellenőrzött csoport) egy másik tagja olyan más hasznot is megszerez, vagy meg kíván szerezni a gazdálkodó egység befektetései révén, amely más, a befektetést befogadóval kapcsolt viszonyban nem álló feleknek nem áll rendelkezésére. Ilyen haszon:

(a) a befektetést befogadó folyamatainak, eszközeinek vagy technológiájának megszerzése, használata, cseréje vagy kihasználása. Ide tartozik az, ha a gazdálkodó egység vagy a csoport egy másik tagja aránytalan vagy kizárólagos joggal rendelkezik bármely befektetést befogadó eszközeinek, technológiájának, termékeinek vagy szolgáltatásainak megszerzésére; például opciója van a befektetést befogadó eszközének megvásárlására, ha az eszköz fejlesztése sikeresnek bizonyul;

(b) a gazdálkodó egység vagy a csoport egy másik tagja és a befektetést befogadó közötti (az IFRS 11 standardban meghatározott) közös megállapodás vagy egyéb megállapodás termékek vagy szolgáltatások fejlesztésére, előállítására, forgalmazására vagy nyújtására;

(c) a gazdálkodó egységnek vagy a csoport egy másik tagjának a kölcsönéhez a befektetést befogadó által fedezetként adott pénzügyi biztosítékok vagy eszközök (ha a befektetési gazdálkodó egység továbbra is fedezetként használhatja a befektetést befogadóban lévő befektetését bármely más kölcsönéhez);

(d) a gazdálkodó egység kapcsolt felének opciója arra, hogy a gazdálkodó egységnek a befektetést befogadóban meglévő tulajdonosi érdekeltségét a gazdálkodó egységtől vagy a csoport egy másik tagjától megvásárolja;

(e) – a B85J. bekezdésben ismertetett kivétellel – a gazdálkodó egység vagy a csoport egy másik tagja és a befektetést befogadó közötti olyan ügyletek, amelyek:

i. feltételei nem állnak a befektetést befogadóval, a gazdálkodó egységgel vagy a csoport egy másik tagjával kapcsolt viszonyban nem álló felek rendelkezésére;

ii. nem valós értékűek; vagy

▼M38

iii. lényeges részét képviselik a befektetést befogadó vagy a gazdálkodó egység üzleti tevékenységének, ideértve a csoport más tagjainak üzleti tevékenységét is.

B85J. Előfordulhat, hogy a befektetési gazdálkodó egység azt a stratégiát követi, hogy ugyanazon iparág, piac vagy földrajzi térség egynél több befektetést befogadójába fektet be, és így kihasználja az érintett befektetést befogadóktól származó tőkefelértékelődést vagy befektetési jövedelmet növelő szinergiákat. A B85I. bekezdés (e) pontja ellenére a gazdálkodó egység nem veszti el a befektetési gazdálkodó egységként való besorolás lehetőségét pusztán azért, mert az ilyen befektetést befogadók kereskednek egymással.

Valós értéken történő értékelés

B85K. A befektetési gazdálkodó egység fogalommeghatározásának alapvető eleme, hogy a befektetési gazdálkodó egység lényegében minden befektetésének teljesítményét valós értéken értékeli és elemzi, mivel a valós érték alkalmazása sokkal relevánsabb eredményekhez vezet, mint például a leányvállalatok konszolidálása vagy a tőkemódszer alkalmazása a társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban levő érdekeltségek kapcsán. Annak bizonyítása érdekében, hogy megfelel a fogalommeghatározás ezen elemének, a gazdálkodó egység:

(a) valósérték-információkkal látja el befektetőit és lényegében minden befektetését valós értéken értékeli pénzügyi kimutatásaiban, amikor az IFRS-ek a valós érték alkalmazását előírják vagy megengedik; valamint

(b) a valósérték-információkat belső úton jelenti a gazdálkodó egység (az IAS 24 standard meghatározása szerinti) kulcspozícióban lévő vezetőinek, akik elsődlegesen a valós értéket használják értékelési jellemzőként lényegében minden befektetésük teljesítményének elemzéséhez és befektetési döntéseikhez.

B85L. A B85K. bekezdés (a) pontjában szereplő előírás teljesítéséhez a befektetési gazdálkodó egység:

(a) a befektetési célú ingatlanok értékeléséhez minden esetben az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standard valósérték-modelljét választja;

(b) társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban levő befektetési kapcsán az IAS 28 standard tőkemódszerének alkalmazása alóli kivételt választja; valamint

(c) pénzügyi eszközeit valós értéken, az IFRS 9 standard előírásainak megfelelően értékeli.

B85M. Előfordulhat, hogy a befektetési gazdálkodó egységnek nem befektetési célú eszközei is vannak, például központi irodaépülete és kapcsolódó berendezései, és pénzügyi kötelezettségei is lehetnek. A befektetési gazdálkodó egység fogalommeghatározásának a 27. bekezdés (c) pontjában előírt, valós értéken történő értékelésre vonatkozó eleme a befektetési gazdálkodó egység befektetéseire vonatkozik. Ennek megfelelően a befektetési gazdálkodó egységnek a nem befektetési célú eszközeit és a kötelezettségeit nem kell valós értéken értékelnie.

A befektetési gazdálkodó egység jellemző tulajdonságai

B85N. A gazdálkodó egységnek annak megállapításához, hogy megfelel-e a befektetési gazdálkodó egység fogalommeghatározásának, azt kell megfontolnia, hogy rendelkezik-e a azok jellemzői tulajdonságaival (lásd a 28. bekezdést). E jellemző tulajdonságok közül egynek vagy többnek a hiánya nem zárja ki szükségszerűen a gazdálkodó egység befektetési gazdálkodó egységként való besorolását, de jelzi, hogy további mérlegelés szükséges annak megállapításához, hogy a gazdálkodó egység befektetési gazdálkodó egység-e.

▼M38

Egynél több befektetés

B85O. Egy befektetési gazdálkodó egység jellemzően több befektetést tart a kockázat diverzifikációja és a megtérülés maximalizálása érdekében. A gazdálkodó egység a befektetési portfóliót közvetlenül vagy közvetve tarthatja, például úgy, hogy egyetlen befektetést tart egy másik befektetési gazdálkodó egységben, amely viszont több befektetéssel rendelkezik.

B85P. Időnként előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység csupán egyetlen befektetést tart. Mindazonáltal egyetlen befektetés tartása nem szükségszerűen akadályozza meg, hogy a gazdálkodó egység megfeleljen a befektetési gazdálkodó egység fogalommeghatározásának. A befektetési gazdálkodó egység például azért tarthat csupán egyetlen befektetést, mert:

(a) induló időszakában van, és még nem azonosított megfelelő befektetéseket, következésképpen még nem hajtotta végre a több befektetés megszerzésére irányuló befektetési tervét;

(b) még nem pótolta elidegenített befektetéseit;

(c) létrehozásának célja a befektetők pénzeszközeinek összevonása egyetlen befektetésbe, ha az érintett befektetés egyedi befektetők által nem megvalósítható (például ha az előírt befektetési minimum túl magas az egyedi befektetők számára); vagy

(d) felszámolás alatt áll.

Egynél több befektető

B85Q. A befektetési gazdálkodó egység jellemzően több olyan befektetővel rendelkezik, amelyek pénzeszközeiket a célból vonják össze, hogy hozzáférjenek olyan befektetéskezelési szolgáltatásokhoz és befektetési lehetőségekhez, amelyekhez egyénileg esetleg nem férnének hozzá. A több befektető léte csökkenti annak valószínűségét, hogy a gazdálkodó egység vagy a gazdálkodó egységet tartalmazó csoport más tagja a tőkefelértékelődésen vagy a befektetési jövedelmen túl egyéb hasznokat szerez (lásd a B85I. bekezdést).

B85R. Más esetben előfordulhat, hogy a befektetési gazdálkodót egyetlen olyan befektető alkotja vagy olyan egyetlen befektető hozza létre, amely egy tágabb befektetői csoport érdekeit képviseli vagy támogatja (például nyugdíjalap, kormányzati befektetési alap, családi alapítvány).

B85S. Időnként előfordulhat az is, hogy a gazdálkodó egység ideiglenesen csupán egyetlen befektetővel rendelkezik. A befektetési gazdálkodó egység például azért rendelkezhet csupán egyetlen befektetővel, mert:

(a) még nem ért véget az első ajánlattétel időszaka, és a gazdálkodó egység aktívan keresi az alkalmas befektetőket;

(b) még nem azonosított alkalmas befektetőket a visszaváltott tulajdonosi érdekeltségek pótlására; vagy

(c) felszámolás alatt áll.

Nem kapcsolt befektetők

B85T. A befektetési gazdálkodó egység jellemzően több olyan befektetővel rendelkezik, amelyek nem (az IAS 24 standard meghatározása szerinti) kapcsolt felei a gazdálkodó egységnek vagy a gazdálkodó egységet tartalmazó csoport más tagjának. A nem kapcsolt befektetők léte csökkenti annak valószínűségét, hogy a gazdálkodó egység vagy a gazdálkodó egységet tartalmazó csoport más tagja a tőkefelértékelődésen vagy a befektetési jövedelmen túl egyéb hasznokat szerez (lásd a B85I. bekezdést).

▼M38

B85U. Mindazonáltal a gazdálkodó egység még akkor is befektetési gazdálkodó egységnek minősülhet, ha befektetői vele kapcsolt viszonyban állnak. A befektetési gazdálkodó egység például létrehozhat olyan, különálló „párhuzamos” alapot alkalmazottai egy csoportja (például kulcspozícióban lévő vezetői) vagy más kapcsolt fél befektető(k) számára, amely a gazdálkodó egység fő befektetési alapjának befektetéseit másolja. Ez a párhuzamos alap még akkor is befektetési gazdálkodó egységnek minősülhet, ha minden befektetője kapcsolt fél.

Tulajdonosi érdekeltségek

B85V. A befektetési gazdálkodó egység jellemzően, de nem kötelezően, különálló jogi személy. A befektetési gazdálkodó egységben lévő tulajdonosi érdekeltségek jellemzően a befektetési gazdálkodó egység nettó eszközeinek arányos hányadát képviselő részvénytőke vagy hasonló érdekeltség (például törzsbetét) formáját öltik. Mindazonáltal az, hogy a meglévő különböző típusú befektetők közül egyesek csupán egy adott befektetés vagy egy adott befektetési kategória kapcsán rendelkeznek jogokkal, vagy a nettó eszközökből különböző arányban részesednek, nem akadályozza meg, hogy a gazdálkodó egység befektetési gazdálkodó egységnek minősüljön.

B85W. Emellett a gazdálkodó egység még akkor is befektetési gazdálkodó egységnek minősülhet, ha a benne lévő tulajdonosi érdekeltségek jelentős része olyan kötelezettség formáját ölti, amely a többi alkalmazandó IFRS-nek megfelelően nem tekinthető részvénytőkének, feltéve, hogy a kötelezettség birtokosait illető hozamok követik a gazdálkodó egység nettó eszközeinek valós érték változásait.

▼M32

SZÁMVITELI KÖVETELMÉNYEK

Konszolidációs eljárások

B86. Konszolidált pénzügyi kimutatások:

(a) összekapcsolják az anyavállalat és leányvállalatai eszközeit, kötelezettségeit, saját tőkéjét, bevételeit, ráfordításait és cash flow-it.

(b) beszámítják (kiszűrik) az anyavállalatnak a leányvállalatokban lévő befektetései könyv szerinti értékét, valamint az anyavállalat részesedését a leányvállalatok saját tőkéjében (az IFRS 3 elmagyarázza, hogyan kell elszámolni az esetleges kapcsolódó goodwillt).

(c) teljes mértékben kiszűrik a csoporton belüli azon eszközöket és kötelezettségeket, saját tőkét, bevételt, ráfordításokat és cash-flow-kat, amelyek a csoport gazdálkodó egységei közötti ügyletekkel kapcsolatosak (a csoporton belüli ügyletekből származó, az eszközökben – például készletekben vagy befektetett eszközökben – megjelenített nyereségeket vagy veszteségeket teljesen kiszűrik). A csoporton belüli veszteségek olyan értékvesztésre utalhatnak, amelyet meg kell jeleníteni a konszolidált pénzügyi kimutatásokban. Az IAS 12 *Nyereségadók* standard azokra az átmeneti eltérésekre vonatkozik, amelyek a nyereségek és veszteségek csoporton belüli ügyletekből származó kiszűréséből erednek.

Egységes számviteli politikák

B87. Ha a csoport egyik tagja ugyanolyan ügyletekre és hasonló körülmények közötti, más eseményekre a konszolidált pénzügyi kimutatásokban alkalmazottól eltérő számviteli politikákat alkalmaz, a csoport adott tagja pénzügyi kimutatásait megfelelően módosítja a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítésekor a csoport számviteli politikáinak való megfelelés biztosítása érdekében.

▼M32

Értékelés

B88. A gazdálkodó egység a leányvállalat bevételeit és ráfordításait a konszolidált pénzügyi kimutatásokban attól az időponttól kezdve szerepelteti, amikor ellenőrzést szerez, addig az időpontig, amikor a gazdálkodó egység felhagy a leányvállalat feletti ellenőrzés gyakorlásával. A leányvállalat bevételei és ráfordításai az akvizíció időpontjára vonatkozó konszolidált pénzügyi kimutatásokban kimutatott eszközök és kötelezettségek értékén alapulnak. Például az átfogó jövedelemre vonatkozó konszolidált kimutatásban az akvizíció időpontja után elszámolt értékcsökkenési leírás a kapcsolódó értékcsökkenthető eszközök azon valós értékén alapul, amely az akvizíció időpontjára vonatkozó, konszolidált pénzügyi kimutatásokban jelenik meg.

Potenciális szavazati jogok

B89. Ha vannak potenciális szavazati jogok vagy potenciális szavazati jogokat tartalmazó egyéb származékos termékek, a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése során az anyavállalatra és a nem ellenőrző részesedésekre jutó nyereséget vagy veszteséget, és a saját tőkében bekövetkezett változásokat kizárólag a meglévő tulajdonosi érdekeltségek alapján határozzák meg, és nem veszik figyelembe a potenciális szavazati jogok vagy egyéb származékos termékek lehetséges lehívását vagy átváltását, kivéve, ha a B90. bekezdés alkalmazandó.

B90. Bizonyos körülmények között a gazdálkodó egység egy tranzakció eredményeképp lényegében tulajdonosi érdekeltséggel rendelkezik, amely aktuálisan hozzáférést biztosít a gazdálkodó egység számára a tulajdonosi érdekeltséghez kapcsolódó megtérüléshez. Ilyen körülmények között a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése során az anyavállalatra és a nem ellenőrző részesedésekre jutó arányt azon potenciális szavazati jogok és egyéb származékos termékek esetleges lehívásának figyelembevételével határozzák meg, amelyek aktuálisan hozzáférést biztosítanak a gazdálkodó egység számára a megtérüléshez.

B91. Az IFRS 9 nem vonatkozik a leányvállalatokban lévő konszolidált érdekeltségekre. Ha a potenciális szavazati jogokat tartalmazó instrumentumok lényegében aktuálisan hozzáférést biztosítanak egy leányvállalatban lévő tulajdonosi érdekeltséghez kapcsolódó megtérüléshez, az instrumentumok nem tartoznak az IFRS 9 előírásainak hatálya alá. Minden egyéb esetben a leányvállalatban potenciális szavazati jogot tartalmazó instrumentumokat az IFRS 9 szerint számolják el.

A beszámoló fordulónapja

B92. Az anyavállalat és leányvállalatai azon pénzügyi kimutatásainak, amelyeket a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése során használnak, azonos fordulónappal kell rendelkezniük. Amikor az anyavállalat beszámolási időszakának vége eltér a leányvállalat beszámolási időszakának végétől, a leányvállalat a konszolidáció céljából további pénzügyi információt készít az anyavállalat pénzügyi kimutatásaival megegyező dátummal annak lehetővé tétele érdekében, hogy az anyavállalat konszolidálhassa a leányvállalat pénzügyi információit, kivéve, ha ez kivitelezhetetlen.

B93. Ha ez kivitelezhetetlen, az anyavállalat köteles a leányvállalat pénzügyi információját annak legfrissebb pénzügyi kimutatásai felhasználásával konszolidálni, amelyeket módosítanak azon jelentős ügyletek vagy események hatásaival, amelyek a szóban forgó pénzügyi kimutatások és a konszolidált pénzügyi kimutatások fordulónapja között mennek végbe. Mindenesetre a leányvállalat pénzügyi kimutatásainak és a konszolidált pénzügyi kimutatásoknak a fordulónapja közötti eltérés nem lehet három hónapnál több, valamint a pénzügyi kimutatások beszámolási időszakainak hossza és a beszámolási időszakok végei közötti eltérésnek időszakról időszakra meg kell egyeznie.

▼M32

Nem ellenőrző részesedések

B94. A gazdálkodó egység az egyéb átfogó jövedelem nyereségét vagy veszteségét, valamint minden egyes összetevőjét köteles hozzárendelni az anyavállalat tulajdonosaihoz és a nem ellenőrző részesedésekhez. A gazdálkodó egység ezenkívül a teljes átfogó jövedelmet köteles hozzárendelni az anyavállalat tulajdonosaihoz és a nem ellenőrző részesedésekhez, akkor is, ha ez azt eredményezi, hogy a nem ellenőrző részesedéseknek negatív egyenlege lesz.

B95. Ha egy leányvállalatnak vannak olyan halmozódó elsőbbségi részvényei, amelyeket saját tőkeként soroltak be és amelyeket nem ellenőrző részesedések birtokolnak, a gazdálkodó egység függetlenül attól, hogy az osztalékot jóváhagyták-e, az ilyen részvényekre járó osztalékokkal való módosítást követően számítja ki a nettó eredményből rá eső részt.

A nem ellenőrző részesedések tulajdonában lévő hányadokban bekövetkezett változások

B96. Amikor a nem ellenőrző részesedések tulajdonában lévő saját tőke aránya megváltozik, a gazdálkodó egység köteles módosítani az ellenőrző és a nem ellenőrző részesedések könyv szerinti értékét annak érdekében, hogy tükrözze a leányvállalatokban lévő érdekeltségeikben bekövetkező változásokat. A gazdálkodó egység köteles közvetlenül a saját tőkében kimutatni a nem ellenőrző részesedések módosításának összege és a fizetett vagy kapott ellenérték valós értéke között fennálló különbséget, és hozzárendelni az anyavállalat tulajdonosaihoz.

Az ellenőrzése elvesztése

B97. Az anyavállalat két vagy több megállapodás (ügylet) révén is elveszítheti ellenőrzését a leányvállalat felett. Ugyanakkor néha a körülmények azt jelzik, hogy az összetett megállapodásokat egyetlen ügyletként kell elszámolni. Annak meghatározásakor, hogy vajon a megállapodásokat egyetlen ügyletként kell-e elszámolni, az anyavállalatnak figyelembe kell vennie a megállapodások összes feltételét és azok gazdasági hatásait. Az alábbiak közül egy vagy több lehet jelzés arra, hogy az anyavállalatnak az összetett megállapodásokat egyetlen ügyletként kell elszámolnia:

(a) Azokat ugyanabban az időpontban vagy egymásra való tekintettel kötötték meg.

(b) Egyetlen ügyletet alkotnak, amelyet egy átfogó gazdasági hatás elérésére alakítottak ki.

(c) Az egyik megállapodás bekövetkezése függ legalább egy másik megállapodás bekövetkezésétől.

(d) Az egyik megállapodás, önmagában vizsgálva, gazdaságilag nem indokolt, de gazdaságilag indokolt akkor, ha más megállapodásokkal együttesen vizsgálják. Erre példa, amikor a részvények egyik elidegenítését a piaci árfolyamnál alacsonyabban árazzák, és ezt ellensúlyozza egy ezt követő, a piaci árfolyam feletti másik elidegenítés.

B98. Ha az anyavállalat elveszti ellenőrzését a leányvállalat felett, akkor:

(a) kivezeti:

(i) a leányvállalat eszközeit (ideértve az esetleges goodwillt) és kötelezettségeit, annak az időpontnak a könyv szerinti értéke szerint, amikor az ellenőrzést elvesztette; és

(ii) a korábbi leányvállalatban fennálló nem ellenőrző részesedéseknek azon időpontban fennálló könyv szerinti értékét, amikor az ellenőrzést elvesztette (ideértve a hozzájuk rendelhető egyéb átfogó jövedelem bármely összetevőjét).

(b) megjeleníti:

(i) az ellenőrzés elvesztését eredményező ügylet, esemény vagy körülmények révén kapott ellenérték – ha volt ilyen – valós értékét;

▼M32

(ii) ha az ügylet, esemény vagy körülmény, amely az ellenőrzés elvesztését eredményezte, a leányvállalat részvényeinek felosztását vonja maga után a tulajdonosok számára, tulajdonosi minőségükben, akkor azt a felosztást; valamint

(iii) a korábbi leányvállalatban esetleg megtartott befektetést, annak az ellenőrzés elvesztésének időpontjában fennálló valós értékén.

(c) a leányvállalattal kapcsolatban az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített összegeket a B99. bekezdésben leírtak alapján átsorolja az eredménybe, vagy közvetlenül a felhalmozott eredménybe, ha ezt más IFRS-ek megkövetelik.

(d) az esetleges ebből eredő különbözetet nyereségként vagy veszteségként az anyavállalathoz hozzárendelhető eredményben jeleníti meg.

B99. Ha az anyavállalat elveszti ellenőrzését a leányvállalat felett, az anyavállalatnak minden, azzal a leányvállalattal kapcsolatban az egyéb átfogó jövedelemben korábban elszámolt összeget ugyanazon az alapon kell elszámolnia, mint amit akkor írnának elő, ha az anyavállalat a kapcsolódó eszközöket és kötelezettségeket közvetlenül idegenítette volna el. Ezért ha a korábban az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt nyereséget vagy veszteséget a kapcsolódó eszközök vagy kötelezettségek elidegenítésén keletkezett eredménybe sorolják át, az anyavállalat a nyereséget vagy veszteséget a saját tőkéből az eredménybe sorolja át (átsorolás miatti módosításként) akkor, amikor a leányvállalat felett elveszti ellenőrzését. Ha a korábban az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt átértékelési többletet az eszköz elidegenítésekor közvetlenül a felhalmozott eredménybe vezetnék át, az anyavállalat köteles az átértékelési többletet közvetlenül a felhalmozott eredménybe átvezetni, amikor a leányvállalat feletti ellenőrzését elveszti.

▼M38

A BEFEKTETÉSI GAZDÁLKODÓ EGYSÉG MINŐSÍTÉSÉBEN BEKÖVETKEZŐ VÁLTOZÁS ELSZÁMOLÁSA

B100. Ha a gazdálkodó egység többé már nem befektetési gazdálkodó egység, akkor a korábban a 31. bekezdésnek megfelelően az eredménnyel szemben valós értéken értékelt leányvállalataira az IFRS 3 standardot kell alkalmaznia. Az akvizíció vélelmezett időpontja a minősítésben bekövetkező változás napja. A vélelmezett akvizícióval kapcsolatos, előnyös vételből származó goodwill vagy nyereség értékelésekor az átvezetett vélelmezett ellenérték a leányvállalatnak az akvizíció vélelmezett időpontjában érvényes valós értéke. A minősítésben bekövetkező változás napjától minden leányvállalatot a jelen IFRS 19–24. bekezdésének megfelelően konszolidálni kell.

B101. Amikor a gazdálkodó egység befektetési gazdálkodó egységgé válik, a minősítésben bekövetkező változás napjától többé már nem konszolidálja leányvállalatait, kivéve azokat a leányvállalatokat, amelyeket a 32. bekezdésnek megfelelően továbbra is konszolidálnia kell. A befektetési gazdálkodó egység a 25. és a 26. bekezdés követelményeit úgy alkalmazza a többé már nem konszolidált leányvállalatokra, mintha az említett időpontban elvesztette volna az azok feletti ellenőrzést.

▼M32

C. függelék

Hatálybalépés napja és áttérés

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az IFRS egyéb részei.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

C1. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység a jelen IFRS-t korábban alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt, és egyidejűleg az IFRS 11, az IFRS 12, az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* és a (2011-ben módosított) IAS 28 standardot is alkalmaznia kell.

▼M37

C1A. *A Konszolidált pénzügyi kimutatások, közös megállapodások és más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele: az áttérésre vonatkozó útmutató* (az IFRS 10, az IFRS 11 és az IFRS 12 standard módosításai), amelyet 2012 júniusában bocsátottak ki, módosította a C2–C6. bekezdést és a standardot a C2A–C2B., C4A–C4C., C5A., valamint a C6A–C6B. bekezdéssel egészítette ki. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha valamely gazdálkodó egység korábbi időszakra alkalmazza az IFRS 10 standardot, erre a korábbi időszakra is alkalmaznia kell az említett módosításokat.

▼M38

C1B. A 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította a 2., a 4., a C2A., a C6A. bekezdést és az A. függeléket, és a standardot kiegészítette a 27–33., a B85A–B85W., a B100–B101. és a C3A–C3F. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett rendelkezéseket, ezt a tényt közzé kell tennie és egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást alkalmaznia kell.

▼M51

C1D. A 2014 decemberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek: A konszolidáció alóli kivétel alkalmazása* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 28 módosítása) módosította a 4., a 32., a B85C., a B85E. és a C2A. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 4A–4B. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M32

ÁTTÉRÉS

▼M37

C2. A gazdálkodó egység köteles a jelen IFRS-t visszamenőleg alkalmazni az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően, kivéve a C2A–C6. bekezdésben meghatározottakat.

▼M51

C2A. Az IAS 8 standard 28. bekezdésének előírásai ellenére, jelen IFRS első alkalmazásakor és a későbbiekben, a jelen IFRS *Befektetési gazdálkodó egységek* és *Befektetési gazdálkodó egységek: A konszolidáció alóli kivétel alkalmazása* szerint előírt módosításainak első alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek az IAS 8 28. bekezdésének f) pontjában előírt kvantitatív információt csak a jelen IFRS első alkalmazásának időpontját közvetlenül megelőző éves időszakra (a továbbiakban: közvetlenül megelőző időszak) kell bemutatnia. A gazdálkodó egység bemutathatja ezt az információt a tárgyidőszak vagy korábbi összehasonlító időszakok vonatkozásában, de nem köteles ezt megtenni.

▼M37

C2B. Ezen IFRS alkalmazásában az első alkalmazás időpontja annak az éves beszámolási időszaknak a kezdete, amelyre ezt az IFRS-t először alkalmazzák.

C3. A gazdálkodó egység a jelen IFRS első alkalmazásakor nem köteles módosítani a következők valamelyikében való részvételével kapcsolatos korábbi számvitelét:

a) olyan gazdálkodó egységek, amelyek az említett időpontban az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standardnak és a SIC 12 *Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó egységek* értelmezésnek megfelelően konszolidáltak lennének, és a jelen IFRS-nek megfelelően is konszolidáltak; vagy

▼M37

b) olyan gazdálkodó egységek, amelyek az említett időpontban az IAS 27 standardnak és a SIC 12 értelmezésnek megfelelően nem lennének konszolidáltak, és nem konszolidáltak a jelen IFRS-nek megfelelően.

▼M38

C3A. A gazdálkodó egységnek az első alkalmazás időpontjában értékelnie kell, hogy az abban az időpontban érvényes tények és körülmények alapján befektetési gazdálkodó egységnek minősül-e. Amennyiben a gazdálkodó egység az első alkalmazás időpontjában megállapítja, hogy befektetési gazdálkodó egységnek minősül, úgy a C5–C5A. bekezdés helyett a C3B–C3F. bekezdés követelményeit kell alkalmaznia.

C3B. A 32. bekezdésnek megfelelően konszolidált leányvállalatok kivételével (amelyekre a C3. és a C6. bekezdés, illetve értelemszerűen a C4–C4C. bekezdés alkalmazandó) a befektetési gazdálkodó egységnek az egyes leányvállalatokban lévő befektetéseit valós értéken, az eredménnyel szemben kell értékelnie, mint ha a jelen IFRS követelményei mindig érvényesek lettek volna. A befektetési gazdálkodó egység visszamenőleg mind az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszak, mind a közvetlenül megelőző időszak kezdetén érvényes saját tőke tekintetében elvégzi a következők eltérése miatt szükséges korrekciókat:

(a) a leányvállalat korábbi könyv szerinti értéke; valamint

(b) a befektetési gazdálkodó egység leányvállalatban levő befektetésének valós értéke.

Az egyéb átfogó jövedelemben korábban megjelenített valósérték-korrekciók kumulatív összegét az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző időszak kezdetén át kell vezetni a felhalmozott eredménybe.

C3C. Az IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* standard elfogadása előtt a befektetési gazdálkodó egységnek a befektetők vagy a vezetés felé jelentett valósérték-összegeket kell használniuk, ha ezek az összegek olyan összegeknek minősülnek, amelyekért a befektetés az értékelés időpontjában a szokásos piaci feltételek mellett gazdát cserélhetett volna jól tájékozott, üzletkötésre hajlandó felek között.

C3D. Amennyiben a leányvállalatban való befektetésnek a C3B–C3C. bekezdés szerinti értékelése (az IAS 8 standardban meghatározottak szerint) kivitelezhetetlen, a befektetési gazdálkodó egység annak a legkorábbi időszaknak a kezdetétől köteles alkalmazni jelen IFRS előírásait, amelynek tekintetében a C3B–C3C. bekezdés alkalmazása kivitelezhető; ez lehet a tárgyidőszak is. A befektetőnek visszamenőleg módosítania kell az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszakot, kivéve, ha a tárgyidőszak annak a legkorábbi időszaknak a kezdete, melynek tekintetében e bekezdés alkalmazása kivitelezhető. Ebben az esetben a saját tőke korrekcióját a tárgyidőszak kezdetén kell megjeleníteni.

C3E. Amennyiben a befektetési gazdálkodó egység jelen IFRS első alkalmazásának időpontja előtt elidegenítette a leányvállalatban lévő befektetését vagy az felett elvesztette ellenőrzését, úgy nem köteles módosítani az említett leányvállalattal kapcsolatos korábbi elszámolásait.

C3F. Amennyiben a gazdálkodó egység az IFRS 10 standard első alkalmazásának időpontjánál későbbi időszakban alkalmazza a *Befektetési gazdálkodó egységekben* előírt módosításokat, úgy a C3A–C3E. bekezdésben említett „első alkalmazás időpontja” hivatkozás alatt „annak az éves beszámolási időszaknak a kezdete, amelyre vonatkozóan a 2012 októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységekben* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosításában) előírt módosításokat első ízben alkalmazzák” értendő.

▼M37

C4. Amennyiben az első alkalmazás időpontjában a befektető megállapítja, hogy konszolidálnia kell egy befektetést befogadót, amely nem került konszolidálásra az IAS 27 standardnak és a SIC 12 értelmezésnek megfelelően, a befektetőnek:

a) amennyiben a befektetést befogadó (az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardban meghatározott) üzleti tevékenység, oly módon kell értékelnie a szóban forgó, korábban nem konszolidált befektetést befogadóban lévő eszközöket, kötelezettségeket és nem ellenőrző részesedéseket, mintha a befektetést befogadót konszolidálták volna (és így az IFRS 3 standardnak megfelelően akvizíciós elszámolást alkalmaztak volna) attól a naptól kezdve, hogy a befektető ellenőrzést szerzett a szóban forgó befektetést befogadó felett a jelen IFRS követelményei alapján. A befektetőnek visszamenőleg módosítania kell az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszakot. Amennyiben az ellenőrzés megszerzésének időpontja korábbi, mint a közvetlenül megelőző időszak kezdete, a befektető a saját tőke közvetlenül megelőző időszak kezdetére vonatkozó módosításaként köteles megjeleníteni a következők közötti különbözetet:

   i. a megjelenített eszközök, kötelezettségek és nem ellenőrző részesedések összege; valamint

   ii. a befektető befektetést befogadóban való részvételének korábbi könyv szerinti értéke.

b) amennyiben a befektetést befogadó (az IFRS 3 standardban meghatározottak szerint) nem üzleti tevékenység, oly módon kell értékelnie a szóban forgó, korábban nem konszolidált befektetést befogadóban lévő eszközöket, kötelezettségeket és nem ellenőrző részesedéseket, mintha a befektetést befogadót konszolidálták volna (az IFRS 3 standardban leírt akvizíciós módszer alkalmazásával, a befektetést befogadó számára bármilyen goodwill kimutatása nélkül) attól a naptól kezdve, hogy a befektető ellenőrzést szerzett a szóban forgó befektetést befogadó felett a jelen IFRS követelményei alapján. A befektetőnek visszamenőleg módosítania kell az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszakot. Amennyiben az ellenőrzés megszerzésének időpontja korábbi, mint a közvetlenül megelőző időszak kezdete, a befektető a saját tőke közvetlenül megelőző időszak kezdetére vonatkozó módosításaként köteles megjeleníteni a következők közötti különbözetet:

   i. a megjelenített eszközök, kötelezettségek és nem ellenőrző részesedések összege; és

   ii. a befektető befektetést befogadóban való részvételének korábbi könyv szerinti értéke.

C4A. Amennyiben a befektetést befogadó eszközeinek, kötelezettségeinek és nem ellenőrző részesedéseinek a C4. bekezdés a) vagy b) pont szerinti értékelése kivitelezhetetlen (az IAS 8 standardban meghatározottak szerint), a befektetőnek:

a) ha a befektetést befogadó üzleti tevékenység, az IFRS 3 standard előírásait kell alkalmaznia az akvizíció vélelmezett időpontjától. Az akvizíció vélelmezett időpontja annak a legkorábbi időszaknak a kezdete, amelynek tekintetében a C4. bekezdés a) pontjának alkalmazása kivitelezhető; ez lehet a tárgyidőszak is.

b) ha a befektetést befogadó nem üzleti tevékenység, az IFRS 3 standardban leírt akvizíciós módszert kell alkalmaznia, anélkül, hogy bármilyen goodwillt megjelenítene a befektetést befogadó számára az akvizíció vélelmezett időpontjától. Az akvizíció vélelmezett időpontja annak a legkorábbi időszaknak a kezdete, amely tekintetében a C4. bekezdés b) pontjának alkalmazása kivitelezhető; ez lehet a tárgyidőszak is.

▼**M37**

A befektetőnek visszamenőleg módosítania kell az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszakot, kivéve, ha a tárgyidőszak az a legkorábbi időszak, amely tekintetében e bekezdés alkalmazása kivitelezhető. Amennyiben az akvizíció vélelmezett időpontja korábbi, mint a közvetlenül megelőző időszak kezdete, a befektető a saját tőke közvetlenül megelőző időszak kezdetére vonatkozó módosításaként köteles megjeleníteni a következők közötti különbözetet:

a) a megjelenített eszközök, kötelezettségek és nem ellenőrző részesedések összege; valamint

b) a befektető befektetést befogadóban való részvételének korábbi könyv szerinti értéke.

Amennyiben a tárgyidőszak az a legkorábbi időszak, amely tekintetében e bekezdés alkalmazása kivitelezhető, a saját tőke módosítását a tárgyidőszak kezdetén kell megjeleníteni.

C4B. Amennyiben a befektető alkalmazza a C4–C4A. bekezdést és az ellenőrzés ezen IFRS szerinti megszerzésének időpontja későbbi, mint a 2008-ban módosított IFRS 3 (IFRS 3 [2008]) hatálybalépésének napja, a C4. és a C4A. bekezdésben az IFRS 3 standardra való hivatkozásokat az IFRS 3 (2008) standardra történő hivatkozásként kell értelmezni. Amennyiben az ellenőrzés megszerzésének időpontja megelőzi az IFRS 3 (2008) hatálybalépésének napját, a befektetőnek vagy az IFRS 3 (2008) standardot vagy a 2004-ben kibocsátott IFRS 3 standardot kell alkalmaznia.

C4C. Amennyiben a befektető alkalmazza a C4–C4A. bekezdést és az ellenőrzés ezen IFRS szerinti megszerzésének időpontja későbbi, mint a 2008-ban módosított IAS 27 (IAS 27 [2008]) hatálybalépésének napja, a befektetőnek minden olyan időszakra alkalmaznia kell ezen IFRS előírásait, amelynek tekintetében a befektetést befogadó a C4–C4A. bekezdésnek megfelelően visszamenőleg konszolidálásra kerül. Amennyiben az ellenőrzés megszerzésének időpontja megelőzi az IAS 27 (2008) hatálybalépésének napját, a befektetőnek a következők valamelyikét kell alkalmaznia:

a) ezen IFRS előírásait minden olyan időszakra, amelynek tekintetében a befektetést befogadó a C4–C4A. bekezdésnek megfelelően visszamenőleg konszolidálásra került; vagy

b) a 2003-ban kibocsátott IAS 27 (IAS 27 [2003]) előírásait az IAS 27 (2008) hatálybalépésének napját megelőző időszakokra, majd az ezt követő időszakokra a jelen IFRS előírásait.

C5. Amennyiben az első alkalmazás időpontjában a befektető megállapítja, hogy a továbbiakban nem fog konszolidálni egy olyan befektetést befogadót, amelyet az IAS 27 standard és a SIC-12 értelmezés szerint konszolidáltak, a befektetőnek olyan értéken kell értékelnie a befektetést befogadóban levő érdekeltségét, amelyen akkor értékelte volna, ha a jelen IFRS előírásai hatályosak lettek volna abban az időpontban, amikor a befektetőnek érdekeltsége keletkezett a befektetést befogadóban (de nem szerzett felette ellenőrzést ezen IFRS-nek megfelelően), illetve elvesztette felette az ellenőrzést. A befektetőnek visszamenőleg módosítania kell az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszakot. Amennyiben az az időpont, amikor a befektetőnek érdekeltsége keletkezett a befektetést befogadóban (de nem szerzett felette ellenőrzést ezen IFRS-nek megfelelően), illetve elvesztette felette az ellenőrzést, korábbi, mint a közvetlenül megelőző időszak kezdete, a befektető a saját tőke közvetlenül megelőző időszak kezdetére vonatkozó módosításaként köteles megjeleníteni a következők közötti különbözetet:

a) az eszközök, kötelezettségek és nem ellenőrző részesedések korábbi könyv szerinti értéke; valamint

b) a befektető befektetést befogadóban való érdekeltségének megjelenített értéke.

▼M37

C5A. Amennyiben a befektetést befogadóban való érdekeltségnek a C5. bekezdés szerinti értékelése kivitelezhetetlen (az IAS 8 standardban meghatározottak szerint) a befektető annak a legkorábbi időszaknak a kezdetétől köteles alkalmazni jelen IFRS előírásait, amelynek tekintetében a C5. bekezdés alkalmazása kivitelezhető; ez lehet a tárgyidőszak is. A befektetőnek visszamenőleg módosítania kell az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszakot, kivéve, ha a tárgyidőszak annak a legkorábbi időszaknak a kezdete, melynek tekintetében e bekezdés alkalmazása kivitelezhető. Amennyiben az az időpont, amikor a befektetőnek érdekeltsége keletkezett a befektetést befogadóban (de nem szerzett felette ellenőrzést ezen IFRS-nek megfelelően), illetve elvesztette felette az ellenőrzést, korábbi, mint a közvetlenül megelőző időszak kezdete, a befektető a saját tőke közvetlenül megelőző időszak kezdetére vonatkozó módosításaként köteles megjeleníteni a következők közötti különbözetet:

a) az eszközök, kötelezettségek és nem ellenőrző részesedések korábbi könyv szerinti értéke; valamint

b) a befektető befektetést befogadóban való érdekeltségének megjelenített értéke.

Amennyiben a tárgyidőszak az a legkorábbi időszak, amely tekintetében e bekezdés alkalmazása kivitelezhető, a saját tőke módosítását a tárgyidőszak kezdetén kell megjeleníteni.

C6. A 23., a 25., a B94. és a B96–B99. bekezdés az IAS 27 standard 2008-as módosítása, amelyek átkerült az IFRS 10 standardba. A gazdálkodó egységnek az alábbiak szerint kell alkalmaznia az említett bekezdések előírásait, kivéve, ha a gazdálkodó egység alkalmazza a C3. bekezdést vagy a C4–C5A. bekezdést köteles alkalmazni:

▼M32

(a) A gazdálkodó egység nem állapíthatja meg újra az eredmény hozzárendelését a B94. bekezdésben szereplő módosítás első alkalmazását megelőző beszámolási időszakokra.

(b) A 23. és a B96. bekezdésben foglalt, a leányvállalat feletti ellenőrzés megszerzése után a tulajdonosi érdekeltségek változásainak elszámolásával kapcsolatos előírások nem vonatkoznak azokra a változásokra, amelyek a módosításoknak a gazdálkodó egység által történő első alkalmazását megelőzően következtek be.

(c) A gazdálkodó egység nem állapíthatja meg újra egy korábbi leányvállalatban lévő befektetés könyv szerinti értékét, ha az ellenőrzést elvesztette, mielőtt a 25. és a B97–B99. bekezdésben szereplő módosításokat először alkalmazta. Emellett a gazdálkodó egység nem számíthatja ki újra a leányvállalat elvesztésével kapcsolatos, a 25. és a B97–B99. bekezdésben szereplő módosítások alkalmazását megelőzően elszámolt nyereséget vagy veszteséget.

▼M37

Hivatkozások a közvetlenül megelőző időszakra

▼M38

C6A. A C3B–C5A. bekezdésben az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves időszakra (a közvetlenül megelőző időszak) való hivatkozások ellenére a gazdálkodó egység bemutathat módosított összehasonlító információkat is bármely korábbi bemutatott időszak vonatkozásában, de nem köteles ezt megtenni. Amennyiben a gazdálkodó egység bemutat módosított összehasonlító információkat bármely korábbi időszak vonatkozásában, úgy a C3B–C5A. bekezdésben említett „közvetlenül megelőző időszak” hivatkozás alatt „legkorábbi bemutatott módosított összehasonlító időszak” értendő.

▼M37

C6B. Amennyiben a gazdálkodó egység módosítatlan összehasonlító információt mutat be bármely korábbi időszak vonatkozásában, egyértelműen azonosítania kell a módosítatlan információt, utalnia kell arra, hogy azt eltérő alapon készítették, és ismertetnie kell ezt az alapot.

▼**M32**

Hivatkozások az IFRS 9 standardra

C7. Ha a gazdálkodó egység alkalmazza a jelen IFRS-t, de még nem alkalmazza az IFRS 9 standardot, akkor a jelen IFRS-ben szereplő, az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardra* való hivatkozásként kell értelmezni.

EGYÉB IFRS-EK VISSZAVONÁSA

C8. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi a (2008-ban módosított) IAS 27 standardban szereplő, a konszolidált pénzügyi kimutatásokra vonatkozó követelményeket.

C9. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi továbbá a SIC-12 *Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó egységek* értelmezést.

▼M32

IFRS 11 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Közös megállapodások

CÉL

1. A jelen IFRS célja, hogy meghatározza az olyan gazdálkodó egységek pénzügyi beszámolására vonatkozó elveket, amelyek közös ellenőrzés alatt lévő megállapodásokban (azaz *közös megállapodások*ban) rendelkeznek érdekeltséggel.

A célkitűzés megvalósítása

2. Az 1. bekezdésben szereplő célkitűzés teljesítése érdekében a jelen IFRS meghatározza a *közös ellenőrzés* fogalmát, és előírja, hogy az a gazdálkodó egység, amely *félként szerepel egy közös megállapodásban*, határozza meg annak a közös megállapodásnak a fajtáját, amelyben részt vesz, oly módon, hogy értékeli jogait és kötelmeit, valamint előírja, hogy az említett jogokat és kötelmeket az adott közös megállapodás fajtájának megfelelően számolja el.

HATÓKÖR

3. A jelen IFRS-t minden olyan gazdálkodó egység köteles alkalmazni, amely közös megállapodásban félként szerepel.

KÖZÖS MEGÁLLAPODÁSOK

4. A közös megállapodás olyan megállapodás, amely felett két vagy több fél közös ellenőrzést gyakorol.

5. A közös megállapodás a következő tulajdonságokkal rendelkezik:

(a) **A feleket szerződéses megállapodás köti (lásd a B2–B4. bekezdést).**

(b) **A szerződéses megállapodás az említett felek közül kettőnek vagy többnek közös ellenőrzést biztosít a megállapodás felett (lásd a 7–13. bekezdést).**

6. A közös megállapodás *közös tevékenység* vagy *közös vállalkozás* lehet.

Közös ellenőrzés

7. A közös ellenőrzés egy megállapodás felett gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása, amely kizárólag akkor áll fenn, ha a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos döntésekhez az ellenőrzésben részt vevő felek egyhangú hozzájárulása szükséges.

8. Egy megállapodásban félként szereplő gazdálkodó egység köteles értékelni, hogy a szerződéses megállapodás minden félnek vagy a felek egy csoportjának biztosítja-e a megállapodás együttes ellenőrzését. Az összes fél, illetve a felek egy csoportja akkor gyakorol együttes ellenőrzést a megállapodás felett, ha kötelesek együttesen eljárni a megállapodás hozamait jelentős mértékben befolyásoló tevékenységek (azaz a lényeges tevékenységek) irányítása érdekében.

9. Miután megállapításra került, hogy az összes fél, illetve a felek egy csoportja együttes ellenőrzést gyakorol a megállapodás felett, közös ellenőrzés csak akkor áll fenn, ha a lényeges tevékenységekre vonatkozó döntésekhez a megállapodást együttesen ellenőrző felek egyhangú hozzájárulása szükséges.

10. A közös megállapodásban egyik fél sem ellenőrizheti a megállapodást önállóan. Egy megállapodás felett közös ellenőrzést gyakorló fél megakadályozhatja, hogy bármely más fél vagy a felek egy csoportja ellenőrzést gyakoroljon a megállapodás felett.

▼M32

11. Egy megállapodás közös megállapodás lehet akkor is, ha nem minden benne szereplő fél rendelkezik a megállapodás tekintetében közös ellenőrzéssel. A jelen IFRS megkülönbözteti azokat a feleket, amelyek közös ellenőrzést gyakorolnak egy közös megállapodás felett (*közös tevékenységet végző személyek* vagy *közös vállalkozás tulajdonosai*), és azokat a feleket, amelyek részt vesznek egy közös megállapodásban, azonban nem gyakorolnak közös ellenőrzést felette.

12. A gazdálkodó egységnek józan mérlegelésre lesz szüksége annak értékelésekor, hogy az összes fél vagy a felek egy csoportja közös ellenőrzést gyakorol-e egy megállapodás felett. A gazdálkodó egység ezen értékelés során köteles az összes tényt és körülményt figyelembe venni (lásd a B5–B11. bekezdést).

13. Ha a tények és a körülmények megváltoznak, a gazdálkodó egység köteles újra értékelni, hogy még mindig közös ellenőrzést gyakorol-e a megállapodás felett.

A közös megállapodás fajtái

14. A gazdálkodó egység köteles megállapítani annak a közös megállapodásnak a típusát, amelyben érdekelt. A közös megállapodás közös tevékenységként vagy közös vállalkozásként történő besorolása a megállapodásban szereplő felek jogaitól és kötelmeitől függ.

15. A közös tevékenység olyan közös megállapodás, amelynek keretében a megállapodás felett közös ellenőrzést gyakorló felek a megállapodással kapcsolatos, eszközökre vonatkozó jogokkal és kötelezettségekre vonatkozó kötelmekkel rendelkeznek. Ezeket a feleket közös tevékenységet végző személyeknek nevezzük.

16. A közös vállalkozás olyan közös megállapodás, amelynek keretében a megállapodás felett közös ellenőrzést gyakorló felek a megállapodás nettó eszközeire vonatkozó jogokkal rendelkeznek. Ezeket a feleket közös vállalkozás tulajdonosainak nevezzük.

17. A gazdálkodó egység józan mérlegelés alkalmazásával állapítja meg, hogy egy közös megállapodás közös tevékenység-e vagy közös vállalkozás. A gazdálkodó egység köteles megállapítani annak a közös megállapodásnak a típusát, amelyben érdekelt, azáltal, hogy figyelembe veszi a megállapodásból eredő jogait és kötelmeit. A gazdálkodó egység a jogait és a kötelmeit a megállapodás felépítése és jogi formája, a felek által a szerződéses megállapodásban elfogadott feltételek, és – adott esetben – az egyéb tények és körülmények alapján értékeli (lásd a B12–B33. bekezdést).

18. A feleket olykor keretszerződés köti, amely egy vagy több tevékenység elvállalása tekintetében meghatározza az általános szerződési feltételeket. A keretszerződés előírhatja, hogy a felek különböző közös megállapodásokat létesítsenek a megállapodás részét képező konkrét tevékenységek tekintetében. Bár ezek a közös megállapodások ugyanahhoz a keretszerződéshez kapcsolódnak, eltérő típusúak lehetnek, ha a felek jogai és kötelmei különbözőek a keretszerződésben szereplő különböző tevékenységek esetében. Következésképpen a közös tevékenységek és a közös vállalkozások egymás mellett is létezhetnek, ha a felek olyan különböző tevékenységekbe fognak, amelyek ugyanannak a keretszerződésnek képezik a részét.

19. Ha megváltoznak a tények és a körülmények, a gazdálkodó egység köteles újra értékelni, hogy megváltozott-e annak a közös megállapodásnak a típusa, amelyben érdekelt.

▼M32

A KÖZÖS MEGÁLLAPODÁSBAN SZEREPLŐ FELEK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAI

Közös tevékenységek

20. A közös tevékenységet végző személy a közös tevékenységben lévő érdekeltségével kapcsolatban köteles megjeleníteni az alábbiakat:

(a) **eszközeit, beleértve a közösen birtokolt eszközök rá eső részét is;**

(b) **kötelezettségeit, beleértve a közösen vállalt kötelezettségek rá eső részét is;**

(c) **a közös tevékenységből származó teljesítmény rá eső részének eladásából származó bevételét;**

(d) **a közös tevékenység teljesítményének eladásából származó bevétel rá eső részét; és**

(e) **ráfordításait, beleértve a közösen vállalt ráfordítások rá eső részét is;**

21. A közös tevékenységet végző személy a közös tevékenységben lévő érdekeltségével kapcsolatos eszközeit, kötelezettségeit, bevételeit és ráfordításait az adott eszközökre, kötelezettségekre, bevételekre és ráfordításokra vonatkozó IFRS-ek szerint köteles elszámolni.

▼M46

21A. Amennyiben egy gazdálkodó egység érdekeltséget szerez egy olyan közös tevékenységben, amelynek tevékenysége az IFRS 3 standardban meghatározottak szerint üzleti tevékenységnek minősül, a 20. bekezdéssel összhangban részesedése mértékéig alkalmaznia kell az IFRS 3 standardban és más, az ezen IFRS-ben nyújtott iránymutatással nem ellentétes IFRS-ekben rögzített valamennyi, az üzleti kombinációk számvitelére vonatkozó alapelvet, és közzé kell tennie az ezen IFRS-ekben az üzleti kombinációkkal kapcsolatban előírt információkat. Ez egyaránt vonatkozik a kezdeti érdekeltségre és a további érdekeltségekre olyan közös tevékenységben, amelynek tevékenysége üzleti tevékenységnek minősül. Az ilyen közös tevékenységben szerzett érdekeltség számviteli elszámolását részletesen a B33A-B33D. bekezdések határozzák meg.

▼M32

22. Az olyan ügyletek elszámolása, mint az eszközök adásvétele, rendelkezésre bocsátása vagy beszerzése valamely gazdálkodó egység és egy olyan közös tevékenység között, amelyben közös tevékenységet gyakorol, a B34–B37. bekezdésben került meghatározásra.

23. Az a fél, aki részt vesz egy közös tevékenységben, azonban afelett nem gyakorol közös ellenőrzést, szintén köteles a 20–22. bekezdésnek megfelelően elszámolni a megállapodásban lévő érdekeltségét, amennyiben a szóban forgó fél a közös tevékenységgel kapcsolatos eszközökre vonatkozó jogokkal és a közös tevékenységgel kapcsolatos kötelezettségekre vonatkozó kötelmekkel rendelkezik. Ha egy olyan fél, aki részt vesz egy közös tevékenységben, azonban afelett nem gyakorol közös ellenőrzést, nem rendelkezik az eszközökre vonatkozó jogokkal és a kötelezettségekre vonatkozó kötelmekkel az adott közös tevékenységgel kapcsolatban, a közös tevékenységben lévő érdekeltségét az adott érdekeltségre vonatkozó IFRS-eknek megfelelően köteles elszámolni.

Közös vállalkozások

24. A közös vállalkozás tulajdonosa a közös vállalkozásban lévő érdekeltségét befektetésként köteles megjeleníteni, és köteles ezt a befektetést a tőkemódszerrel elszámolni az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standardnak megfelelően, kivéve, ha a gazdálkodó egység az említett standardban meghatározottak szerint mentesül a tőkemódszer alkalmazása alól.

25. Az a fél, aki részt vesz egy közös vállalkozásban, azonban afelett nem gyakorol közös ellenőrzést, köteles a megállapodásban lévő érdekeltségét az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardnak megfelelően elszámolni, kivéve, ha jelentős befolyást gyakorol a közös vállalkozás felett, amely esetben a (2011-ben módosított) IAS 28 standardnak megfelelően köteles azt elszámolni.

▼M32

EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK

26. Egyedi pénzügyi kimutatásaiban a közös tevékenységet végző személy vagy a közös vállalkozás tulajdonosa köteles elszámolni az alábbiakban meglévő érdekeltségét:

(a) **a 20–22. bekezdés szerinti közös tevékenység;**

(b) **az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standard 10. bekezdése szerinti közös vállalkozás.**

27. Az a fél, aki részt vesz valamilyen közös megállapodásban, azonban afelett nem gyakorol közös ellenőrzést, köteles az egyedi pénzügyi kimutatásaiban elszámolni az alábbiakban meglévő érdekeltségét:

(a) **a 23. bekezdés szerinti közös tevékenység;**

(b) **az IFRS 9 szerinti közös vállalkozás, kivéve, ha a gazdálkodó egység jelentős befolyást gyakorol a közös vállalkozás felett, amely esetben a (2011-ben módosított) IAS 27 standard 10. bekezdését kell alkalmaznia.**

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

közös megállapodás	Olyan megállapodás, amely felett két vagy több fél **közös ellenőrzést** gyakorol.
közös ellenőrzés	Egy megállapodás felett gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása, amely kizárólag akkor áll fenn, ha a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos döntésekhez az ellenőrzésben részt vevő felek egyhangú hozzájárulása szükséges.
közös tevékenység	Olyan **közös megállapodás**, amelynek keretében a megállapodás felett **közös ellenőrzés**t gyakorló felek a megállapodással kapcsolatos eszközökre vonatkozó jogokkal és a megállapodással kapcsolatos kötelezettségekre vonatkozó kötelmekkel rendelkeznek.
közös tevékenységet végző személy	A **közös tevékenység**ben részt vevő, a közös tevékenység felett **közös ellenőrzés**t gyakorló fél.
közös vállalkozás	Olyan **közös megállapodás**, amelynek keretében a megállapodás felett **közös ellenőrzés**t gyakorló felek a megállapodás nettó eszközeire vonatkozó jogokkal rendelkeznek.
közös vállalkozás tulajdonosa	A **közös vállalkozás**ban részt vevő, a közös vállalkozás felett **közös ellenőrzés**t gyakorló fél.
közös megállapodásban szereplő fél	Olyan gazdálkodó egység, amely részt vesz egy **közös megállapodás**ban, tekintet nélkül arra, hogy **közös ellenőrzés**t gyakorol-e a megállapodás felett.

▼M32

külön jogalany	Egy elkülönülten azonosítható pénzügyi szervezet, beleértve a jogszabályok által elismert elkülönült jogalanyokat is, függetlenül attól, hogy jogi személyiséggel rendelkeznek-e.

Az alábbi kifejezések a (2011-ben módosított) IAS 27 standardban, a (2011-ben módosított) IAS 28 standardban vagy az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standardban kerültek meghatározásra, és a jelen IFRS-ben az említett IFRS-ekben meghatározott jelentésekkel szerepelnek:

— befektetést befogadó feletti ellenőrzés

— tőkemódszer

— hatalom

— védelmet nyújtó jogok

— lényeges tevékenységek

— egyedi pénzügyi kimutatások

— jelentős befolyás.

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi. Leírja az 1–27. bekezdés alkalmazását, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az IFRS egyéb részei.

B1. A függelékben található példák hipotetikus helyzeteket írnak le. Bár a példák egyes aspektusai szerepelhetnek konkrét tényállásokban, az IFRS 11 standard alkalmazásakor az adott tényállás összes releváns tényét és körülményét értékelni kell.

KÖZÖS MEGÁLLAPODÁSOK

Szerződéses megállapodás (5. bekezdés)

B2. A szerződéses megállapodások több módon is bizonyíthatók. A kikényszeríthető szerződéses megállapodások általában – de nem mindig – írásban, rendszerint szerződés vagy a felek közötti dokumentált tárgyalások formájában jönnek létre. Jogszabályi rendelkezések önállóan vagy a felek közötti szerződésekkel együttesen szintén létrehozhatnak kikényszeríthető megállapodásokat.

B3. Amikor a közös megállapodások egy *külön jogalanyon* (lásd a B19–B33. bekezdést) keresztül jönnek létre, a szerződéses megállapodás vagy annak egyes aspektusai néhány esetben bekerülnek a külön jogalany társasági szerződésébe.

▼M32

B4. A szerződéses megállapodás meghatározza azokat a feltételeket, amelyek szerint a felek részt vesznek a megállapodás tárgyát képező tevékenységben. A szerződéses megállapodás általában az alábbi kérdésekkel foglalkozik:

(a) a közös megállapodás célja, tevékenysége és tartama.

(b) hogyan nevezik ki a közös megállapodás igazgatóságának vagy ennek megfelelő irányító szervének tagjait.

(c) a döntéshozatal folyamata: mely ügyekhez van szükség a felek döntésére, a felek szavazati jogai és az említett ügyekhez szükséges támogatási szintek. A szerződéses megállapodásban tükröződő döntéshozatali folyamat közös ellenőrzést létesít a megállapodás felett (lásd a B5–B11. bekezdést).

(d) a felektől megkívánt tőke vagy egyéb hozzájárulás.

(e) hogyan osztják meg a felek a közös megállapodással kapcsolatos eszközöket, kötelezettségeket, bevételeket, ráfordításokat vagy eredményt.

Közös ellenőrzés (7–13. bekezdés)

B5. Annak értékelésekor, hogy egy gazdálkodó egység közös ellenőrzést gyakorol-e valamely megállapodás felett, a gazdálkodó egységnek először azt kell értékelnie, hogy az összes fél vagy a felek egy csoportja ellenőrzést gyakorol-e a megállapodás felett. Az IFRS 10 standard meghatározza az ellenőrzés fogalmát, és ezt kell alkalmazni annak meghatározása érdekében, hogy az összes fél vagy a felek egy csoportja ki van-e téve a megállapodásban való részvételükből származó változékony hozamoknak, illetve rendelkeznek-e ezzel kapcsolatban jogokkal, és hogy képesek-e befolyásolni ezeket a hozamokat a megállapodás felett gyakorolt hatalmuk útján. Ha az összes fél, illetve a felek egy csoportja együttesen képes irányítani a megállapodás hozamait jelentős mértékben befolyásoló tevékenységeket (azaz a lényeges tevékenységeket), a felek együttesen ellenőrzik a megállapodást.

B6. Miután megállapításra került, hogy az összes fél vagy a felek egy csoportja együttes ellenőrzést gyakorol a megállapodás felett, a gazdálkodó egység köteles értékelni, hogy közös ellenőrzést gyakorol-e a megállapodás felett. A közös ellenőrzés csak akkor áll fenn, ha a lényeges tevékenységekre vonatkozó döntésekhez a megállapodást együttesen ellenőrző felek egyhangú hozzájárulása szükséges. Józan mérlegelés szükséges annak értékeléséhez, hogy a megállapodást az összes részes fél vagy a felek egy csoportja közösen vagy az egyik fél önállóan ellenőrzi-e.

B7. Néhány esetben a felek által a szerződéses megállapodásban elfogadott döntéshozatali folyamat eleve közös ellenőrzést eredményez. Tegyük fel például, hogy két fél létrehoz egy megállapodást, amelyben mindketten a szavazati jogok 50 százalékával rendelkeznek, és a közöttük létrejött szerződéses megállapodás úgy rendelkezik, hogy a lényeges tevékenységek tekintetében a döntéshozatalhoz a szavazati jogok legalább 51 százaléka szükséges. Ebben az esetben a felek hallgatólagosan megállapodtak, hogy közös ellenőrzést gyakorolnak a megállapodás felett, mivel a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos döntések csak mindkét fél egyetértésével hozhatók meg.

▼M32

B8. Más körülmények között a szerződéses megállapodás a szavazati jogok egy minimális arányát írja elő a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos döntések meghozatalához. Ha a szavazati jogok említett minimálisan előírt aránya a megállapodást kötő felek között egynél több változatban elérhető, a szóban forgó megállapodás nem közös megállapodás, kivéve, ha a szerződéses megállapodás meghatározza, hogy mely felek (vagy a felek milyen kombinációjának) egyhangú hozzájárulása szükséges a megállapodás lényeges tevékenységeivel kapcsolatos döntésekhez.

Alkalmazási példák

1. példa

Tegyük fel, hogy három fél létrehoz egy megállapodást: A a megállapodásban a szavazati jogok 50 százalékával, B a 30 százalékával, C pedig a 20 százalékával rendelkezik. Az A, B és C között létrejött szerződéses megállapodás úgy rendelkezik, hogy a megállapodás lényeges tevékenységei tekintetében a döntéshozatalhoz a szavazati jogok legalább 75 százaléka szükséges. Bár A minden döntést meg tud akadályozni, nem gyakorol ellenőrzést a megállapodás felett, mivel szüksége van B egyetértésére. A szerződéses megállapodás feltételei, amelyek a lényeges tevékenységekkel kapcsolatos döntéshozatalhoz legalább a szavazati jogok 75 százalékát megkövetelik, azt jelentik, hogy A és B közös ellenőrzést gyakorol a megállapodás felett, mivel a megállapodás lényeges tevékenységeivel kapcsolatos döntések csak úgy hozhatók meg, ha mind A, mind B egyetért.

2. példa

Tegyük fel, hogy egy megállapodásban három fél szerepel: A a megállapodásban a szavazati jogok 50 százalékával, B és C pedig 25-25 százalékkal rendelkezik. Az A, B és C között létrejött szerződéses megállapodás úgy rendelkezik, hogy a megállapodás lényeges tevékenységei tekintetében a döntéshozatalhoz a szavazati jogok legalább 75 százaléka szükséges. Bár A minden döntést meg tud akadályozni, nem gyakorol ellenőrzést a megállapodás felett, mivel szüksége van B vagy C egyetértésére. Ebben a példában A, B és C együttesen gyakorol ellenőrzést a megállapodás felett. Azonban egynél több kombináció létezik a felek közötti egyetértésre a szavazati jogok 75 százalékának elérése érdekében (vagy A és B vagy A és C). Ilyen helyzetben, ahhoz hogy közös megállapodás legyen, a felek közötti szerződéses megállapodásnak meg kellene határoznia, hogy a felek mely kombinációjának egyhangú egyetértése szükséges a megállapodás lényeges tevékenységeivel kapcsolatos döntésekhez.

3. példa

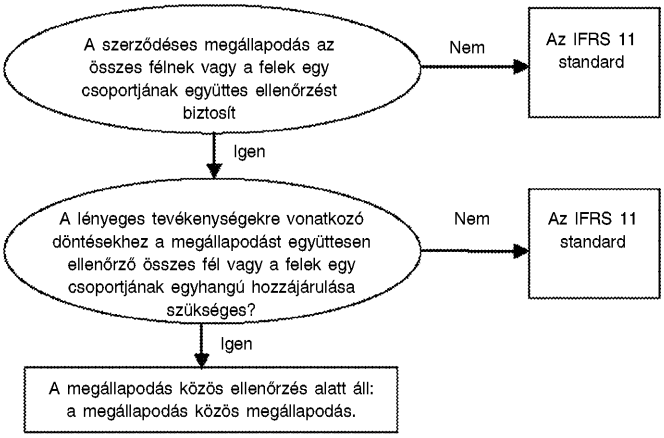
Képzeljünk el egy megállapodást, amelyben A és B a szavazati jogok 35-35 százalékával rendelkezik, a fennmaradó 30 százalék pedig számos egyéb fél között oszlik meg. A lényeges tevékenységekkel kapcsolatos döntésekhez a szavazati jogok többségére van szükség. A és B csak akkor gyakorol közös ellenőrzést a megállapodás felett, ha a szerződéses megállapodás úgy rendelkezik, hogy a megállapodás lényeges tevékenységeivel kapcsolatos döntésekhez mind A, mind B egyetértésére szükség van.

B9. Az egyhangú hozzájárulás követelménye azt jelenti, hogy a megállapodás felett közös ellenőrzést gyakorló bármely fél megakadályozhatja, hogy bármely más fél vagy a felek egy csoportja a hozzájárulása nélkül egyoldalúan döntéseket hozzon (a lényeges tevékenységekkel kapcsolatban). Ha az egyhangú hozzájárulásra vonatkozó követelmény kizárólag azokra a döntésekre vonatkozik, amelyek valamely félnek védelmet nyújtó jogokat biztosítanak, és nem érvényes azokra a döntésekre, amelyek a megállapodás lényeges tevékenységeire vonatkoznak, az érintett fél nem gyakorol közös ellenőrzést a megállapodás felett.

▼M32

B10. A szerződéses megállapodások tartalmazhatnak a vitarendezésre, például a választott bíróságra vonatkozó szakaszokat. Ezek a rendelkezések megengedhetik a közös ellenőrzést gyakorló felek egyhangú egyetértése hiányában történő döntéshozatalt. Az ilyen jellegű rendelkezések léte nem képezi akadályát annak, hogy egy megállapodás közös ellenőrzés alatt álljon, és így közös megállapodás legyen.

A közös ellenőrzés értékelése



B11. Ha egy megállapodás nem tartozik az IFRS 11 standard hatálya alá, a gazdálkodó egység a megállapodásban lévő érdekeltségét a vonatkozó IFRS-ek – például az IFRS 10, a (2011-ben módosított) IAS 28 vagy az IFRS 9 – szerint köteles elszámolni.

A KÖZÖS MEGÁLLAPODÁS TÍPUSAI (14–19. BEKEZDÉS)

B12. Közös megállapodásokat számos célra hoznak létre (például annak érdekében, hogy a felek megosszák a költségeket és a kockázatokat, vagy hogy biztosítsák a felek számára a hozzáférést az új technológiához vagy az új piacokhoz), és különböző struktúrák és jogi formák alkalmazásával létrehozhatók.

B13. Egyes megállapodásokhoz nincs szükség arra, hogy a megállapodás tárgyát képező tevékenységet külön jogalany végezze. Más megállapodások viszont magukban foglalhatják egy külön jogalany alapítását.

B14. A közös megállapodások jelen IFRS-ben előírt besorolása a feleknek a megállapodásból rendes üzletmenet mellett származó jogaitól és kötelmeitől függően alakul. Az IFRS a közös megállapodásokat közös tevékenységként vagy közös vállalkozásként sorolja be. Ha egy gazdálkodó egység a megállapodással kapcsolatos eszközökre vonatkozó jogokkal és a megállapodással kapcsolatos kötelezettségekre vonatkozó kötelmekkel rendelkezik, a megállapodás közös tevékenység. Ha egy gazdálkodó egység a megállapodás nettó eszközeire vonatkozó jogokkal rendelkezik, a megállapodás közös vállalkozás. A B16–B33. bekezdés meghatározza azt az értékelést, amelyet egy gazdálkodó egység annak érdekében végez el, hogy megállapítsa, közös tevékenységben vagy közös vállalkozásban van-e érdekeltsége.

▼M32

A közös megállapodás besorolása

B15. A B14. bekezdésben meghatározottaknak megfelelően a közös megállapodások osztályozásához szükséges, hogy a felek értékeljék a megállapodásból származó jogaikat és kötelmeiket. A szóban forgó értékelés elvégzésekor a gazdálkodó egység köteles figyelembe venni a következőket:

(a) a közös megállapodás felépítése (lásd a B16–B21. bekezdést).

(b) ha a közös megállapodás egy külön jogalanyon keresztül szerveződik:

(i) a külön jogalany jogi formája (lásd a B22–B24. bekezdést);

(ii) a szerződéses megállapodás feltételei (lásd a B25–B28. bekezdést); és

(iii) egyéb releváns tények és körülmények (lásd a B29–B33. bekezdést).

A közös megállapodás felépítése

A nem külön jogalanyon keresztül szerveződött közös megállapodások

B16. Az a közös megállapodás, amely nem külön jogalanyon keresztül szerveződik, közös tevékenységnek tekintendő. Ilyen esetekben a szerződéses megállapodás meghatározza a feleknek a megállapodással kapcsolatos eszközökre vonatkozó jogait és a megállapodással kapcsolatos kötelezettségekre vonatkozó kötelmeit, valamint a felek jogait a megfelelő bevételek tekintetében, illetve kötelmeiket a megfelelő ráfordítások tekintetében.

B17. A szerződéses megállapodás gyakran leírja a megállapodás tárgyát képező tevékenységek jellegét, valamint hogy a felek hogyan tervezik e tevékenységek együttes elvégzését. Egy közös megállapodásban szereplő felek például megállapodhatnak egy termék közös gyártásában úgy, hogy minden fél egy konkrét feladatért felel, és mindegyikük a saját eszközeit használja, és a saját kötelezettségeit viseli. A szerződéses megállapodás azt is meghatározhatja, hogy a felek közös bevételeit és ráfordításait hogyan kell megosztani a felek között. Ilyen esetben a közös tevékenységet végző minden egyes személy megjeleníti a pénzügyi kimutatásaiban a konkrét feladathoz használt eszközöket és kötelezettségeket, továbbá megjeleníti a szerződéses megállapodás szerinti bevételek és ráfordítások rá eső részét.

B18. Más esetekben a közös megállapodásban szereplő felek megállapodhatnak például valamely eszköz megosztásában és együttes üzemeltetésében. Ilyen esetben a szerződéses megállapodás meghatározza a feleknek a közösen üzemeltetett eszközre vonatkozó jogait, valamint hogy az eszközből származó teljesítmény vagy bevétel és az üzemeltetési költségek hogyan oszlanak meg a felek között. A közös tevékenységet végző minden egyes személy elszámolja a közös eszköz rá eső részét, valamint a kötelezettségekből a megegyezés szerint rá eső részt, továbbá megjeleníti a szerződéses megállapodás szerinti teljesítmény, bevételek és ráfordítások rá eső részét.

▼M32

A külön jogalanyon keresztül szerveződött közös megállapodások

B19. Az a közös megállapodás, amelyben a megállapodással kapcsolatos eszközök és kötelezettségek egy külön jogalanyban jelennek meg, közös vállalkozás és közös tevékenység is lehet.

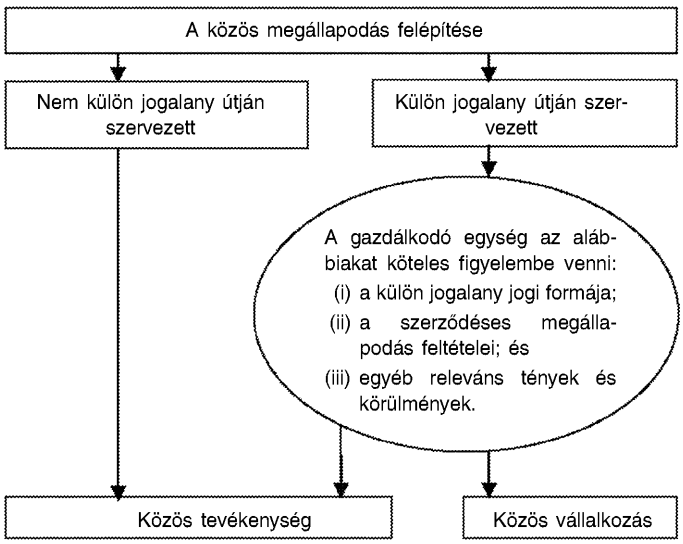
B20. Hogy egy fél közös tevékenységet végző személy vagy egy közös vállalkozás tulajdonosa, attól függ, hogy a fél milyen eszközökre vonatkozó jogokkal és kötelezettségekre vonatkozó kötelmekkel rendelkezik a külön jogalanyban megjelenő megállapodással kapcsolatban.

B21. A B15. bekezdésben meghatározottak szerint, ha a felek egy közös megállapodást külön jogalany útján szerveztek meg, a feleknek értékelniük kell, hogy a külön jogalany jogi formája, a szerződéses megállapodás feltételei és szükség esetén az egyéb tények és körülmények a következők közül melyeket bocsátják rendelkezésükre:

(a) a megállapodással kapcsolatos eszközökre vonatkozó jogokat és a megállapodással kapcsolatos kötelezettségekre vonatkozó kötelmeket (ilyen esetben a megállapodás közös tevékenység); vagy

(b) a megállapodás nettó eszközeire vonatkozó jogokat (ilyen esetben a megállapodás közös vállalkozás).

A közös megállapodások besorolása: a felek megállapodásból származó jogainak és kötelezettségeinek értékelése



A külön jogalany jogi formája

B22. A külön jogalany jogi formája fontos szerepet kap a közös megállapodás típusának értékelésekor. A jogi forma segítséget nyújt a feleknek a külön jogalanyban lévő eszközökkel kapcsolatos jogaik és kötelezettségekkel kapcsolatos kötelmeik kezdeti értékelése tekintetében, például abban, hogy vannak-e a feleknek érdekeltségei a külön jogalanyban tartott eszközökben, és hogy felelősséggel tartoznak-e a külön jogalanyban lévő kötelezettségekért.

B23. Például a felek olyan külön jogalanyon keresztül is megvalósíthatják a közös megállapodást, amelynek jogi formája miatt a külön jogalanyt önállóan kell figyelembe venni (vagyis a külön jogalanyban lévő eszközök és kötelezettségek a külön jogalany eszközei és kötelezettségei, nem pedig a feleké). Ilyen esetben a feleknek a külön jogalany jogi formája alapján átadott jogok és kötelezettségek értékelése arra

▼M32

utal, hogy a megállapodás közös vállalkozás. Azonban a felek szerződéses megállapodásában elfogadott feltételek (lásd a B25–B28. bekezdést), és adott esetben az egyéb tények és körülmények (lásd a B29–B33. bekezdést) felülírhatják a feleknek a külön jogalany jogi formája alapján átadott jogok és kötelezettségek értékelését.

B24. A feleknek a külön jogalany jogi formája alapján átadott jogok és kötelezettségek értékelése elegendő annak megállapításához, hogy a megállapodás csak akkor közös tevékenység, ha a felek olyan külön jogalanyon keresztül valósítják meg a közös megállapodást, amelynek jogi formája nem biztosítja a felek és a külön jogalany elkülönülését (vagyis a külön jogalanyban lévő eszközök és kötelezettségek a felek eszközei és kötelezettségei).

A szerződéses megállapodás feltételeinek értékelése

B25. Számos esetben a felek által a szerződéses megállapodásban elfogadott jogok és kötelmek összhangban vannak – illetve nem ellentétesek – a feleknek azon külön jogalany jogi formája alapján átadott jogokkal és kötelmekkel, amelyben a megállapodás megszervezésre került.

B26. Más esetben a felek arra használják a szerződéses megállapodást, hogy megfordítsák vagy módosítsák az azon külön jogalany jogi formája alapján átadott jogokat és kötelmeket, amelyben a megállapodás megszervezésre került.

Alkalmazási példa

4. példa

Tegyük fel, hogy két fél egy bejegyzett gazdálkodó egységben szervez meg egy közös megállapodást. Mindkét fél 50 százalékos tulajdonosi érdekeltséggel rendelkezik a bejegyzett gazdálkodó egységben. A bejegyzés lehetővé teszi a gazdálkodó egység elkülönítését a tulajdonosaitól, következésképpen a gazdálkodó egységben tartott eszközök és kötelezettségek a bejegyzett gazdálkodó egység eszközei és kötelezettségei. Ilyen esetben a feleknek a külön jogalany jogi formája alapján átadott jogok és kötelezettségek értékelése arra utal, hogy a felek jogokkal rendelkeznek a megállapodás nettó eszközei tekintetében.

A felek azonban szerződéses megállapodásuk útján módosítják a gazdasági társaság tulajdonságait úgy, hogy meghatározott arányban mindegyikük érdekeltséggel rendelkezzen a bejegyzett gazdálkodó egység eszközeiben, és mindegyik felelősséggel tartozzon a bejegyzett gazdálkodó egység kötelezettségeiért. A gazdasági társaságok tulajdonságainak ilyen jellegű szerződéses módosításai alapján egy megállapodás közös tevékenységgé válhat.

B27. Az alábbi táblázat összehasonlítja a közös tevékenységben szereplő felek és a közös vállalkozásban szereplő felek szerződéses megállapodásainak szokásos feltételeit. Az alábbi táblázatban látható, a szerződéses feltételekkel kapcsolatos példák nem teljes körűek.

A szerződéses megállapodás feltételeinek értékelése

	Közös tevékenység	**Közös vállalkozás**
A szerződéses megállapodás feltételei	A szerződéses megállapodás a közös megállapodásban szereplő feleknek a megállapodással kapcsolatos eszközökre vonatkozó jogokat és a megállapodással kapcsolatos kötelezettségekre vonatkozó kötelmeket biztosít.	A szerződéses megállapodás a közös megállapodásban szereplő feleknek a megállapodás nettó eszközeire vonatkozó jogokat biztosít (vagyis a külön jogalany, és nem a felek rendelkeznek a megállapodással kapcsolatos eszközökre vonatkozó jogokkal és a megállapodással kapcsolatos kötelezettségekre vonatkozó kötelmekkel).

▼M32

	Közös tevékenység	Közös vállalkozás
Az eszközökkel kapcsolatos jogok	A szerződéses megállapodás megállapítja, hogy a közös megállapodásban szereplő felek a megállapodással kapcsolatos eszközökre vonatkozó összes érdekeltségen (például jogok, jogcím vagy tulajdonjog) meghatározott arányban osztoznak (például a felek megállapodásban lévő tulajdonosi érdekeltségének megfelelő arányban vagy a megállapodás körében végzett azon tevékenység arányában, amely közvetlenül az ő feladatuk).	A szerződéses megállapodás megállapítja, hogy a megállapodásba behozott vagy a közös megállapodás által a későbbiekben megszerzett eszközök a megállapodás eszközei. A felek nem rendelkeznek semmilyen érdekeltséggel (például jogok, jogcím vagy tulajdonjog) a megállapodás eszközeiben.
A kötelezettségekkel kapcsolatos kötelmek	A szerződéses megállapodás megállapítja, hogy a közös megállapodásban szereplő felek minden felelősségen, kötelmen, költségen és kiadáson meghatározott arányban osztoznak (például a felek megállapodásban lévő tulajdonosi érdekeltségének megfelelő arányban vagy a megállapodás körében végzett azon tevékenység arányában, amely közvetlenül az ő feladatuk).	A szerződéses megállapodás megállapítja, hogy a közös megállapodás felel a megállapodás tartozásaiért és kötelmeiért.
		A szerződéses megállapodás megállapítja, hogy a közös megállapodásban szereplő felek csak a megállapodásban lévő saját befektetéseik vagy a megállapodással kapcsolatos be nem fizetett, illetve pótlólagos tőke befizetésére vonatkozó kötelmeik, illetve mindkettő erejéig tartoznak felelősséggel a megállapodásért.
	A szerződéses megállapodás megállapítja, hogy a közös megállapodásban szereplő felek felelnek a harmadik személyek által támasztott igényekért.	A szerződéses megállapodás kijelenti, hogy a közös megállapodás hitelezői a megállapodás tartozásai vagy kötelmei tekintetében egyik féllel szemben sem rendelkeznek jogorvoslati joggal.
Bevételek, ráfordítások, eredmény	A szerződéses megállapodás megállapítja, hogy a bevételek és a ráfordítások elosztása a közös megállapodásban részes egyes felek saját teljesítményén alapul. Például a szerződéses megállapodás megállapíthatja, hogy a bevételeket és a ráfordításokat az alapján a kapacitás alapján kell elosztani, amelyet az egyes felek a közösen üzemeltetett gépekkel kapcsolatban felhasználnak, ami eltérhet a közös megállapodásban lévő tulajdonosi érdekeltségüktől. Más esetben előfordulhat, hogy a felek úgy állapodtak meg, hogy a megállapodással kapcsolatos eredményt egy meghatározott arányban osztják meg, például a feleknek a megállapodásban lévő érdekeltsége alapján. Ez nem képezi akadályát annak, hogy a megállapodás közös tevékenység legyen, ha a felek a megállapodással kapcsolatos eszközökre vonatkozó jogokkal és a megállapodással kapcsolatos kötelezettségekre vonatkozó kötelmekkel rendelkeznek.	A szerződéses megállapodás megállapítja a megállapodás tevékenységeivel kapcsolatos eredményből az egyes felekre jutó részt.
Garanciák	A közös megállapodásokban részes feleknek gyakran garanciákat kell nyújtaniuk olyan harmadik személyek részére, amelyek például szolgáltatást kapnak a közös megállapodástól vagy finanszírozást biztosítanak a közös megállapodás részére. Az ilyen jellegű garanciák nyújtása, illetve a felek azok nyújtására irányuló kötelezettségvállalása önmagában nem jelenti azt, hogy a közös megállapodás közös tevékenység. A megkülönböztető ismérv, amely alapján eldől, hogy egy közös megállapodás közös tevékenység vagy közös vállalkozás, az, hogy a felek rendelkeznek-e kötelmekkel a megállapodással kapcsolatos kötelezettségek tekintetében (amelyek közül néhány esetében a felek akár garanciát is nyújthattak).	

▼M32

B28. Ha a szerződéses megállapodás azt állapítja meg, hogy a felek a megállapodással kapcsolatban rendelkeznek jogokkal az eszközökre vonatkozóan és kötelmekkel a kötelezettségekre vonatkozóan, közös tevékenységben szereplő feleknek tekintendők, és a közös megállapodás besorolása érdekében nem kell semmilyen egyéb tényt vagy körülményt (B29–B33. bekezdés) figyelembe venniük.

Egyéb tények és körülmények értékelése

B29. Ha a szerződéses megállapodás feltételei nem állapítják meg, hogy a felek a megállapodással kapcsolatban jogokkal rendelkeznek az eszközökre vonatkozóan és kötelmekkel a kötelezettségekre vonatkozóan, a felek egyéb tényeket vagy körülményeket is kötelesek figyelembe venni annak értékelése érdekében, hogy a megállapodás közös tevékenység-e vagy közös vállalkozás.

B30. A közös megállapodás olyan külön jogalany útján is szerveződhet, amelynek jogi formája alapján a felek és a külön jogalany elkülönülnek. A felek által elfogadott szerződéses feltételek nem feltétlenül határozzák meg a felek eszközökkel kapcsolatos jogait és kötelezettségekkel kapcsolatos kötelmeit, azonban az egyéb tények és körülmények mérlegelése alapján előfordulhat, hogy egy ilyen jellegű megállapodás közös tevékenységként kerül besorolásra. Ez lesz a helyzet akkor, ha egyéb tények és körülmények a feleknek a megállapodással kapcsolatos eszközökre vonatkozó jogokat és a megállapodással kapcsolatos kötelezettségekre vonatkozó kötelmeket biztosítanak.

B31. Ha egy megállapodás tevékenységei elsősorban arra hivatottak, hogy a felek részére teljesítményt nyújtsanak, ez arra utal, hogy a feleket illeti a megállapodásnak lényegében az összes gazdasági hasznára vonatkozó jog. Az ilyen megállapodásban szereplő felek gyakran úgy biztosítják a megállapodás által nyújtott teljesítményekhez való hozzáférést, hogy megakadályozzák, hogy a megállapodás harmadik személyek részére értékesítse a teljesítményt.

B32. Az ilyen céllal rendelkező megállapodásnak az a hatása, hogy a megállapodás által vállalt kötelezettségeket lényegében a felektől a teljesítmények megvásárlásán keresztül kapott cash flow teljesíti. Ha a felek lényegében a cash flow egyetlen olyan forrását jelentik, amely hozzájárul a megállapodás tevékenységeinek folytonosságához, ez azt jelzi, hogy a felek kötelmekkel rendelkeznek a megállapodással kapcsolatos kötelezettségek tekintetében.

Alkalmazási példa

5. példa

Tegyük fel, hogy két fél egy bejegyzett gazdálkodó egységben (C gazdálkodó egység) szervez meg egy közös megállapodást, amelyben mindkét fél 50 százalékos tulajdonosi érdekeltséggel rendelkezik. A megállapodás célja a felek saját, önálló gyártási folyamataihoz szükséges anyagok előállítása. A megállapodás gondoskodik arról, hogy a felek saját mennyiségi és minőségi specifikációiknak megfelelően üzemeltessék az anyagokat előállító létesítményt.

A C gazdálkodó egység (bejegyzett gazdálkodó egység) jogi formája, amelyen keresztül a tevékenységeket kezdetben végzik, arra utal, hogy a C gazdálkodó egységben tartott eszközök és kötelezettségek a C gazdálkodó egység eszközei és kötelezettségei. A felek közötti szerződéses megállapodás nem jelenti ki, hogy a felek jogokkal rendelkeznek a C gazdálkodó egység eszközei tekintetében vagy kötelmekkel annak kötelezettségei tekintetében. Tehát a C gazdálkodó egység jogi formája, valamint a szerződéses megállapodás feltételei arra utalnak, hogy a megállapodás közös vállalkozás.

▼**M32**

A felek azonban a megállapodás alábbi aspektusait is figyelembe veszik:

— A felek megállapodtak, hogy a C gazdálkodó egység által termelt teljes eredményt 50:50 arányban vásárolják meg. A C gazdálkodó egység teljesítménye semmilyen részét nem jogosult harmadik személyeknek eladni, kivéve, ha azt a megállapodásban szereplő két fél jóváhagyja. Mivel a megállapodásnak az a célja, hogy a feleket ellássa a szükséges teljesítménnyel, a harmadik személyek részére történő ilyen jellegű értékesítések várhatóan ritkák és elenyészőek lesznek.

— A felek részére eladott teljesítmény árát a felek közösen határozzák meg olyan szinten, amely képes fedezni a C gazdálkodó egység termelési költségeit és adminisztratív kiadásait. Ezen üzemeltetési modell alapján a megállapodást a nyereségességi küszöb szintjén kívánják működtetni.

A fenti tényállásból az alábbi tények és körülmények relevánsak:

— A felek kötelezettsége, amely szerint a C gazdálkodó egység által megtermelt teljes eredményt kötelesek megvásárolni, tükrözi, hogy a C gazdálkodó egység kizárólag a felektől függ a cash flow-generálás tekintetében, ezért a felek kötelesek finanszírozni a C gazdálkodó egység kötelezettségeinek rendezését.

— Az a tény, hogy a feleknek joguk van a C gazdálkodó egység által megtermelt teljes eredményre, azt jelenti, hogy a felek a C gazdálkodó egység eszközeivel kapcsolatos összes gazdasági hasznot felhasználják, így arra vonatkozóan jogokkal rendelkeznek.

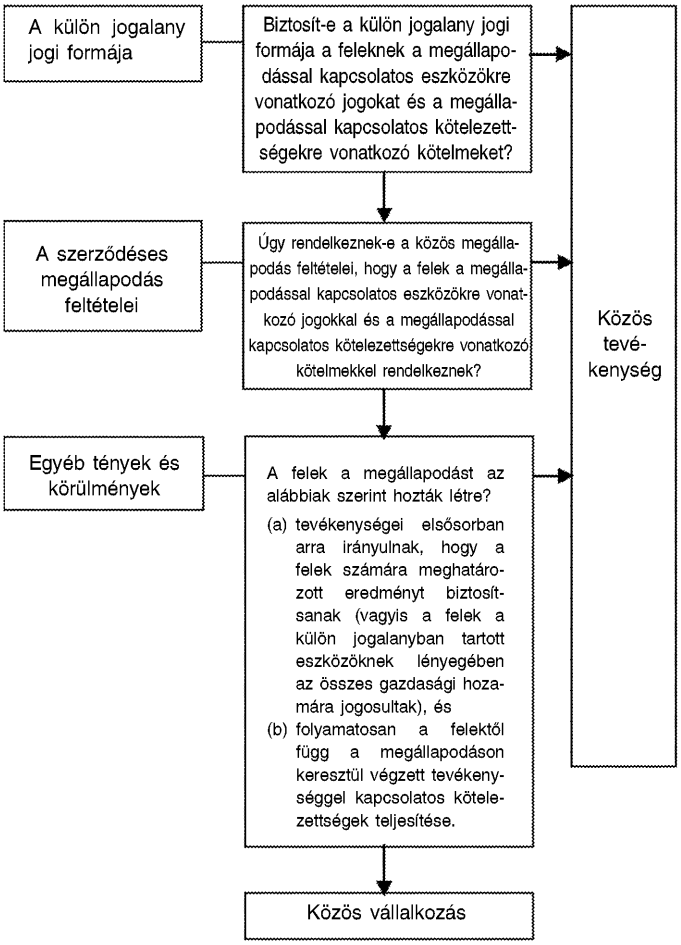
Ezek a tények és körülmények arra utalnak, hogy a megállapodás közös tevékenység. A szóban forgó körülmények között a közös megállapodás besorolására vonatkozó döntés nem változna meg, ha a felek ahelyett, hogy az eredmény rájuk eső részét maguk használnák fel egy későbbi gyártási folyamatban, azt harmadik személyek részére eladnák.

Ha a felek úgy módosítanák a szerződéses megállapodás feltételeit, hogy a megállapodás eladhassa az eredményét harmadik személyeknek, ez azt eredményezné, hogy a C gazdálkodó egység keresleti, készlet- és hitelkockázatokat vállalna. Ebben a helyzetben a tények és a körülmények említett megváltozása miatt szükségessé válna a közös megállapodás besorolásának újraértékelése. Ezek a tények és körülmények azt jeleznék, hogy a megállapodás közös vállalkozás.

B33. Az alábbi folyamatábra bemutatja a gazdálkodó egység által valamely megállapodás besorolása érdekében elvégzett értékelést, ha a közös megállapodás egy külön jogalanyon keresztül szerveződik:

A külön jogalany útján szervezett közös megállapodás besorolása

▼M32



▼M46

A KÖZÖS MEGÁLLAPODÁSBAN SZEREPLŐ FELEK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAI (21A-22. BEKEZDÉS)

Közös tevékenységbeli érdekeltség akvizíciójának elszámolása

B33A. Amennyiben egy gazdálkodó egység érdekeltséget szerez egy olyan közös tevékenységben, amelynek tevékenysége az IFRS 3 standardban meghatározottak szerint üzleti tevékenységnek minősül, a 20. bekezdéssel összhangban érdekeltsége mértékéig alkalmaznia kell az IFRS 3 standardban és más, az ezen IFRS-ben nyújtott iránymutatással nem ellentétes IFRS-ekben rögzített valamennyi, az üzleti kombinációk számvitelére vonatkozó alapelvet, és közzé kell tennie az ezen IFRS-ekben az üzleti kombinációkkal kapcsolatban előírt információkat. Az üzleti kombinációk számviteli elszámolására vonatkozó, az ezen IFRS iránymutatásával nem ellentétes alapelvek magukban foglalják a következőket, de nem korlátozódnak azokra:

a) az azonosítható eszközöket és kötelezettségeket valós értéken kell értékelni, kivéve az IFRS 3 standardban és más IFRS-ekben mentesített tételeket;

▼M46

b) a beszerzéshez kapcsolódó költségeket a költségek felmerülésének és a szolgáltatások nyújtásának időszakában kell ráfordításként elszámolni, kivéve a hitelviszonyt, illetve tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírok kibocsátásának költségét, amelyet az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* és az IFRS 9 ([1]);

c) az eszközök vagy kötelezettségek kezdeti megjelenítéséből keletkező, halasztott adóköveteléseket és halasztott adókötelezettségeket meg kell jeleníteni, kivéve a goodwill kezdeti megjelenítéséből eredő halasztott adókötelezettségeket, amint azt az IFRS 3 és az IAS 12 *Nyereségadók* standard az üzleti kombinációkra előírja;

d) az átutalt ellenértéknek a megszerzett azonosítható eszközök és átvállalt kötelezettségek megszerzéskori nettó összegét meghaladó részét (ha van ilyen) goodwillként kell megjeleníteni; és

e) azokat a pénztermelő egységeket, amelyekhez goodwillt allokáltak, értékvesztés tekintetében legalább évente, valamint minden olyan alkalommal tesztelni kell, amikor arra utaló jelek vannak, hogy az egységnél értékvesztés következett be, amint azt az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard az üzleti kombinációban szerzett goodwill esetében előírja.

B33B. A 21A. és B33A. bekezdések közös tevékenység létrehozására is alkalmazandók akkor és csak akkor, ha az IFRS 3 standard szerint meghatározott meglévő üzleti tevékenységgel a közös tevékenység létrehozásakor járult hozzá valamely részt vevő fél a közös tevékenységhez. Az említett bekezdések azonban nem alkalmazandók közös tevékenység létrehozására, ha a közös tevékenységben részt vevő felek mindegyike a létrehozáskor csak olyan eszközökkel vagy eszközök olyan csoportjával járulnak hozzá a közös tevékenységhez, amelyek nem alkotnak üzleti tevékenységet.

B33C. A közös tevékenységet folytató személy további érdekeltség szerzése révén tudja növelni érdekeltségét olyan közös tevékenységben, amelynek tevékenysége az IFRS 3 standardban meghatározottak szerint üzleti tevékenységnek minősül. Ilyen esetekben nem kerül sor a közös tevékenységben korábban birtokolt részesedések újraértékelésére, amennyiben a közös tevékenységet végző személy megtartja a közös ellenőrzést.

B33D. A 21A. és B33A-B33C. bekezdések nem alkalmazandók közös tevékenységben való érdekeltségszerzésre, amennyiben a közös ellenőrzésben részt vevő felek (beleértve a közös tevékenységben érdekeltséget szerző gazdálkodó egységet is) ugyanazon végső ellenőrző fél vagy felek együttes ellenőrzése alatt állnak az érdekeltség megszerzése előtt és után is, és amennyiben ez az ellenőrzés nem átmeneti.

▼M32

A közös tevékenységgel kapcsolatos eszközök értékesítésének vagy rendelkezésre bocsátásának elszámolása

B34. Amikor egy gazdálkodó egység ügyletet köt egy olyan közös tevékenységgel, amelyben ő maga is közös tevékenységet végző személy, például eszközöket ad el vagy bocsát rendelkezésre, az ügyletet a közös tevékenységben szereplő többi féllel köti meg, ezért a közös tevékenységet végző személy az ilyen ügyletből származó nyereséget és veszteséget csak a többi félnek a közös tevékenységben lévő érdekeltsége erejéig köteles megjeleníteni.

([1]) Ha a gazdálkodó egység alkalmazza e módosításokat, de még nem alkalmazza az IFRS 9 standardot, akkor az e módosításokban szereplő, az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

▼M32

B35. Amennyiben az említett ügyletek bizonyítékot nyújtanak a közös tevékenység részére értékesítésre vagy hozzájárulásra szánt eszközök nettó realizálható értékének csökkenésére vagy az eszközök értékvesztésére, ezeket a veszteségeket a közös tevékenységet végző személynek teljes mértékben meg kell jelenítenie.

A közös tevékenység eszközeinek beszerzésére vonatkozó elszámolás

B36. Amikor egy gazdálkodó egység ügyletet köt egy olyan közös tevékenységgel, amelyben ő maga is közös tevékenységet végző személy, például eszközöket vásárol meg, a nyereség és veszteség rá eső részét nem jelenítheti meg mindaddig, amíg a szóban forgó eszközöket egy harmadik személy számára tovább nem értékesíti.

B37. Amennyiben az említett ügyletek bizonyítékot nyújtanak az értékesítésre szánt eszközök nettó realizálható értékének csökkenésére vagy az eszközök értékvesztésére, a közös tevékenységet végző személynek meg kell jelenítenie e veszteségek rá eső részét.

C. függelék

Hatálybalépés napja, áttérés és az egyéb IFRS-ek visszavonása

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az IFRS egyéb részei.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

C1. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység a jelen IFRS-t korábban alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt, és egyidejűleg az IFRS 10, IFRS 12 *Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele,* a (2011-ben módosított) IAS 27 és a (2011-ben módosított) IAS 28 standardot is alkalmaznia kell.

▼M37

C1A. *A Konszolidált pénzügyi kimutatások, közös megállapodások és más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele: az áttérésre vonatkozó útmutató* (az IFRS 10, az IFRS 11 és az IFRS 12 standard módosításai), amelyet 2012 júniusában bocsátottak ki, módosította a C2–C5., a C7–C10. és a C12. bekezdést, és a standardot a C1B., valamint a C12A–C12B. bekezdéssel egészítette ki. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha valamely gazdálkodó egység korábbi időszakra alkalmazza az IFRS 11 standardot, erre a korábbi időszakra is alkalmaznia kell ezeket a módosításokat.

▼M46

C1AA. A 2014 májusában közzétett *Közös tevékenységbeli érdekeltség akvizíciójának elszámolása* (az IFRS 11 módosítása) módosította a B33. bekezdést követő címet és kiegészítette a szöveget a 21A., B33A–B33D. és C14A. bekezdésekkel és az azokhoz kapcsolódó címekkel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a jövőre nézve, a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M32

ÁTTÉRÉS

▼M37

C1B. Az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard 28. bekezdésének előírásai ellenére, jelen IFRS első alkalmazásakor a gazdasági egységnek az IAS 8 standard 28. bekezdésének f) pontjában előírt kvantitatív információt csak az IFRS 11 standard alkalmazásának első éves időszakát közvetlenül megelőző éves időszakra (a továbbiakban: közvetlenül megelőző időszak) kell bemutatnia. A gazdálkodó egység bemutathatja ezt az információt a tárgyidőszak vagy korábbi összehasonlító időszakok vonatkozásában, de nem köteles ezt megtenni.

▼M37

Közös vállalkozások – Áttérés az arányos konszolidációról a tőkemódszerre

C2. Az arányos konszolidációról a tőkemódszerre való áttéréskor a gazdálkodó egység köteles megjeleníteni a közös vállalkozásban lévő befektetését a közvetlenül megelőző időszak kezdetétől. Ezt a kezdeti befektetést a gazdálkodó egység által korábban arányosan konszolidált eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékeinek összességeként kell értékelni, beleértve a felvásárlásból származó esetleges goodwillt is. Ha a goodwill korábban egy nagyobb pénztermelő egységhez vagy pénztermelő egységek egy csoportjához tartozott, a gazdálkodó egység köteles a goodwillt a közös vállalkozás részére a közös vállalkozásnak és azon pénztermelő egység vagy pénztermelő egységek egy csoportjának vonatkozó könyv szerinti értékei alapján allokálni, amelyhez tartozott.

C3. A befektetés kezdeti megjelenítéskor vélelmezett bekerülési értékének a befektetés – C2. bekezdésnek megfelelően meghatározott – nyitó egyenlegét kell tekinteni. A gazdálkodó egységnek a (2011-ben módosított) IAS 28 standard 40–43. bekezdését kell alkalmaznia a befektetés nyitó egyenlegére annak értékelése érdekében, hogy a befektetés értékvesztett-e, és minden értékvesztés miatti veszteséget köteles a közvetlenül megelőző időszak kezdetéhez tartozó felhalmozott eredmény módosításaként megjeleníteni. Az IAS 12 *Nyereségadók* standard 15. és 24. bekezdésében szereplő, a kezdeti megjelenítésre vonatkozó kivétel nem vonatkozik arra az esetre, ha a gazdálkodó egység egy közös vállalkozásban lévő olyan befektetést jelenít meg, amely a korábban arányosan konszolidált közös vállalkozásokra vonatkozó áttérési követelmények alkalmazásának eredménye.

C4. Ha a korábban arányosan konszolidált összes eszköz és kötelezettség összesítése negatív nettó eszközöket eredményez, a gazdálkodó egység köteles értékelni, hogy a negatív eszközökkel kapcsolatban vannak-e jogi vagy vélelmezett kötelmei, és amennyiben vannak, a gazdálkodó egység köteles megjeleníteni a vonatkozó kötelezettséget. Ha a gazdálkodó egység azt állapítja meg, hogy a negatív nettó eszközökkel kapcsolatban nincs jogi vagy vélelmezett kötelme, nem jelenítheti meg a vonatkozó kötelezettséget, viszont módosítania kell a közvetlenül megelőző időszak kezdetéhez tartozó felhalmozott eredményt. A gazdálkodó egység köteles ezt a tényt, valamint a közös vállalkozásainak veszteségéből rá eső halmozott meg nem jelenített részt közzétenni a közvetlenül megelőző időszak kezdő időpontjára tekintettel, továbbá a jelen IFRS első alkalmazása szerinti időpontban.

C5. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azoknak az eszközöknek és kötelezettségeknek a felsorolását, amelyeket az egy soron szereplő befektetési egyenlegbe összesítettek a közvetlenül megelőző időszak kezdetén. Ezt a közzétételt minden olyan közös vállalkozás tekintetében összesítve kell elkészíteni, amellyel kapcsolatban a gazdálkodó egység alkalmazza a C2–C6. bekezdésben említett áttérési követelményeket.

▼M32

C6. A kezdeti megjelenítés után a gazdálkodó egység a közös vállalkozásban lévő befektetését a (2011-ben módosított) IAS 28 standardnak megfelelően a tőkemódszer alkalmazásával számolja el.

▼M37

Közös tevékenységek – áttérés a tőkemódszerről az eszközök és kötelezettségek számvitelére

C7. Amikor a gazdálkodó egység valamely közös tevékenysége tekintetében áttér a tőkemódszerről az eszközök és kötelezettségek számvitelére, a (2011-ben módosított) IAS 28 standard 38. bekezdésének megfelelően a közvetlenül megelőző időszak kezdetén köteles kivezetni azt a befektetést, amelyet korábban a tőkemódszer alkalmazásával számolt el, valamint minden olyan egyéb tételt, amely a gazdálkodó egységnek a megállapodásban lévő nettó befektetése részét képezte, valamint köteles megjeleníteni a közös tevékenységben lévő érdekeltségével kapcsolatos minden egyes eszköz és kötelezettség rá eső részét, ideértve minden olyan esetleges goodwillt, amely a befektetés könyv szerinti értékének részét képezte.

C8. A gazdálkodó egységnek meg kell határoznia a közös tevékenységgel kapcsolatos eszközökben és kötelezettségekben lévő érdekeltségét a szerződéses megállapodásnak megfelelően meghatározott arányú jogai és kötelmei alapján. A gazdálkodó egység az eszközök és a kötelezettségek kezdeti könyv szerinti értékét úgy értékeli, hogy a gazdálkodó egység által a tőkemódszer alkalmazása során használt információ alapján a közvetlenül megelőző időszak elejétől elválasztja őket a befektetés könyv szerinti értékétől.

C9. Minden olyan eltérést, amely a korábban a tőkemódszer alkalmazásával elszámolt befektetésből, valamint olyan egyéb tételekből ered, amelyek a (2011-ben módosított) IAS 28 standard 38. bekezdésének megfelelően a gazdálkodó egységnek a megállapodásban lévő nettó befektetése részét képezték, valamint amely a megjelenített eszközök és kötelezettségek – ideértve minden goodwillt – nettó értékéből ered:

a) be kell számítani a befektetéssel kapcsolatos goodwillbe, és a fennmaradó különbözetet a közvetlenül megelőző időszak kezdő időpontjához tartozó felhalmozott eredménnyel szemben módosítani kell, ha a megjelenített eszközök és kötelezettségek – beleértve a goodwillt is – nettó összege magasabb, mint a kivezetett befektetés (és minden olyan egyéb tétel, amely a gazdálkodó egység nettó befektetésének részét képezte).

b) a közvetlenül megelőző időszak kezdetéhez tartozó felhalmozott eredménnyel szemben módosítani kell, ha a megjelenített eszközök és kötelezettségek nettó összege – beleértve a goodwillt is – alacsonyabb, mint a kivezetett befektetés (és minden olyan egyéb tétel, amely a gazdálkodó egység nettó befektetésének részét képezte).

C10. Ha egy gazdálkodó egység áttér a tőkemódszerről az eszközök és kötelezettségek számvitelére, köteles rendelkezésre bocsátani a kivezetett befektetés és a megjelenített eszközök és kötelezettségek közötti egyeztetést, és a fennmaradó különbözetet a közvetlenül megelőző időszak kezdő időpontjához tartozó felhalmozott eredménnyel szemben módosítani kell.

▼M32

C11. Az IAS 12 standard 15. és 24. bekezdésében szereplő, a kezdeti megjelenítésre vonatkozó kivétel nem vonatkozik arra az esetre, ha a gazdálkodó egység egy közös tevékenységben lévő érdekeltségével kapcsolatos eszközöket és kötelezettségeket jelenít meg.

▼M37

Áttérésre vonatkozó rendelkezések a gazdálkodó egységek egyedi pénzügyi kimutatásaival kapcsolatban

C12. Ha egy gazdálkodó egység az IAS 27 standard 10. bekezdésének megfelelően korábban egyedi pénzügyi kimutatásaiban a közös tevékenységben lévő érdekeltségét mint bekerülési értéken értékelt befektetést vagy az IFRS 9-nek megfelelően számolta el, köteles:

a) a befektetést kivezetni, és a közös tevékenységben lévő érdekeltségével kapcsolatos eszközöket és kötelezettségeket a C7–C9. bekezdés szerint meghatározott összegekben megjeleníteni.

b) rendelkezésre bocsátani a kivezetett befektetés és a megjelenített eszközök és kötelezettségek közötti egyeztetést, valamint a fennmaradó különbözetet, amelyet módosítottak a bemutatott közvetlenül megelőző időszak kezdő időpontjához tartozó felhalmozott eredményben.

Hivatkozások a közvetlenül megelőző időszakra

C12A. A C2–C12. bekezdésekben a közvetlenül megelőző éves időszakra való hivatkozások ellenére a gazdálkodó egység bemutathat módosított összehasonlító információkat is bármely korábbi bemutatott időszak vonatkozásában, de nem köteles ezt megtenni. Amennyiben a gazdálkodó egység bemutat módosított összehasonlító információkat bármely korábbi időszak vonatkozásában, úgy a C2–C12. bekezdésben említett „közvetlenül megelőző éves időszak” hivatkozás alatt „legkorábbi bemutatott módosított összehasonlító időszak” értendő.

C12B. Amennyiben a gazdálkodó egység módosítatlan összehasonlító információt mutat be bármely korábbi időszak vonatkozásában, egyértelműen azonosítania kell a módosítatlan információt, utalnia kell arra, hogy azt eltérő alapon készítették, és ismertetnie kell ezt az alapot.

▼M32

C13. Az IAS 12 standard 15. és 24. bekezdésében szereplő, a kezdeti megjelenítésre vonatkozó kivétel nem vonatkozik arra az esetre, ha a gazdálkodó egység egy közös tevékenységben lévő érdekeltségével kapcsolatos eszközöket és kötelezettségeket jelenít meg a C12. bekezdésben említett, a közös tevékenységekre vonatkozó áttérési követelmények alkalmazásából származó egyedi pénzügyi kimutatásaiban.

Hivatkozások az IFRS 9 standardra

C14. Ha a gazdálkodó egység alkalmazza a jelen IFRS-t, de még nem alkalmazza az IFRS 9 standardot, akkor az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

▼M46

Közös tevékenységbeli érdekeltség akvizíciójának elszámolása

C14A. A 2014 májusában közzétett *Közös tevékenységbeli érdekeltség akvizíciójának elszámolása* (az IFRS 11 módosítása) módosította a B33. bekezdést követő címet és kiegészítette a szöveget a 21A., B33A-B33D. és C1AA. bekezdésekkel és az azokhoz kapcsolódó címekkel. A gazdálkodó egység ezeket a módosításokat a jövőre nézve alkalmazza, ha érdekeltséget szerez egy olyan közös tevékenységben, amelynek tevékenysége az IFRS 3 standardban meghatározottak szerint üzleti tevékenységnek minősül, azokra az akvizíciókra, amelyekre a módosítások alkalmazásának első időszakának kezdetét követően kerül sor. Következésképpen a korábbi időszakokban közös tevékenységekben szerzett érdekeltségek kapcsán megjelenített összegeket nem kell kiigazítani.

▼M32

IFRS 12 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele

CÉL

1. A jelen IFRS célja, hogy előírja a gazdálkodó egységek számára azon információk közzétételét, amelyek lehetővé teszik, hogy pénzügyi kimutatásaik felhasználói értékelhessék a következőket:

(a) **az adott gazdálkodó egység *más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségei*nek jellegét és az azokkal kapcsolatos kockázatokat; valamint**

(b) **a szóban forgó érdekeltségek hatását az adott egység pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-jára.**

A célkitűzés megvalósítása

▼M38

2. Az 1. bekezdésben meghatározott célkitűzés megvalósítása érdekében a gazdálkodó egység köteles közzétenni a következőket:

(a) az olyan jelentős döntéseket és feltételezéseket, amelyekre a következők megállapítása során jutott:

i. egy másik gazdálkodó egységben vagy megállapodásban lévő érdekeltségének jellege;

ii. azon közös megállapodás típusa, amelyben érdekeltséggel rendelkezik (7–9. bekezdés);

iii. hogy adott esetben megfelel a befektetési gazdálkodó egység fogalommeghatározásának (9A. bekezdés); valamint

▼M32

(b) az alábbiakban lévő érdekeltségeire vonatkozó információkat:

(i) leányvállalatok (10–19. bekezdés);

(ii) közös megállapodások és társult vállalkozások (20–23. bekezdés); valamint

(iii) olyan *strukturált gazdálkodó egységek*, amelyek nem állnak a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt (nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységek) (24–31. bekezdés).

3. Ha a jelen IFRS által előírt közzétételek és az egyéb IFRS-ek által előírt közzétételek nem felelnek meg az 1. bekezdésben meghatározott célnak, a gazdálkodó egység köteles közzétenni minden olyan további információt, amely szükséges az említett cél eléréséhez.

4. A gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell, hogy milyen szintű részletességre van szükség a közzétételi célkitűzés teljesítéséhez, és hogy mekkora hangsúlyt kell fektetni a jelen IFRS standard egyes követelményeire. Összevonhatja vagy szétválaszthatja a közzétételeket annak érdekében, hogy a hasznos információ ne vesszen el nagy mennyiségű jelentéktelen részlet között vagy különböző tulajdonságú tételek összesítése nyomán (lásd a B2–B6. bekezdést).

▼M32

HATÓKÖR

5. Ezt az IFRS-t azok a gazdálkodó egységek kötelesek alkalmazni, amelyek az alábbiak bármelyikében érdekeltséggel rendelkeznek:

(a) leányvállalatok

(b) közös megállapodások (azaz közös tevékenységek vagy közös vállalkozások)

(c) társult vállalkozások

(d) nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységek.

▼M58

5A. A B17. bekezdésben ismertetettek kivételével a jelen standard követelményei a gazdálkodó egység 5. bekezdésben felsorolt azon érdekeltségeire is alkalmazandók, amelyek az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak vagy megszűnt tevékenységeknek minősülnek.

▼M32

6. Ez az IFRS nem vonatkozik az alábbiakra:

(a) munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok vagy más hosszú távú munkavállalói juttatási programok, amelyekre az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard vonatkozik.

▼M51

(b) a gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásai, amelyekre az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* standard vonatkozik. Azonban:

(i) ha egy gazdálkodó egység érdekeltségekkel rendelkezik nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben, és pénzügyi kimutatásaiként kizárólag egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, a szóban forgó egyedi pénzügyi kimutatások elkészítése során köteles alkalmazni a 24–31. bekezdést;

(ii) ha egy befektetési gazdálkodó egység olyan pénzügyi kimutatásokat készít, amelyekben minden leányvállalatát az IFRS 10 standard 31. bekezdésének megfelelően az eredménnyel szemben valós értéken értékeli, be kell mutatnia a jelen standard által a befektetési gazdálkodó egységekkel kapcsolatban előírt közzétételeket is.

▼M32

(c) olyan gazdálkodó egység érdekeltsége, amely részt vesz egy közös megállapodásban, amely felett azonban nem gyakorol közös ellenőrzést, kivéve, ha az adott érdekeltség jelentős befolyással van a megállapodásra, vagy ha az egy strukturált gazdálkodó egységben fennálló érdekeltség.

(d) más gazdálkodó egységben lévő érdekeltség, amely tekintetében az elszámolás az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardnak megfelelően történik. A gazdálkodó egység azonban köteles alkalmazni a jelen IFRS-t:

(i) ha a szóban forgó érdekeltség olyan társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltség, amely az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard szerint a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt; vagy

(ii) ha a szóban forgó érdekeltség egy nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységben lévő érdekeltség.

JELENTŐS DÖNTÉSEK ÉS FELTÉTELEZÉSEK

7. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az olyan jelentős döntésekkel és feltételezésekkel kapcsolatos információkat (valamint az e döntésekkel és feltételezésekkel kapcsolatos változásokat is), amelyekre a következők megállapítása során jutott:

(a) **hogy ellenőrzést gyakorol valamely más gazdálkodó egység, vagyis egy befektetést befogadó felett, melynek leírását lásd az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások* standard 5. és 6. bekezdésében;**

(b) **hogy közös ellenőrzést gyakorol egy megállapodás tekintetében, vagy jelentős befolyással rendelkezik egy másik gazdálkodó egység felett; és**

▼M32

(c) **a közös megállapodás típusa (azaz közös tevékenység vagy közös vállalkozás), ha a megállapodás valamilyen külön jogalany útján került megszervezésre.**

8. A 7. bekezdésnek megfelelően közzétett jelentős döntések és feltételezések közé tartoznak azok, amelyekre a gazdálkodó egység akkor jut, amikor olyan változások következnek be a tényekben és a körülményekben, amelyek nyomán a beszámolási időszak alatt módosul annak megállapítása, hogy ellenőrzést, közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorol-e.

9. A 7. bekezdés betartása körében a gazdálkodó egység köteles közzétenni például az alábbiak megállapítása során hozott jelentős döntéseit és feltételezéseit:

(a) nem gyakorol ellenőrzést egy másik gazdálkodó egység felett, jóllehet rendelkezik a másik gazdálkodó egység szavazati jogainak többségével.

(b) ellenőrzést gyakorol egy másik gazdálkodó egység felett, jóllehet nem rendelkezik a másik gazdálkodó egység szavazati jogainak többségével.

(c) megbízott vagy megbízó (lásd az IFRS 1058–72. bekezdését).

(d) nem gyakorol jelentős befolyást egy másik gazdálkodó egység felett, jóllehet a másik gazdálkodó egység szavazati jogainak legalább 20 százalékával rendelkezik.

(e) jelentős befolyást gyakorol egy másik gazdálkodó egység felett, jóllehet a másik gazdálkodó egység szavazati jogainak kevesebb mint 20 százalékával rendelkezik.

▼M38

Befektetési gazdálkodó egység minősítés

9A. Amikor egy anyavállalat megállapítja, hogy az IFRS 10 standard 27. bekezdése szerinti befektetési gazdálkodó egység, ilyen minőségében közzé kell tennie az olyan jelentős döntésekre és feltételezésekre vonatkozó információkat, amelyeket annak meghatározása során tett, hogy befektetési gazdálkodó egységnek minősül. Ha a befektetési gazdálkodó egység nem rendelkezik a befektetési gazdálkodó egység jellemző tulajdonságaival (lásd az IFRS 10 standard 28. bekezdését), közzé kell tennie annak indokait, hogy ennek ellenére miért minősül befektetési gazdálkodó egységnek.

9B. Amikor a gazdálkodó egység befektetési gazdálkodó egységgé válik, vagy többé már nem befektetési gazdálkodó egység, közzé kell tennie a befektetési gazdálkodó egység minősítésben bekövetkező változást és annak okait. Annak a gazdálkodó egységnek, amely befektetési gazdálkodó egységgé válik, ezen felül közzé kell tennie a minősítésben bekövetkező változásnak a bemutatott időszakra gyakorolt hatását, ideértve:

(a) a többé már nem konszolidált leányvállalatainak teljes valós értékét a minősítésben bekövetkező változás napján;

(b) az IFRS 10 standard B101. bekezdésének megfelelően kiszámított esetleges nyereségét vagy veszteségét; valamint

(c) az eredménykimutatás azon tételsorait, amelyeken a nyereség vagy veszteség megjelenik (ha külön nem kerültek bemutatásra).

▼M32

LEÁNYVÁLLALATOKBAN LÉVŐ ÉRDEKELTSÉGEK

10. A gazdálkodó egység köteles közzétenni azokat az információkat, amelyek lehetővé teszik, hogy pénzügyi kimutatásaiknak felhasználói

(a) **megértsék a következőket:**

(i) **a csoport felépítését; és**

(ii) **azt az érdekeltséget, amellyel nem ellenőrző részesedések rendelkeznek a csoport tevékenységeiben és cash flow-jában (12. bekezdés); és**

(b) **értékeljék a következőket:**

(i) **azon képességére vonatkozó jelentős korlátozások jellegét és mértékét, hogy hozzáférjen a csoport eszközeihez, illetve azokat használja, valamint hogy teljesítse a csoport kötelezettségeit (13. bekezdés);**

▼M32

(ii) **az adott gazdálkodó egység konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeivel kapcsolatos kockázatok jellegét és az azokkal kapcsolatos változásokat (14–17. bekezdés);**

(iii) **valamely leányvállalatban meglévő tulajdonosi érdekeltségében bekövetkező olyan változások következményeit, amelyek nem eredményezik az ellenőrzés elveszítését (18. bekezdés); és**

(iv) **egy leányvállalat feletti ellenőrzésnek a beszámolási időszak alatt történő elveszítésével kapcsolatos következményeket (19. bekezdés).**

11. Amikor egy leányvállalat azon pénzügyi kimutatásai, amelyeket a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése során használnak, olyan fordulónapra vagy időszakra szólnak, amely eltér a konszolidált pénzügyi kimutatások fordulónapjától vagy időszakától (lásd az IFRS 10 standard B92. és B93. bekezdését), a gazdálkodó egység köteles közzétenni:

(a) az adott leányvállalat pénzügyi kimutatásaira vonatkozó beszámolási időszak záró időpontját; és

(b) az eltérő fordulónap vagy időszak alkalmazásának okát.

A nem ellenőrző részesedések érdekeltsége a csoport tevékenységeiben és cash flow-jában

12. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat minden olyan leányvállalata tekintetében, amely a beszámolót készítő gazdálkodó egység számára lényeges nem ellenőrző részesedésekkel rendelkezik:

(a) a leányvállalat nevét.

(b) a leányvállalat tevékenységének elsődleges helyét (és ha eltér, bejegyzés szerinti országát).

(c) a nem ellenőrző részesedések birtokában lévő tulajdonosi érdekeltségek arányát.

(d) a nem ellenőrző részesedések birtokában lévő szavazati jogok arányát, amennyiben az eltér a birtokolt tulajdoni érdekeltségek arányától.

(e) a leányvállalat nem ellenőrző részesedéseihez a beszámolási időszak alatt hozzárendelt eredményt.

(f) a leányvállalatnak a beszámolási időszak végén meglévő felhalmozott nem ellenőrző részesedéseit.

(g) a leányvállalat összesített pénzügyi adatait (lásd a B10. bekezdést).

A jelentős korlátozások jellege és mértéke

13. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) azon képességére vonatkozó (például jogszabályon, szerződésen vagy felügyeleti intézkedésen alapuló) jelentős korlátozásokat, hogy hozzáférjen a csoport eszközeihez, illetve azokat használja, valamint hogy teljesítse a csoport kötelezettségeit, úgymint:

(i) azokat, amelyek az anyavállalat vagy annak leányvállalatai azon képességét korlátozzák, hogy a csoporton belüli egyéb gazdálkodó egységek részére pénzeszközöket vagy egyéb eszközöket adjanak át (illetve az ilyen egységektől pénzeszközöket vagy egyéb eszközöket vegyenek át).

(ii) azokat a garanciákat vagy egyéb követelményeket, amelyek korlátozhatják az osztalékfizetéseket vagy egyéb tőkefelosztásokat, illetve a csoport gazdálkodó egységei közötti kölcsönök és előlegek ki-, illetve visszafizetését.

(b) azt, hogy a nem ellenőrző részesedések védelmet nyújtó jogai hogyan és milyen mértékben képesek jelentősen korlátozni a gazdálkodó egység azon képességét, hogy hozzáférjen a csoport eszközeihez, illetve azokat használja, valamint hogy teljesítse a csoport kötelezettségeit (például amikor egy anyavállalat saját kötelezettségeinek teljesítése előtt köteles teljesíteni leányvállalata kötelezettségeit, vagy amikor nem ellenőrző részesedések jóváhagyása szükséges a leányvállalat eszközeihez való hozzáféréshez vagy kötelezettségeinek teljesítéséhez).

▼M32

(c) azon konszolidált pénzügyi kimutatásokban található eszközök és források könyv szerinti értékeit, amelyekre az említett korlátozások vonatkoznak.

A gazdálkodó egység konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeivel kapcsolatos kockázatok jellege

14. A gazdálkodó egység köteles közzétenni minden olyan szerződéses megállapodás feltételeit, amely az anyavállalat vagy leányvállalatai számára előírja, hogy pénzügyi támogatást nyújtsanak valamely konszolidált strukturált gazdálkodó egység részére, ideértve azokat az eseményeket vagy körülményeket is, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egységet veszteségnek tehetik ki (például olyan likviditási megállapodások vagy hitelminősítést kiváltó okok, amelyek a strukturált gazdálkodó egység eszközeinek megvásárlásával vagy pénzügyi támogatás nyújtásával kapcsolatosak).

15. Ha a beszámolási időszak alatt az anyavállalat vagy annak bármely leányvállalata pénzügyi vagy egyéb támogatást nyújtott egy konszolidált strukturált gazdálkodó egységnek anélkül, hogy erre szerződés kötelezte volna (például a strukturált gazdálkodó egység eszközeinek vagy az általa kibocsátott instrumentumoknak a megvásárlása), a gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) a nyújtott támogatás fajtáját és mértékét, ideértve azokat a helyzeteket is, amikor az anyavállalat vagy annak leányvállalatai segítséget nyújtottak a strukturált gazdálkodó egységnek abban, hogy pénzügyi támogatást szerezzen; és

(b) a támogatásnyújtás okait.

16. Ha a beszámolási időszak alatt az anyavállalat vagy annak bármely leányvállalata - anélkül, hogy erre szerződés kötelezte volna - pénzügyi vagy egyéb támogatást nyújtott egy korábban nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységnek, és ez a támogatásnyújtás azt eredményezte, hogy a gazdálkodó egység ellenőrzést gyakorol a strukturált gazdálkodó egység felett, a gazdálkodó egység köteles közzétenni a vonatkozó döntés meghozatalában releváns tényezők magyarázatát.

17. A gazdálkodó egység köteles közzétenni minden olyan fennálló szándékát, amely arra irányul, hogy pénzügyi vagy egyéb támogatást nyújtson egy konszolidált strukturált gazdálkodó egységnek, ideértve azt a szándékát is, hogy segítséget nyújtson a strukturált gazdálkodó egységnek a pénzügyi támogatásszerzésben.

Az anyavállalat valamely leányvállalatban lévő tulajdonosi érdekeltségében bekövetkező olyan változások következményei, amelyek nem eredményezik az ellenőrzés elveszítését

18. A gazdálkodó egység köteles bemutatni egy ütemtervet, amely megmutatja egy leányvállalatban lévő tulajdonosi érdekeltségével kapcsolatos olyan változásnak az anyavállalat tulajdonosainak saját tőkéjére gyakorolt hatásait, amely nem eredményezi az ellenőrzés elvesztését.

Egy leányvállalat feletti ellenőrzésnek a beszámolási időszak alatt történő elveszítésével kapcsolatos következmények

19. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az IFRS 10 standard 25. bekezdésének megfelelően kiszámított esetleges nyereségét vagy veszteségét, és:

(a) az említett nyereség vagy veszteség azon részét, amely annak tulajdonítható, hogy a korábbi leányvállalatban megtartott befektetést a valós értékén vették figyelembe az ellenőrzés elveszítésének időpontjában; és

(b) az eredménykimutatás azon tételsorait, amelyekben a nyereség vagy veszteség megjelenik (ha külön nem kerültek feltüntetésre).

▼**M38**

NEM KONSZOLIDÁLT LEÁNYVÁLLALATOKBAN LÉVŐ ÉRDEKELTSÉGEK (BEFEKTETÉSI GAZDÁLKODÓ EGYSÉGEK)

19A. Annak a befektetési gazdálkodó egységnek, amelynek az IFRS 10 standard értelmében a konszolidáció alóli kivételt kell alkalmaznia, és így leányvállalatában lévő befektetését az eredménnyel szemben valós értéken kell értékelnie, közzé kell tennie ezt a tényt.

19B. A befektetési gazdálkodó egységnek minden nem konszolidált leányvállalat esetében közzé kell tennie az alábbiakat:

(a) a leányvállalat neve;

(b) a leányvállalat tevékenységének elsődleges helye (és ha eltér, bejegyzés szerinti országa); valamint

(c) a befektetési gazdálkodó egység birtokában lévő tulajdonosi érdekeltség és – ha eltér – szavazati jogok aránya.

19C. Ha a befektetési gazdálkodó egység egy másik befektetési gazdálkodó egység anyavállalata, ilyen minőségében a befektetési gazdálkodó egység leányvállalat által ellenőrzött befektetések tekintetében is meg kell tennie a 19B. bekezdés (a)–(c) pontjában előírt közzétételeket. E közzététel azzal is teljesíthető, ha az anyavállalat a pénzügyi kimutatásaiba beemeli a leányvállalat (vagy leányvállalatok) pénzügyi kimutatásait, amelyek tartalmazzák a fenti információkat.

19D. A befektetési gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az alábbiakat:

(a) a nem konszolidált leányvállalat azon képességére vonatkozó (például hitelfelvételi megállapodásokból, szabályozási követelményekből vagy szerződéses megállapodásokból származó) minden jelentős korlátozás jellegét és mértékét, hogy pénzeszközbeni osztalék formájában forrásokat adjon át a befektetési gazdálkodó egységnek, vagy visszafizesse a befektetési gazdálkodó egység által a nem konszolidált leányvállalatnak nyújtott kölcsönöket vagy előlegeket; valamint

(b) minden olyan fennálló kötelezettségvállalása vagy szándéka, amely arra irányul, hogy pénzügyi vagy egyéb támogatást nyújtson egy nem konszolidált leányvállalatnak, ideértve azt a kötelezettségvállalását vagy szándékát is, hogy segítséget nyújtson a leányvállalatnak pénzügyi támogatás szerzésében.

19E. Ha a beszámolási időszak alatt a befektetési gazdálkodó egység vagy annak bármely leányvállalata pénzügyi vagy egyéb támogatást nyújtott egy nem konszolidált leányvállalatnak anélkül, hogy erre szerződés kötelezte volna (például a leányvállalat eszközeinek vagy az általa kibocsátott instrumentumoknak a megvásárlásával, vagy a leányvállalatnak pénzügyi támogatás szerzésében nyújtott segítséggel), a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az alábbiakat:

(a) az egyes nem konszolidált leányvállalatoknak nyújtott támogatás típusa és összege; valamint

(b) a támogatás nyújtásának okai.

19F. A befektetési gazdálkodó egységnek közzé kell tennie minden olyan szerződéses megállapodás feltételeit, amely a gazdálkodó egység vagy nem konszolidált leányvállalatai számára előírja, hogy pénzügyi támogatást nyújtsanak valamely nem konszolidált, ellenőrzött strukturált gazdálkodó egység részére, ideértve azokat az eseményeket vagy körülményeket is, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egységet veszteségnek tehetik ki (például olyan likviditási megállapodások vagy hitelminősítést kiváltó okok, amelyek a strukturált gazdálkodó egység eszközeinek megvásárlására vagy pénzügyi támogatás nyújtására vonatkozó kötelezettségekkel kapcsolatosak).

▼M38

19G. Ha a beszámolási időszak alatt a befektetési gazdálkodó egység vagy annak bármely nem konszolidált leányvállalata – anélkül, hogy erre szerződés kötelezte volna – pénzügyi vagy egyéb támogatást nyújtott a befektetési gazdálkodó egység által nem ellenőrzött, nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységnek és ez a támogatásnyújtás azt eredményezte, hogy a befektetési gazdálkodó egység ellenőrzést szerzett a strukturált gazdálkodó egység felett, a befektetési gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a támogatásnyújtásra vonatkozó döntés meghozatalában releváns tényezők magyarázatát.

▼M32

KÖZÖS MEGÁLLAPODÁSOKBAN ÉS TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOKBAN LÉVŐ ÉRDEKELTSÉGEK

20. A gazdálkodó egység köteles közzétenni azokat az információkat, amelyek lehetővé teszik, hogy pénzügyi kimutatásainak felhasználói értékelhessék:

(a) **közös megállapodásokban és társult vállalkozásokban lévő érdekeltségei jellegét, mértékét és pénzügyi hatásait, ideértve az olyan egyéb befektetőkkel meglévő szerződéses kapcsolatának jellegét és hatásait is, akikkel közös ellenőrzést gyakorol vagy jelentős befolyása van egyes közös megállapodásokra és társult vállalkozásokra (21. és 22. bekezdés); és**

(b) **a közös megállapodásokban és társult vállalkozásokban lévő érdekeltségeivel kapcsolatos kockázatok jellegét és az azokkal kapcsolatos változásokat (23. bekezdés);**

A gazdálkodó egység közös megállapodásokban és társult vállalkozásokban lévő érdekeltségeinek jellege, mértéke és pénzügyi hatásai

21. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) a beszámolót készítő gazdálkodó egység számára lényeges minden egyes közös megállapodás és társult vállalkozás tekintetében:

(i) a közös megállapodás vagy társult vállalkozás nevét.

(ii) a gazdálkodó egység és a közös megállapodás vagy társult vállalkozás közötti kapcsolat jellegét (például oly módon, hogy leírja a közös megállapodás vagy társult vállalkozás tevékenységeinek jellegét, valamint hogy stratégiai fontosságúak-e a gazdálkodó egység tevékenységei szempontjából).

(iii) a közös megállapodás vagy társult vállalkozás tevékenységének elsődleges helyét (és ha eltér, illetve alkalmazandó, bejegyzés szerinti országát).

(iv) a gazdálkodó egység birtokában lévő tulajdonosi érdekeltség vagy osztaléktöbbletre jogosító részvények arányát, és - amennyiben az eltér - a szavazati jogok arányát (adott esetben).

(b) a beszámolót készítő gazdálkodó egység számára lényeges minden egyes közös vállalkozás és társult vállalkozás tekintetében:

(i) azt, hogy a közös vállalkozásba vagy társult vállalkozásba történő befektetést tőkemódszerrel vagy valós értéken értékelik.

(ii) a közös vállalkozás vagy társult vállalkozás összesített pénzügyi adatait a B12. és B13. bekezdésben meghatározottak szerint.

(iii) ha a közös vállalkozás vagy társult vállalkozás tekintetében az elszámolás a tőkemódszerrel történik, a gazdálkodó egységnek a közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban lévő befektetésének valós értékét, amennyiben rendelkezésre áll a befektetés jegyzett piaci ára.

▼M32

(c) a gazdálkodó egység olyan közös vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő befektetéseire vonatkozó, a B16. bekezdésben meghatározott pénzügyi információt, amelyek különkülön nem jelentősek:

(i) összesítve az egyenként nem jelentős közös vállalkozásokra vonatkozóan, valamint külön,

(ii) összesítve az egyenként nem jelentős társult vállalkozásokra vonatkozóan.

▼M38

21A. A befektetési gazdálkodó egységnek nem kell megtennie a 21. bekezdés (b)–(c) pontjában előírt közzétételeket.

▼M32

22. A gazdálkodó egység köteles továbbá közzétenni az alábbiakat:

(a) a közös vállalkozások vagy társult vállalkozások azon képességére vonatkozó minden jelentős korlátozás (például a valamely közös vállalkozás vagy társult vállalkozás felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló befektetők közötti hitelfelvételi megállapodásokból, szabályozási követelményekből vagy szerződéses megállapodásokból származó korlátozás) jellegét és mértékét, hogy pénzeszközbeni osztalék formájában forrásokat adjon át a gazdálkodó egységnek, vagy visszafizesse a gazdálkodó egység által nyújtott kölcsönöket vagy előlegeket.

(b) amikor egy közös vállalkozás vagy társult vállalkozás azon pénzügyi kimutatásai, amelyeket a tőkemódszerhez felhasználnak, olyan fordulónapra vagy időszakra vonatkoznak, amely eltér a gazdálkodó egység adott fordulónapjától vagy időszakától:

(i) az adott közös vállalkozás vagy társult vállalkozás pénzügyi kimutatásaira vonatkozó beszámolási időszak záró időpontját; és

(ii) az eltérő fordulónap vagy időszak alkalmazásának okát.

(c) a közös vállalkozás vagy a társult vállalkozás veszteségeiből a gazdálkodó egységre jutó, meg nem jelenített részt, a tárgyidőszakra vonatkozóan és halmozottan, ha a gazdálkodó egység a tőkemódszer alkalmazásakor abbahagyta a közös vállalkozás vagy társult vállalkozás veszteségeiből való részesedésének a megjelenítését.

A gazdálkodó egység közös vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő érdekeltségeivel kapcsolatos kockázatok

23. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) a közös vállalkozásaival kapcsolatos kötelezettségvállalásait, elkülönítve a B18-B20. bekezdésben meghatározott egyéb kötelezettségvállalásainak összegétől.

(b) az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően, kivéve, ha a veszteség bekövetkezésének valószínűsége csekély, a közös vállalkozásokban vagy társult vállalkozásokban lévő érdekeltségeivel kapcsolatos függő kötelezettségeket (ideértve a közös vállalkozások vagy társult vállalkozások felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló más befektetőkkel közösen vállalt függő kötelezettségek rá eső részét is), elkülönítve a többi függő kötelezettség összegétől.

NEM KONSZOLIDÁLT STRUKTURÁLT GAZDÁLKODÓ EGYSÉGEKBEN LÉVŐ ÉRDEKELTSÉGEK

24. A gazdálkodó egység köteles közzétenni azokat az információkat, amelyek lehetővé teszik, hogy pénzügyi kimutatásainak felhasználói:

(a) **megértsék a gazdálkodó egység nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeinek jellegét és mértékét (26–28. bekezdés); és**

(b) **értékeljék az adott gazdálkodó egység nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeivel kapcsolatos kockázatok jellegét és az azokkal kapcsolatos változásokat (29–31. bekezdés).**

▼M32

25. A 24. bekezdés (b) pontjában megkövetelt információ magában foglalja a gazdálkodó egységnek a korábbi időszakokban nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekkel fennálló kapcsolatából (például a strukturált gazdálkodó egység szponzorálásából) származó kockázati kitettségét, akkor is, ha a gazdálkodó egység a beszámolási fordulónapon már nem áll szerződéses kapcsolatban a strukturált gazdálkodó egységgel.

▼M38

25A. A befektetési gazdálkodó egységnek nem kell megtennie a 24. bekezdésben előírt közzétételeket az általa ellenőrzött olyan strukturált gazdálkodó egységek tekintetében, amelyek vonatkozásában bemutatja a 19A–19G. bekezdésben előírt közzétételeket.

▼M32

Az érdekeltségek jellege

26. A gazdálkodó egység köteles kvalitatív és kvantitatív információkat közzétenni a nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeiről, ideértve többek között a strukturált gazdálkodó egységek jellegét, célját, méretét és tevékenységeit, valamint a strukturált gazdálkodó egység finanszírozásának módját.

27. Ha egy gazdálkodó egység támogatott egy nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységet, amivel kapcsolatban nem bocsátja rendelkezésre a 29. bekezdésben előírt információkat (például azért, mert a beszámolási fordulónapon nem rendelkezik érdekeltséggel az adott gazdálkodó egységben), a gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) azt, hogy hogyan döntötte el, mely strukturált egységeket támogassa;

(b) a beszámolási időszak alatt *az említett strukturált gazdálkodó egységekből származó bevételt*, ideértve a megjelölt bevételfajták leírását is; és

(c) a beszámolási időszak alatt a szóban forgó strukturált gazdálkodó egységek részére átadott eszközök könyv szerinti értékét (az átadás időpontjában fennálló értékkel).

28. A gazdálkodó egység köteles a 27. bekezdés (b) és (c) pontjában szereplő információt táblázat formájában közölni, kivéve, ha más formátum megfelelőbbnek bizonyul, és köteles támogatási tevékenységeit megfelelő kategóriákba sorolni (lásd a B2–B6. bekezdést).

A kockázatok jellege

29. A gazdálkodó egység köteles az alábbiak összefoglalását táblázatos formában közölni, kivéve, ha más formátum megfelelőbbnek bizonyul:

(a) a nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeihez kapcsolódó, pénzügyi kimutatásaiban megjelenített eszközök és források könyv szerinti értékét.

(b) a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban szereplő azon tételsorokat, amelyekben az említett eszközök és kötelezettségek megjelennek.

(c) azt az összeget, amely a legjobban kifejezi a gazdálkodó egység maximális veszteségnek való kitettségét, amely a nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeiből származik, ideértve a maximális veszteségnek való kitettség meghatározásának módját is. Ha a gazdálkodó egység nem tudja mennyiségileg meghatározni azt a maximális veszteségnek való kitettségét, amely a nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeiből származik, köteles közzétenni ezt a tényt és ennek okait.

▼M32

(d) a gazdálkodó egység nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeihez kapcsolódó eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékeinek és a gazdálkodó egység ilyen gazdálkodó egységektől származó maximális veszteségnek való kitettségének az összehasonlítását.

30. Ha a beszámolási időszak alatt - anélkül, hogy erre szerződés kötelezte volna - a gazdálkodó egység pénzügyi vagy egyéb támogatást nyújtott egy olyan nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységnek, amelyben korábban érdekeltsége volt, illetve amelyben jelenleg érdekeltsége van (például a strukturált gazdálkodó egység eszközeinek vagy az általa kibocsátott instrumentumok megvásárlása útján), a gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) a nyújtott támogatás fajtáját és mértékét, ideértve azokat a helyzeteket is, amikor a gazdálkodó egység segítséget nyújtott a strukturált gazdálkodó egységnek abban, hogy az pénzügyi támogatást szerezzen; és

(b) a támogatásnyújtás okait.

31. A gazdálkodó egység köteles közzétenni minden olyan fennálló szándékát, amely arra irányul, hogy pénzügyi vagy egyéb támogatást nyújtson egy nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységnek, ideértve azt a szándékát is, hogy segítséget nyújtson a strukturált gazdálkodó egységnek a pénzügyi támogatásszerzésben.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

strukturált gazdálkodó egységből származó bevétel

A jelen IFRS alkalmazásában a **strukturált gazdálkodási egységből** származó bevétel magában foglalja többek között az ismétlődő és az egyszeri díjakat, a kamatot, az osztalékokat, a strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek újraértékeléséből vagy kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget, valamint a strukturált gazdálkodó egység részére átadott eszközökből és kötelezettségekből származó nyereséget vagy veszteséget.

érdekeltség egy másik gazdálkodó egységben

A jelen IFRS alkalmazásában egy másik gazdálkodó egységben lévő érdekeltség alatt olyan szerződéses vagy nem szerződéses kapcsolat értendő, amely alapján egy gazdálkodó egység ki van téve a másik gazdálkodó egység teljesítményéből származó hozamok változékonyságának. Egy másik gazdálkodó egységben lévő érdekeltségre többek között bizonyítékul szolgálhat a részvények vagy adósságinstrumentumok birtoklása, valamint a részvétel egyéb formái is, mint például finanszírozás, likviditási támogatás, hitelképesség-növelés vagy garanciák rendelkezésre bocsátása. Magában foglalja azokat a módszereket is, amelyekkel valamely gazdálkodó egység ellenőrzést vagy közös ellenőrzést, illetve jelentős befolyást gyakorol egy másik gazdálkodó egység felett. Egy gazdálkodó egység nem feltétlenül rendelkezik érdekeltséggel egy másik gazdálkodó egységben pusztán azért, mert tipikus megrendelő-szállító viszony áll fenn közöttük.

A más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségekkel kapcsolatban a B7–B9. bekezdés ad további információt.

▼M32

A hozamok változékonyságát az IFRS 10 standard B55–B57. bekezdése magyarázza el.

strukturált gazdálkodó egység Olyan gazdálkodó egység, amelyet úgy alakítottak ki, hogy a szavazati vagy hasonló jogok ne legyenek domináns tényezők annak eldöntésében, hogy ki ellenőrzi a gazdálkodó egységet, mint például amikor a szavazati jogok kizárólag adminisztratív feladatokhoz kapcsolódnak, és a lényeges tevékenységeket szerződéses megállapodások útján irányítják.

A strukturált gazdálkodó egységekkel kapcsolatban a B22–B24. bekezdés ad további információt.

▼M38

Az alábbi kifejezések a (2011-ben módosított) IAS 27 standardban, a (2011-ben módosított) IAS 28 standardban, az IFRS 10 standardban és az IFRS 11 *Közös megállapodások* standardban kerültek meghatározásra, és a jelen IFRS-ben az említett IFRS-ekben meghatározott jelentésekkel szerepelnek:

— társult vállalkozás

— konszolidált pénzügyi kimutatások

— gazdálkodó egység feletti ellenőrzés

— tőkemódszer

— csoport

— befektetési gazdálkodó egység

— közös megállapodás

▼M32

— közös ellenőrzés

— közös tevékenység

— közös vállalkozás

— nem ellenőrző részesedés

— anyavállalat

— védelmet nyújtó jogok

— lényeges tevékenységek

— egyedi pénzügyi kimutatások

— külön jogalany

— jelentős befolyás

— leányvállalat.

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi. Leírja az 1–31. bekezdés alkalmazását, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az IFRS egyéb részei.

B1. A függelékben található példák hipotetikus helyzeteket írnak le. Bár a példák egyes aspektusai szerepelhetnek konkrét tényállásokban, az IFRS 12 standard alkalmazásakor az adott tényállás összes releváns tényét és körülményét értékelni kell.

▼M32

ÖSSZESÍTÉS (4. BEKEZDÉS)

B2. A gazdálkodó egységnek a körülmények alapján el kell döntenie, mennyi adatot bocsát rendelkezésre a felhasználók információs igényeinek kielégítése érdekében, hogy mekkora hangsúlyt fektet a követelmények különböző aspektusaira, és hogy milyen módon összesíti az információkat. Meg kell találni az egyensúlyt a pénzügyi kimutatásoknak a felhasználók számára felesleges részletekkel történő túlzsúfolása és a lényeges információk túl sok összesítéssel történő elfedése között.

B3. A gazdálkodó egység a hasonló gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek tekintetében összevonhatja a jelen IFRS által előírt közzétételeket, amennyiben az összevonás összhangban van a közzététel céljával és a B4. bekezdésben szereplő követelménnyel, és nem fedi el a megadott információkat. A gazdálkodó egység köteles közzétenni, hogyan összesítette a hasonló gazdálkodó egységekben meglévő érdekeltségeit.

B4. A gazdálkodó egység köteles elkülönítve feltüntetni az alábbiakban lévő érdekeltségekre vonatkozó információkat:

(a) leányvállalatok;

(b) közös vállalkozások;

(c) közös tevékenységek;

(d) társult vállalkozások; és

(e) nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységek.

B5. Annak eldöntésekor, hogy összesíti-e az információkat, a gazdálkodó egység minden egyes olyan gazdálkodó egység kapcsán köteles figyelembe venni a különböző kockázati és bevételi tulajdonságokra vonatkozó kvantitatív és kvalitatív információkat, amelyek tekintetében összesítést kíván alkalmazni, valamint köteles figyelembe venni, hogy az említett gazdálkodó egységek mennyire jelentősek a beszámolót készítő gazdálkodó egység számára. A gazdálkodó egység köteles a közzétételeket olyan módon megtenni, amely világosan elmagyarázza a pénzügyi kimutatások felhasználóinak a szóban forgó más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek jellegét és mértékét.

B6. A gazdálkodó egységek B4. bekezdésben meghatározott osztályain belüli megfelelő összesítési szintekre vonatkozó példák a következők:

(a) a tevékenységek jellege (például kutatási és fejlesztési gazdálkodó egység, hitelkártya-tartozások értékpapírosítását végző gazdálkodó egység).

(b) iparági besorolás.

(c) földrajz (például ország vagy régió).

MÁS GAZDÁLKODÓ EGYSÉGEKBEN LÉVŐ ÉRDEKELTSÉGEK

B7. Egy másik gazdálkodó egységben lévő érdekeltség alatt olyan szerződéses vagy nem szerződéses kapcsolat értendő, amely alapján a beszámolót készítő gazdálkodó egység ki van téve a másik gazdálkodó egység teljesítményéből származó hozamok változékonyságának. A másik gazdálkodó egység céljának és felépítésének figyelembevétele segítséget nyújthat a beszámolót készítő gazdálkodó egység számára annak értékelése során, hogy rendelkezik-e érdekeltséggel az adott gazdálkodó egységben, és így teljesítenie kell-e a jelen IFRS-ben előírt közzétételeket. Ennek az értékelésnek tartalmaznia kell azon kockázatok megfontolását, amelyeket a másik gazdálkodó egység előreláthatólag létrehoz, valamint azon kockázatok megfontolását, amelyeket a másik gazdálkodó egység a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek és más személyeknek előreláthatólag továbbad.

▼M32

B8. A beszámolót készítő gazdálkodó egység rendszerint ki van téve egy másik gazdálkodó egység teljesítményéből származó hozamok változékonyságának, mivel olyan instrumentumokkal (például a másik gazdálkodó egység által kibocsátott részvénnyel vagy adóssághangszerrel) rendelkezik vagy egyéb olyan módon érintett, ami a változékonyságot magában foglalja. Tegyük fel például, hogy egy strukturált gazdálkodó egység hitelportfólióval rendelkezik. A strukturált gazdálkodó egység egy másik gazdálkodó egységtől (a beszámolót készítő gazdálkodó egységtől) hitelmulasztási swapot szerez annak érdekében, hogy megvédje magát a hitelek kamatai és tőkeösszege megfizetésének elmulasztásával szemben. A beszámolót készítő gazdálkodó egység olyan módon érintett, hogy ki van téve a strukturált gazdálkodó egység teljesítményétől függő hozamok változékonyságának, mivel a hitelmulasztási swap foglalja magában a strukturált gazdálkodó egység hozamainak változékonyságát.

B9. Egyes instrumentumokat arra terveztek, hogy a kockázatot a beszámolót készítő gazdálkodó egységről egy másik gazdálkodó egységre vigyék át. Ezek az instrumentumok változékony hozamokat hoznak létre a másik gazdálkodó egység számára, azonban általában nem teszik ki a beszámolót készítő gazdálkodó egységet a másik gazdálkodó egység teljesítményéből származó hozam változékonyságának. Például tegyük fel, hogy egy strukturált gazdálkodó egységet azért alapítottak, hogy befektetési lehetőségeket biztosítsanak azoknak a befektetőknek, akik a Z gazdálkodó egységnek való hitelkockázati kitettséggel szeretnének rendelkezni (a Z gazdálkodó egység nem áll kapcsolatban a megállapodásban résztvevő egyetlen személlyel sem). A strukturált gazdálkodó egység finanszírozást szerez azáltal, hogy az említett befektetők számára olyan váltót bocsát ki, amely a Z gazdálkodó egység hitelkockázatához kapcsolódik (hitelhez kapcsolódó váltók), és a bevételt arra használja, hogy befektessen egy kockázatmentes pénzügyi eszközökből álló portfólióba. A strukturált gazdálkodó egység Z gazdálkodó egység hitelkockázatának való kitettséget szerez azáltal, hogy hitelmulasztási swap ügyletet (CDS) köt a csereügyletben szereplő másik féllel. A CDS Z hitelkockázatát a strukturált gazdálkodó egységre ruházza át, a swap ügyletben szereplő másik fél által fizetett díj ellenében. A strukturált gazdálkodó egység befektetői magasabb hozamot kapnak, ami tükrözi mind a strukturált gazdálkodó egységnek az eszközportfóliójából származó hozamait, mind a CDS-díjat. A swap ügyletben részes másik fél nem érintett olyan módon a strukturált gazdálkodó egységben, hogy azáltal ki lenne téve a strukturált gazdálkodó egység teljesítményétől függő hozamok változékonyságának, mivel a CDS a változékonyságot a strukturált gazdálkodó egységre viszi át, ahelyett, hogy átvállalná a strukturált gazdálkodó egység hozamainak változékonyságát.

A LEÁNYVÁLLALATOK, KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOK ÉS TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOK ÖSSZESÍTETT PÉNZÜGYI INFORMÁCIÓI (12. ÉS 21. BEKEZDÉS)

B10. A gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat minden olyan leányvállalata tekintetében, amely a beszámolót készítő gazdálkodó egység számára lényeges nem ellenőrző részesedésekkel rendelkezik:

(a) a nem ellenőrző részesedéseknek kifizetett osztalékok.

(b) a leányvállalat eszközeire, kötelezettségeire, eredményére és cash flow-jára vonatkozó összesített pénzügyi információk, amelyek lehetővé teszik a felhasználók számára, hogy megértsék a nem ellenőrző részesedések szerepét a csoport tevékenységeiben és cash flow-jában. Ez az információ magában foglalhatja többek között - például - a forgóeszközöket, a befektetett eszközöket, a rövid lejáratú kötelezettségeket, a hosszú lejáratú kötelezettségeket, a bevételt, az eredményt és a teljes átfogó jövedelmet.

B11. A B10. bekezdés (b) pontjában előírt összesített pénzügyi információnak a társaságok közötti kiszűrések előtti összegeket kell tartalmaznia.

▼**M32**

B12. A beszámolót készítő gazdálkodó egység számára lényeges minden egyes közös vállalkozás és társult vállalkozás tekintetében az adott gazdálkodó egység köteles közzétenni az alábbiakat:

(a) a közös vállalkozásból vagy a társult vállalkozásból kapott osztalékok.

(b) a közös vállalkozás vagy társult vállalkozás összesített pénzügyi adatai (lásd a B14. és a B15. bekezdést), ideértve többek között az alábbiakat:

(i) forgóeszközök.

(ii) befektetett eszközök.

(iii) rövid lejáratú kötelezettségek.

(iv) hosszú lejáratú kötelezettségek.

(v) bevétel.

(vi) folytatódó tevékenységek eredménye.

(vii) a megszűnt tevékenységek adózás utáni eredménye.

(viii) egyéb átfogó jövedelem.

(ix) teljes átfogó jövedelem.

B13. A B12. bekezdésben előírt összesített pénzügyi információn kívül a gazdálkodó egység köteles a beszámolót készítő gazdálkodó egység számára lényeges minden egyes közös vállalkozás tekintetében közzétenni az alábbiak összegét:

(a) a B12. bekezdés (b) pontjának (i) alpontjában szereplő pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek,

(b) a B12 bekezdés (b) pontjának (iii) alpontjában szereplő rövid lejáratú pénzügyi kötelezettségek (ide nem értve a szállítói és egyéb tartozásokat és céltartalékokat),

(c) a B12 bekezdés (b) pontjának (iv) alpontjában szereplő hosszú lejáratú pénzügyi kötelezettségek (ide nem értve a szállítói és egyéb tartozásokat és céltartalékokat),

(d) értékcsökkenés és amortizáció,

(e) kamatbevétel,

(f) kamatráfordítás,

(g) nyereségadó ráfordítás vagy bevétel.

B14. A B12. és a B13. bekezdésnek megfelelően bemutatott összesített pénzügyi információnak meg kell egyeznie a közös vállalkozások vagy társult vállalkozások IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban szereplő összegekkel (nem pedig ezen összegeknek a gazdálkodó egységre jutó részével). Ha a gazdálkodó egység a közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban lévő érdekeltségét a tőkemódszer alapján számolja el:

(a) a közös vállalkozás vagy társult vállalkozás IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban szereplő összegeket úgy kell módosítani, hogy tükrözzék a gazdálkodó egység által a tőkemódszer alkalmazása során tett módosításokat, mint például a beszerzés időpontjában végrehajtott valósérték-módosításokat és a számviteli politikák különbségei miatti módosításokat.

(b) a gazdálkodó egység köteles összeegyeztetni a bemutatott összesített pénzügyi adatokat a közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban lévő érdekeltségének könyv szerinti értékével.

▼M32

B15. A gazdálkodó egység a B12. és a B13. bekezdésben előírt összesített pénzügyi adatokat a közös vállalkozás vagy társult vállalkozás pénzügyi kimutatásai alapján is bemutathatja, ha:

(a) a gazdálkodó egység a közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban lévő érdekeltségét a (2011-ben módosított) IAS 28 standardnak megfelelően valós értéken értékeli; és

(b) a közös vállalkozás vagy társult vállalkozás nem készít IFRS szerinti pénzügyi kimutatásokat, és az ilyen alapú kimutatások elkészítése kivitelezhetetlen lenne vagy túlzott mértékű költséggel járna.

Ilyen esetben a gazdálkodó egység köteles közzétenni, hogy mi alapján készültek el az összesített pénzügyi adatok.

B16. A gazdálkodó egység köteles összesítve közzétenni minden olyan - egyenként nem jelentős - közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban lévő érdekeltségének könyv szerinti értékét, amelyet a tőkemódszer alapján számol el. A gazdálkodó egység köteles továbbá elkülönítve közzétenni az említett közös vállalkozások vagy társult vállalkozások tekintetében az alábbiak rá eső részének összesített összegét:

(a) folytatódó tevékenységek eredménye.

(b) a megszűnt tevékenységek adózás utáni eredménye.

(c) egyéb átfogó jövedelem.

(d) teljes átfogó jövedelem.

A gazdálkodó egység külön teljesíti a közzétételeket a közös vállalkozások és a társult vállalkozások tekintetében.

▼M58

B17. Ha a gazdálkodó egység valamely leányvállalatban, közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban lévő érdekeltsége (illetve valamely közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban lévő érdekeltségének egy része) az IFRS 5 standard alapján értékesítésre tartottnak minősül (vagy értékesítésre tartottnak minősülő elidegenítési csoport része), a gazdálkodó egység nem köteles a B10–B16. bekezdés szerint közzétenni az érintett leányvállalatra, közös vállalkozásra vagy társult vállalkozásra vonatkozó összesített pénzügyi adatokat.

▼M32

A KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOKKAL KAPCSOLATOS ELKÖTELEZETTSÉGEK (23. BEKEZDÉS (A) PONTJA)

B18. A gazdálkodó egység köteles közzétenni azokat az elkötelezettségeket, amelyeket a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeivel kapcsolatban a beszámolási fordulónapig már elvállalt, viszont még nem jelenített meg (ideértve az olyan más befektetőkkel közösen vállalt elkötelezettségek rá eső részét is, akikkel közösen gyakorol ellenőrzést egy közös vállalkozás felett). Elkötelezettségnek tekintendő mindaz, ami megalapozhatja a pénzeszközök vagy egyéb források jövőbeli kiáramlását.

B19. A meg nem jelenített, a jövőben esetleg pénzeszközök vagy egyéb források kiáramlását okozó elkötelezettségek magukban foglalják az alábbiakat:

(a) meg nem jelenített elkötelezettségek finanszírozás vagy források biztosítása érdekében például az alábbiak eredményeként:

(i) közös vállalkozás létrehozására vagy megszerzésére irányuló megállapodások (amelyek például előírják, hogy egy gazdálkodó egység egy meghatározott időszak alatt pénzeszközöket bocsásson rendelkezésre).

(ii) egy közös vállalkozás által vállalt tőkeigényes projektek.

(iii) feltétel nélküli beszerzési kötelezettségek, ideértve azon berendezéseket, készleteket vagy szolgáltatásokat, amelyek tekintetében a gazdálkodó egység vállalta, hogy egy közös vállalkozástól vagy annak nevében szerzi be.

▼M32

(iv) meg nem jelenített elkötelezettségek, amelyek célja, hogy valamely közös vállalkozásnak kölcsönöket vagy egyéb pénzügyi támogatást biztosítsanak.

(v) meg nem jelenített elkötelezettségek, amelyek célja, hogy valamely közös vállalkozás számára forrásokat biztosítsanak, például eszközöket vagy szolgáltatásokat.

(vi) közös vállalkozáshoz kapcsolódó egyéb nem felmondható, meg nem jelenített elkötelezettségek.

(b) olyan meg nem jelenített elkötelezettségek, amelyek egy másik fél valamely közös vállalkozásban lévő tulajdonosi érdekeltségének (vagy annak egy részének) megszerzésére irányulnak, attól függően, hogy egy adott esemény a jövőben bekövetkezik vagy elmarad.

B20. A B18. és a B19. bekezdés követelményei és példái az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard 18. bekezdésében előírt közzétételek néhány fajtáját mutatják be.

NEM KONSZOLIDÁLT STRUKTURÁLT GAZDÁLKODÓ EGYSÉGEKBEN LÉVŐ ÉRDEKELTSÉGEK (24–31. BEKEZDÉS)

Strukturált gazdálkodó egységek

B21. A strukturált gazdálkodó egység olyan gazdálkodó egység, amelyet úgy alakítottak ki, hogy a szavazati vagy hasonló jogok ne legyenek domináns tényezők annak eldöntésében, hogy ki ellenőrzi a gazdálkodó egységet, mint például amikor a szavazati jogok kizárólag igazgatási feladatokhoz kapcsolódnak, és a lényeges tevékenységeket szerződéses megállapodások útján irányítják.

B22. A strukturált gazdálkodó egység gyakran rendelkezik az alábbi tulajdonságok vagy jellemzők némelyikével vagy mindegyikével:

(a) korlátozott tevékenységek.

(b) korlátozott és jól meghatározható célkitűzés, például adózásilag hatékony bérlet megvalósítása, kutatási és fejlesztési tevékenységek megvalósítása érdekében, egy gazdálkodó egység részére történő tőkeforrás vagy finanszírozás biztosítása érdekében vagy annak érdekében, hogy befektetők részére befektetési lehetőségeket biztosítsanak a strukturált gazdálkodó egység eszközeihez kapcsolódó kockázatok és hasznok befektetőknek történő átadása útján.

(c) nem elegendő saját tőke ahhoz, hogy a strukturált gazdálkodó egység alárendelt pénzügyi támogatás nélkül finanszírozni tudja saját tevékenységeit.

(d) több, szerződés alapján egymáshoz kapcsolódó, a befektetők részére kibocsátott instrumentum formájában történő finanszírozás, amely hitelkockázat vagy egyéb kockázat koncentrációit eredményezi (részfolyósítások).

B23. A strukturált gazdálkodó egységeknek tekintett gazdálkodó egységekre példák többek között az alábbiak:

(a) értékpapírosítási eszközök.

(b) eszközalapú finanszírozások.

(c) egyes befektetési alapok.

B24. Az a gazdálkodó egység, amelyet szavazati jogok alapján ellenőriznek, nem tekinthető strukturált gazdálkodó egységnek pusztán azért, mert - például - harmadik felektől finanszírozást kap egy átstrukturálást követően.

A nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségekkel kapcsolatos kockázatok jellege (29–31. bekezdés)

B25. A 29-31. bekezdésben megkövetelt információkon kívül a gazdálkodó egység köteles olyan további információkat is közzétenni, amelyek szükségesek a 24. bekezdés (b) pontjában meghatározott közzétételi cél teljesítéséhez.

▼M32

B26. Az alábbiakban példák láthatók azokra a további információkra, amelyek - a körülményektől függően - relevánsak lehetnek azon kockázatok értékelése szempontjából, amelyeknek valamely gazdálkodó egység ki van téve, amikor nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységben érdekeltséggel rendelkezik:

(a) egy olyan megállapodás feltételei, amely a gazdálkodó egység számára előírhatja, hogy pénzügyi támogatást nyújtson valamely nem konszolidált strukturált gazdálkodó egység részére (például olyan likviditási megállapodások vagy hitelminősítést kiváltó okok, amelyek a strukturált gazdálkodó egység eszközeinek megvásárlásával vagy pénzügyi támogatás nyújtásával kapcsolatosak), ideértve a következőket:

(i) azon események vagy körülmények leírása, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egységet veszteségnek tehetik ki.

(ii) hogy vannak-e olyan feltételek, amelyek korlátozzák a kötelezettséget.

(iii) hogy vannak-e olyan egyéb felek, akik pénzügyi támogatást nyújtanak, és ha igen, hol helyezkedik el a sorban a beszámolót készítő gazdálkodó egység kötelme az említett egyéb felekéhez képest.

(b) a gazdálkodó egység által a beszámolási időszak alatt a nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeivel kapcsolatban elvszenvedett veszteségek.

(c) a gazdálkodó egység által a beszámolási időszak alatt a nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségeiből eredően kapott bevétel típusai.

(d) hogy a gazdálkodó egységnek más feleket megelőzően át kell-e vállalnia valamely nem konszolidált strukturált gazdálkodó egység veszteségeit; a gazdálkodó egység számára az ilyen veszteségek felső határa; és (adott esetben) az azon felek által viselt potenciális veszteségek ranghelye és összegei, akiknek az érdekeltsége hátrébb van sorolva, mint a gazdálkodó egység érdekeltsége a nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységben.

(e) a harmadik személyekkel kötött likviditási megállapodásokkal, garanciákkal vagy egyéb kötelezettségvállalásokkal kapcsolatos olyan információk, amelyek hatással lehetnek a gazdálkodó egység nem konszolidált strukturált gazdálkodó egységben lévő érdekeltségeinek valós értékére vagy kockázatára.

(f) minden olyan nehézség, amelyet valamely nem konszolidált strukturált gazdálkodó egység a beszámolási időszakban a tevékenységei finanszírozása körében tapasztalt.

(g) egy nem konszolidált strukturált gazdálkodó egység finanszírozásával kapcsolatban a finanszírozási formák (például kereskedelmi kötvény vagy középlejáratú banki kötvény) és azok súlyozott átlagos futamideje. Az említett információ tartalmazhatja a nem konszolidált strukturált gazdálkodó egység eszközeinek és finanszírozásának lejárati elemzéseit, amennyiben a strukturált gazdálkodó egység rövid távú finanszírozással finanszírozott hosszú lejáratú eszközökkel rendelkezik.

C. függelék

Hatálybalépés napja és áttérés

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az IFRS egyéb részei.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

C1. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett.

▼M37

C1A. *A Konszolidált pénzügyi kimutatások, közös megállapodások és más gazdálkodó egységekben lévő érdekeltségek közzététele: az áttérésre vonatkozó útmutató* (az IFRS 10, az IFRS 11 és az IFRS 12 standard módosításai), amelyet 2012 júniusában bocsátottak ki, a standardot kiegészítette a C2A–C2B. bekezdésekkel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha valamely gazdálkodó egység korábbi időszakra alkalmazza az IFRS 12 standardot, erre a korábbi időszakra is alkalmaznia kell az említett módosításokat.

▼M38

C1B. A 2012. októberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 27 módosítása) módosította a 2. bekezdést és az A. függeléket, és a standardot kiegészítette a 9A–9B., a 19A–19G., a 21A. és a 25A. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység korábban alkalmazza az említett módosításokat, ezt a tényt közzé kell tennie és egyidejűleg a *Befektetési gazdálkodó egységekben* szereplő összes módosítást alkalmaznia kell.

▼M51

C1C. A 2014 decemberében kibocsátott *Befektetési gazdálkodó egységek: A konszolidáció alóli kivétel alkalmazása* (az IFRS 10, az IFRS 12 és az IAS 28 módosítása) módosította a 6. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M58

C1D. A 2016 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2014–2016. évi ciklus* a standardot kiegészítette az 5A. bekezdéssel, és módosította a B17. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2017. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra.

▼M32

C2. A gazdálkodó egység számára javasolt, hogy a jelen IFRS-ben előírt információt a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokat megelőzően is rendelkezésre bocsássa. A jelen IFRS által előírt néhány közzététel teljesítése nem kötelezi a gazdálkodó egységet arra, hogy a jelen IFRS minden követelményének megfeleljen, vagy hogy korábban alkalmazza az IFRS 10, az IFRS 11, a (2011-ben módosított) IAS 27 és a (2011-ben módosított) IAS 28 standardot.

▼M37

C2A. A jelen IFRS szerinti közzétételi előírásokat nem kell alkalmazni bármely olyan bemutatott időszakra, amely az IFRS 12 alkalmazásának első éves időszakát közvetlenül megelőző éves időszak előtt kezdődik.

C2B. A jelen IFRS 24–31. bekezdésének közzétételi előírásait és a B21–B26. bekezdésben található megfelelő útmutatót nem kell alkalmazni egy olyan bemutatott időszakra sem, amely az IFRS 12 alkalmazásának első éves időszaka előtt kezdődik.

▼M32

HIVATKOZÁSOK AZ IFRS 9 STANDARDRA

C3. Ha a gazdálkodó egység alkalmazza a jelen IFRS-t, de még nem alkalmazza az IFRS 9 standardot, akkor az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

▼M33

IFRS 13 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Valós értéken történő értékelés

CÉL

1. A jelen IFRS:

(a) **meghatározza a***valós érték***fogalmát;**

(b) **egyetlen IFRS-ben állapítja meg a valós értéken történő értékelés kereteit; és**

(c) **közzétételeket ír elő a valós értéken történő értékeléssel kapcsolatban.**

2. A valós érték egy piaci alapú értékelés, nem pedig a gazdálkodó egységre jellemző értékelés. Egyes eszközök és kötelezettségek esetében rendelkezésre állhatnak megfigyelhető piaci ügyletek vagy piaci információk. Más eszközök és kötelezettségek esetében előfordulhat, hogy nem állnak rendelkezésre megfigyelhető piaci ügyletek és piaci információk. Ugyanakkor a valós értéken történő értékelés célja mindkét esetben ugyanaz: megbecsülni azt az árat, amelyen az eszköz értékesítésére vagy a kötelezettség átruházására irányuló *szabályos ügylet* végbemenne a *piaci szereplők* között az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett (vagyis egy *kilépési árat* az értékelés időpontjában azon piaci szereplő szemszögéből, aki az eszköz tulajdonosa vagy a kötelezettség kötelezettje).

3. Ha azonos eszköz vagy kötelezettség ára nem figyelhető meg, a gazdálkodó egység egy olyan másik értékelési technika alkalmazásával értékeli a valós értéket, amely maximalizálja a vonatkozó *megfigyelhető inputok* használatát, és minimalizálja a *nem megfigyelhető inputok* használatát. Mivel a valós érték piaci alapú értékelés, azon feltételezések felhasználásával mérik, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor, ideértve a kockázattal kapcsolatos feltételezéseket is. Ennek eredményeképpen a gazdálkodó egység arra irányuló szándéka, hogy megtartson egy eszközt, illetve hogy rendezzen vagy egyéb módon teljesítsen egy kötelezettséget, nem lényeges a valós érték értékelésekor.

4. A valós érték fogalma az eszközökre és a kötelezettségekre fókuszál, mivel ezek képezik a számviteli értékelés elsődleges tárgyát. Ezenkívül a jelen IFRS-t kell alkalmazni a gazdálkodó egység valós értéken értékelt saját tőkeinstrumentumaira is.

HATÓKÖR

5. A jelen IFRS akkor alkalmazandó, ha egy másik IFRS előírja vagy megengedi a valós értéken történő értékelést vagy a valós értéken történő értékelésekről szóló közzétételeket (és a valós értéken vagy az említett értékelések közzétételein alapuló értékeléseket, mint például az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken történő értékelés), kivéve a 6. és a 7. bekezdésben meghatározott eseteket.

6. A jelen IFRS értékelési és közzétételi követelményei nem vonatkoznak az alábbiakra:

(a) az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard hatálya alá tartozó részvényalapú kifizetési ügyletek;

(b) az IAS 17 *Lízingek* standard hatálya alá tartozó lízing ügyletek; és

(c) azok az értékelések, amelyek bizonyos hasonlóságokkal rendelkeznek a valós értékhez, mégsem valós értéken történő értékelések, mint például az IAS 2 *Készletek* standardban szereplő nettó realizálható érték vagy az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardban szereplő használati érték.

▼M33

7. A jelen IFRS által előírt közzétételek nem szükségesek az alábbiak esetében:

(a) az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardnak megfelelően a juttatási program valós értéken értékelt eszközei;

(b) az IAS 26 *Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása* standardnak megfelelően valós értéken értékelt, nyugdíjazási juttatási programokba történt befektetések; valamint

(c) olyan eszközök, amelyek esetében az IAS 36-nak megfelelően a megtérülő érték az elidegenítési költségekkel csökkentett valós érték.

8. A jelen IFRS-ben leírt valós értéken történő értékelési keretelvek mind az első, mind a későbbi értékelésre is érvényesek, ha más IFRS-ek előírják vagy megengedik a valós érték alkalmazását.

ÉRTÉKELÉS

A valós érték fogalmának meghatározása

9. A jelen IFRS a valós értéket úgy definiálja, mint az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában.

10. A B2. bekezdés leírja a valós értéken történő értékelés átfogó megközelítését.

Az eszköz vagy a kötelezettség

11. A valós értéken történő értékelés egy adott eszközre vagy kötelezettségre vonatkozik. Ezért a valós érték értékelésekor a gazdálkodó egység köteles figyelembe venni az eszköz vagy kötelezettség jellemzőit, ha a piaci szereplők figyelembe vennék ezeket a jellemzőket az eszköz vagy a kötelezettség értékelés időpontjában történő árazásakor. Az említett jellemzők közé tartoznak például a következők:

(a) **az eszköz állapota és helye; és**

(b) **az eszköz értékesítésére vagy használatára vonatkozó esetleges korlátozások.**

12. Egy adott jellemzőből eredően az értékelésre gyakorolt hatás eltérő lesz attól függően, hogy a piaci szereplők milyen módon vennék figyelembe az adott jellemzőt.

13. A valós értéken értékelt eszköz vagy kötelezettség az alábbiak valamelyike lehet:

(a) önálló eszköz vagy kötelezettség (például egy pénzügyi eszköz vagy egy nem pénzügyi eszköz); vagy

(b) egy eszközcsoport, egy kötelezettségcsoport vagy eszközök és kötelezettségek csoportja (például egy pénztermelő egység vagy egy üzleti tevékenység).

14. Az, hogy egy eszköz vagy kötelezettség önálló eszköz vagy kötelezettség, eszközcsoport, kötelezettségcsoport vagy eszközök és kötelezettségek csoportja, a megjelenítés vagy a közzététel céljából annak *elszámolási egység*étől függ. Az eszköz vagy kötelezettség elszámolási egységét azon IFRS alapján kell meghatározni, amely előírja vagy engedélyezi a valós értéken történő értékelést, kivéve ha a jelen IFRS másként rendelkezik.

▼M33

Az ügylet

15. **A valós értéken történő értékelés feltételezi, hogy az eszköz vagy kötelezettség piaci szereplők közötti olyan szabályos ügylet alapján került kicserélésre, amely az eszköz értékesítésére vagy a kötelezettség átruházására irányult az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett.**

16. **A valós értéken történő értékelés feltételezi, hogy az eszköz értékesítésére vagy a kötelezettség átruházására irányuló ügylet az alábbiak valamelyikén megy végbe:**

(a) **az eszköz vagy a kötelezettség *elsődleges piac*án; vagy**

(b) **elsődleges piac hiányában az eszköz vagy a kötelezettség számára *legkedvezőbb piacon*.**

17. A gazdálkodó egységnek nem kell kimerítő kutatásba fognia az összes piacot illetően az elsődleges piac vagy elsődleges piac híján a legkedvezőbb piac azonosítása érdekében, viszont köteles minden ésszerűen elérhető információt figyelembe venni. Ellentétes bizonyíték hiányában az a piac tekintendő az elsődleges piacnak – illetve elsődleges piac hiányában a legkedvezőbb piacnak –, amelyen a gazdálkodó egység normális esetben ügyletet kötne az eszköz értékesítése vagy a kötelezettség átruházása érdekében.

18. Ha az eszköznek vagy kötelezettségnek van elsődleges piaca, a valós értéken történő értékelésnek a szóban forgó piac árát kell tükröznie (akár közvetlenül megfigyelhető a szóban forgó ár, akár egy másik értékelési technika segítségével kerül megbecslésre), akkor is, ha előfordulhat, hogy az értékelés időpontjában egy másik piacon kedvezőbb lenne az ár.

19. A gazdálkodó egységnek az értékelés időpontjában hozzá kell férnie az elsődleges (vagy a legkedvezőbb) piachoz. Mivel a különböző tevékenységekkel rendelkező különböző gazdálkodó egységek (és a gazdálkodó egységeken belüli üzleti tevékenységek) különböző piacokhoz rendelkezhetnek hozzáféréssel, ugyanazon eszköz vagy kötelezettség esetében a különböző gazdálkodó egységeknél (és a gazdálkodó egységeken belüli üzleti tevékenységeknél) eltérhet az elsődleges (vagy legkedvezőbb) piac. Ezért az elsődleges (vagy legkedvezőbb) piacot (és így a piaci szereplőket) a gazdálkodó egység szemszögéből kell mérlegelni, ami által megengedhetők a különböző tevékenységű gazdálkodó egységek közötti eltérések.

20. Bár a gazdálkodó egységnek rendelkeznie kell a piachoz való hozzáférés képességével, a gazdálkodó egységnek nem kell képesnek lennie az adott eszköz értékesítésére, illetve az adott kötelezettség átruházására az értékelés időpontjában ahhoz, hogy képes legyen elvégezni a valós értéken történő értékelést az adott piac ára alapján.

21. Ha nincs is olyan megfigyelhető piac, amely árazási információt nyújthatna egy eszköz értékesítéséről vagy egy kötelezettség átruházásáról az értékelés időpontjában, a valós értéken történő értékelés során azt kell feltételezni, hogy az ügylet annak a piaci szereplőnek a szempontjából, aki az eszköz tulajdonosa vagy a kötelezettség adósa, ebben az időpontban megy végbe. Ez a feltételezett ügylet kialakít egy alapot az eszköz értékesítési, illetve a kötelezettség átruházási ára tekintetében.

Piaci szereplők

22. **A gazdálkodó egység köteles az eszköz vagy kötelezettség valós értékét azon feltételezések felhasználásával értékelni, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor, feltételezve, hogy a piaci szereplők gazdasági érdekük szerint járnak el.**

▼M33

23. Az említett feltételezések kialakítása során a gazdálkodó egységnek nem kell konkrét piaci szereplőket azonosítania. Ehelyett a gazdálkodó egység köteles megállapítani azokat a jellemzőket, amelyek általánosságban megkülönböztetik a piaci szereplőket, figyelembe véve az alábbiakra jellemző tényezőket:

(a) az eszköz vagy a kötelezettség;

(b) az eszköz vagy a kötelezettség elsődleges (vagy legkedvezőbb) piaca; és

(c) azok a piaci szereplők, akikkel a gazdálkodó egység ügyletet kötne az adott piacon.

Az ár

24. A valós érték az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének az elsődleges (vagy legkedvezőbb) piacon egy szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában, a fennálló piaci feltételek mellett (vagyis egy kilépési ár), függetlenül attól, hogy az adott ár közvetlenül megfigyelhető-e vagy más értékelési technika segítségével megbecsülhető-e.

25. Az elsődleges (vagy legkedvezőbb) piacon az eszköz vagy a kötelezettség értékelésére használt ár nem módosítható az ügyleti költségekkel. Az ügyleti költségeket a többi IFRS-nek megfelelően kell elszámolni. Az ügyleti költségek nem az eszköz vagy a kötelezettség jellemzői; sokkal inkább az ügylethez tartoznak, és eltérőek lesznek attól függően, hogy a gazdálkodó egység milyen módon köt ügyletet az eszköz, illetve a kötelezettség tekintetében.

26. Az ügyleti költségek nem tartalmazzák a *szállítási költségeket*. Ha a hely az eszköz jellemző tulajdonsága (ez lehet a helyzet például egy áruval), az elsődleges (vagy legkedvezőbb) piaci árat módosítani kell azon esetleges költségekkel, amelyek az eszköz adott helyéről az említett piacra való szállításával kapcsolatban merülnek fel.

A nem pénzügyi eszközökre történő alkalmazás

A nem pénzügyi eszközök legértékesebb és legjobb hasznosítása

27. Egy nem pénzügyi eszköz valós értéken történő értékelése figyelembe veszi a piaci szereplő azon képességét, hogy gazdasági előnyöket generáljon az eszköz *legértékesebb és legjobb* hasznosítása vagy egy másik olyan piaci szereplő részére történő eladása útján, aki az eszközt a legértékesebb és a legjobb módon fogja használni.

28. Egy nem pénzügyi eszköz legértékesebb és legjobb hasznosítása az eszköz olyan használatát veszi figyelembe, amely az alábbiak szerint fizikailag lehetséges, jogilag megengedett és pénzügyileg kivitelezhető:

(a) A fizikailag lehetséges használat figyelembe veszi az eszköz azon fizikai jellemzőit, amelyeket a piaci szereplők figyelembe vennének az eszköz árazásakor (például egy ingatlan helye vagy nagysága).

(b) A jogilag megengedett használat figyelembe veszi az eszköz használatára vonatkozó azon esetleges jogi korlátozásokat, amelyeket a piaci szereplők figyelembe vennének az eszköz árazásakor (például egy ingatlanra vonatkozó építésrendészeti szabályok).

(c) A pénzügyileg kivitelezhető használat figyelembe veszi, hogy az eszköz fizikailag lehetséges és jogilag megengedett használata megfelelő jövedelmet vagy cash flow-kat generál-e (figyelembe véve az eszköz adott használatra való átalakításának költségeit is) ahhoz, hogy olyan befektetési megtérülést produkáljon, amelyet a piaci szereplők megkívánnának az adott felhasználású szóban forgó eszközbe történt befektetéstől.

▼M33

29. A legértékesebb és legjobb hasznosítás a piaci szereplők szemszögéből kerül meghatározásra, akkor is, ha a gazdálkodó egység eltérő használatot tervez. Ugyanakkor egy nem pénzügyi eszköz folyó használata a gazdálkodó egység által annak legértékesebb és legjobb hasznosításának vélelmezendő, kivéve, ha a piaci vagy egyéb tényezők azt sugallják, hogy a piaci szereplők által történő eltérő használat maximalizálná az eszköz értékét.

30. Versenyképességének védelme érdekében vagy egyéb okból előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység nem kíván aktívan használni egy megszerzett nem pénzügyi eszközt, vagy az eszközt nem annak legértékesebb és legjobb hasznosítása szerint kívánja használni. Például ez lehet a helyzet egy olyan megszerzett immateriális eszköz esetében, amelyet a gazdálkodó egység védekezően kíván felhasználni, azáltal, hogy másokat megakadályoz annak használatában. Mindazonáltal a gazdálkodó egység köteles a nem pénzügyi eszközt annak a piaci szereplők által megvalósított, feltételezett legértékesebb és legjobb hasznosítása alapján értékelni.

Értékelési hipotézis a nem pénzügyi eszközök esetében

31. Egy nem pénzügyi eszköz legértékesebb és legjobb hasznosítása az alábbiak szerint megállapítja az eszköz valós értékének meghatározásához használt értékelési hipotézist:

(a) Előfordulhat, hogy egy nem pénzügyi eszköz legértékesebb és legjobb hasznosítása az eszköz egyéb eszközökkel együtt, csoportként történő használata (beépítés vagy a használatra történő egyéb konfigurálás) vagy más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt (például egy üzleti tevékenységben) történő használata útján biztosítja a maximális értéket a piaci szereplők számára.

(i) Ha az eszköz legértékesebb és legjobb hasznosítása akkor valósul meg, amikor az eszközt más eszközökkel vagy más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt használják, az eszköz valós értéke az az ár, amelyet az eszköz értékesítésére irányuló ügylet alapján kapnának, feltételezve, hogy az eszközt más eszközökkel vagy más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt fogják használni, és hogy ezek az eszközök és kötelezettségek (vagyis az eszközt kiegészítő eszközök és a kapcsolódó kötelezettségek) elérhetők lesznek a piaci szereplők számára.

(ii) Az eszközhöz és az egymást kiegészítő eszközökhöz kapcsolódó kötelezettségek magukban foglalják a működő tőkét finanszírozó kötelezettségeket, viszont nem tartalmazzák az eszközcsoporton kívüli eszközök finanszírozására használt kötelezettségeket.

(iii) A nem pénzügyi eszközök legértékesebb és legjobb hasznosítására vonatkozó feltételezéseknek egységesnek kell lenniük az eszközcsoport összes eszköze (amelyek tekintetében a legértékesebb és legjobb hasznosítás releváns) vagy az eszközök és kötelezettségek azon csoportja tekintetében, amelyen belül az eszközt használni fogják.

(b) Előfordulhat, hogy egy nem pénzügyi eszköz legértékesebb és legjobb hasznosítása az eszköz önálló használata útján biztosítja a maximális értéket a piaci szereplők számára. Ha az eszköz legértékesebb és legjobb hasznosítása akkor valósul meg, amikor az eszközt önállóan használják, az eszköz valós értéke az az ár, amelyet az eszköz olyan piaci szereplők részére történő értékesítésére irányuló ügylet alapján kapnának, akik az eszközt önállóan használnák.

▼M33

32. Egy nem pénzügyi eszköz valós értéken történő értékelése feltételezi, hogy az eszközt a többi IFRS-ben meghatározott elszámolási egységnek megfelelően értékesítik (amely egy egyedi eszköz is lehet). Akkor is ez a helyzet, ha a valós értéken történő értékelés feltételezi, hogy az eszköz legértékesebb és legjobb hasznosítása akkor valósul meg, amikor az eszközt más eszközökkel vagy más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt használják, mivel a valós értéken történő értékelés feltételezi, hogy a piaci szereplő már rendelkezik a kiegészítő eszközökkel és az azokhoz kapcsolódó kötelezettségekkel.

33. A B3. bekezdés leírja az értékelési hipotézis elv nem pénzügyi eszközökre történő alkalmazását.

A kötelezettségekre és a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaira történő alkalmazás

Általános elvek

34. A valós értéken történő értékelés azt feltételezi, hogy a pénzügyi vagy nem pénzügyi kötelezettség, illetve a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentuma (például egy üzleti kombinációban ellenértékként kibocsátott tőkerészesedések) az értékelés időpontjában átruházásra kerül egy piaci szereplőre. Egy kötelezettség vagy a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumának átruházása a következőket feltételezi:

(a) **A kötelezettség nyitott marad, a piaci szereplő átvevő pedig köteles teljesíteni a kötelmet. A kötelezettséget nem rendezik a másik féllel, illetve egyéb módon sem szűnik meg az értékelés időpontjában.**

(b) **A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentuma fedezetlen marad, és a piaci szereplő átvevő átveszi az instrumentummal kapcsolatos jogokat és kötelezettségeket. Az instrumentumot nem érvénytelenítik, illetve az egyéb módon sem szűnik meg az értékelés időpontjában.**

35. Ha nincs is olyan megfigyelhető piac, amely árazási információt nyújtana egy kötelezettség vagy a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumának átruházásáról (például azért, mert szerződéses vagy egyéb jogi korlátozások megakadályozzák az ilyen jellegű tételek átruházását), akkor is létezhet egy megfigyelhető piac a szóban forgó tételekre tekintettel, ha azok más feleknek eszközként vannak a tulajdonában (például vállalati kötvény vagy egy gazdálkodó egység részvényeire vonatkozó vételi opció).

36. Mindenesetre a gazdálkodó egység köteles maximalizálni a vonatkozó megfigyelhető inputok használatát és minimalizálni a nem megfigyelhető inputok használatát a valós értéken történő értékelés céljának elérése érdekében, amely a következő: megbecsülni azt az árat, amelyen a kötelezettség vagy a tőkeinstrumentum átruházására irányuló szabályos ügylet végbemenne a piaci szereplők között az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett.

Olyan kötelezettségek és tőkeinstrumentumok, amelyek más feleknek eszközként vannak a tulajdonában

37. Ha egy azonos vagy hasonló kötelezettség, illetve a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumának átruházására vonatkozó jegyzett ár nem áll rendelkezésre, és az azonos tétel eszközként van egy másik fél tulajdonában, a gazdálkodó egység köteles a kötelezettség vagy tőkeinstrumentum valós értékét annak a piaci szereplőnek a szemszögéből megállapítani, akinek az azonos tétel az értékelés időpontjában eszközként van a tulajdonában.

38. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység a kötelezettség vagy a tőkeinstrumentum valós értékét a következők szerint határozza meg:

(a) egy másik fél által eszközként tulajdonolt azonos tétel *aktív piacon* jegyzett árának felhasználásával, amennyiben ez az ár rendelkezésre áll.

▼M33

(b) ha az említett ár nem áll rendelkezésre, más megfigyelhető inputok, például olyan piacon jegyzett ár felhasználásával, amely nem aktív a másik fél által eszközként tulajdonolt azonos tétel tekintetében.

(c) ha az (a) és a (b) pontban szereplő megfigyelhető árak nem állnak rendelkezésre, más értékelési technika felhasználásával, például:

(i) *jövedelem-szempontú megközelítés* (például egy olyan jelenérték-technika, amely figyelembe veszi azokat a jövőbeli cash flow-kat, amelyek megszerzésére a piaci szereplő a kötelezettség vagy a tőkeinstrumentum eszközként való tulajdonlása alapján számít, lásd a B10. és a B11. bekezdést).

(ii) *piaci megközelítés* (például más felek által eszközként tulajdonolt hasonló kötelezettségekre vagy tőkeinstrumentumokra vonatkozó jegyzett árak; lásd a B5–B7. bekezdést).

39. A gazdálkodó egység csak akkor köteles módosítani azon kötelezettség vagy a gazdálkodó egység azon saját tőkeinstrumentumának jegyzett árát, amely egy másik félnek eszközként van a tulajdonában, ha vannak olyan, az eszközre jellemző sajátos tényezők, amelyek nem alkalmazandók a kötelezettség vagy a tőkeinstrumentum valós értéken történő értékelésére. A gazdálkodó egység köteles gondoskodni arról, hogy az eszköz ára ne tükrözze az adott eszköz értékesítését akadályozó korlátozás hatását. Azok közé a tényezők közé, amelyek azt jelezhetik, hogy az eszköz jegyzett árát módosítani kell, többek között az alábbiak tartoznak:

(a) Az eszköz jegyzett ára egy hasonló (de nem azonos), egy másik fél által eszközként tulajdonolt kötelezettségre vagy tőkeinstrumentumra vonatkozik. Például a kötelezettség vagy tőkeinstrumentum olyan sajátos jellemzővel rendelkezhet (például a kibocsátó hitelminősége), amely eltér az eszközként tulajdonolt hasonló kötelezettség vagy tőkeinstrumentum valós értékében tükröződő jellemzőtől.

(b) Az eszköz elszámolási egysége nem egyezik meg a kötelezettség vagy a tőkeinstrumentum elszámolási egységével. A kötelezettségek estében például néhány esetben az eszköz ára egy olyan csomag összevont árát tükrözi, amely magában foglalja mind a kibocsátónak járó összegeket, mind a harmadik személy által megvalósított hitelképesség-növelést. Ha a kötelezettség elszámolási egysége nem az összevont csomagra vonatkozik, a cél az, hogy a kibocsátó kötelezettségének, nem pedig az összevont csomagnak a valós értékét határozzák meg. Így ilyen esetekben a gazdálkodó egység úgy módosítaná az eszköz tekintetében megfigyelt árat, hogy kizárja a harmadik fél által megvalósított hitelképesség-növelést.

Olyan kötelezettségek és tőkeinstrumentumok, amelyek nem eszközként vannak más felek tulajdonában

40. Ha egy azonos vagy hasonló kötelezettség, illetve a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumának átruházására vonatkozó jegyzett ár nem áll rendelkezésre, és az azonos tétel nem eszközként van egy másik fél tulajdonában, a gazdálkodó egység egy értékelési technika alkalmazásával köteles a kötelezettség vagy tőkeinstrumentum valós értékét annak a piaci szereplőnek a szemszögéből megállapítani, aki a kötelezettséggel tartozik vagy aki a tőkére vonatkozó igényt kibocsátotta.

41. Például egy jelenértékmódszer alkalmazásakor a gazdálkodó egység figyelembe veheti az alábbiak valamelyikét:

(a) azokat a jövőbeni pénzkiadásokat, amelyekre egy piaci szereplő a kötelem teljesítése során számít, ideértve azt az ellenértéket is, amelyet a piaci szereplő a kötelem vállalásáért kérne (lásd a B31–B33. bekezdést).

▼M33

(b) azt az összeget, amelyet egy piaci szereplő egy azonos kötelezettségre vagy tőkeinstrumentumra vonatkozó ügyletkötésért vagy egy azonos kötelezettség vagy tőkeinstrumentum kibocsátásáért kapna, azon feltételezések felhasználásával, amelyeket a piaci szereplők használnának az azonos (például ugyanolyan hiteljellemzőkkel rendelkező) tétel árazásakor az elsődleges (vagy legkedvezőbb) piacon egy kötelezettség vagy tőkeinstrumentum azonos szerződési feltételek mellett történő kibocsátásáért.

Nemteljesítési kockázat

42. **Egy kötelezettség valós értéke tükrözi a *nemteljesítési kockázat* hatását. A nemteljesítési kockázat magában foglalja a gazdálkodó egység saját hitelkockázatát (az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standardban meghatározottak szerint), azonban nem korlátozódhat erre. A nemteljesítési kockázatot a kötelezettség átruházása előtt és után azonosnak feltételezik.**

43. Egy kötelezettség valós értékének értékelésekor a gazdálkodó egység köteles figyelembe venni hitelkockázatának (hitelképességi besorolásának) hatását, valamint minden más olyan tényezőt, amely befolyásolhatja annak valószínűségét, hogy a kötelmet teljesítik, illetve nem teljesítik. Az említett hatás a kötelezettségtől függően eltérő lehet, például a tekintetben, hogy:

(a) a kötelezettség készpénz átadására irányuló kötelem (pénzügyi kötelezettség) vagy áruk, illetve szolgáltatások átadására, illetve teljesítésére irányuló kötelem (nem pénzügyi kötelezettség).

(b) melyek a kötelezettséghez kapcsolódó esetleges hitelképességnövelés feltételei.

44. Egy kötelezettség valós értéke annak elszámolási egysége alapján tükrözi a nemteljesítési kockázat hatását. Azon kötelezettség kibocsátója, amely harmadik fél által megvalósított elválaszthatatlan hitelképesség-növeléssel került kibocsátásra, amely hitelképesség-növelést a kötelezettségtől elkülönítve számolnak el, nem foglalhatja bele a hitelképesség-növelés (például egy tartozás tekintetében harmadik személy által vállalt kezesség) hatását a kötelezettség valós értéken történő értékelésébe. Ha a hitelképesség-növelést a kötelezettségtől elkülönítve számolják el, a kötelezettség valós értékének meghatározásakor a kibocsátó saját hitelképességi besorolását venné figyelembe, nem a harmadik személy kezesét.

A kötelezettségnek vagy a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumának az átruházását akadályozó korlátozás

45. Amikor meghatározza egy kötelezettség vagy saját tőkeinstrumentumának valós értékét, a gazdálkodó egység nem szerepeltethet olyan külön inputot, és nem szerepeltetheti más *inputok* olyan módosítását, amely a tétel átruházását akadályozó korlátozás létezésével kapcsolatos. A kötelezettségnek vagy a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumának az átruházását akadályozó korlátozás hatása hallgatólagosan vagy kifejezetten szerepel a valós értéken történő értékelés többi inputjában.

46. Például az ügylet időpontjában mind a hitelező, mind a kötelezett elfogadta a kötelezettség ügyleti árát annak ismeretében, hogy a kötelem olyan korlátozást tartalmaz, amely megakadályozza annak átruházását. Annak eredményeként, hogy a korlátozás szerepel az ügyleti árban, nincs szükség külön inputra vagy egy meglévő input módosítására az ügylet időpontjában az átruházási korlátozás hatásának tükrözése érdekében. Hasonlóképpen, nincs szükség külön inputra vagy egy meglévő input módosítására a későbbi értékelési időpontokban sem az átruházási korlátozás hatásának tükrözése érdekében.

▼M33

Látra szóló pénzügyi kötelezettség

47. A látra szóló pénzügyi kötelezettség (pl. látra szóló betét) valós értéke nem kevesebb, mint a látra szólóan megfizetendő összeg, azon első időponttól diszkontálva, amelytől az összeg megfizetése követelhető.

A piaci kockázatokban vagy a másik fél hitelkockázatában ellensúlyozó pozícióval rendelkező pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre való alkalmazás

48. Az a gazdálkodó egység, amely pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egy csoportjának tulajdonosa, ki van téve (az IFRS 7 standardban meghatározott) piaci kockázatoknak, valamint minden egyes másik fél hitelkockázatának (az IFRS 7 standardban meghatározottak szerint). Ha a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek említett csoportját a piaci kockázatoknak vagy a hitelkockázatoknak való nettó kitettsége alapján kezeli, a gazdálkodó egység számára megengedett a jelen IFRS-re vonatkozó kivétel alkalmazása a valós érték meghatározása tekintetében. Ez a kivétel megengedi a gazdálkodó egységnek, hogy a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek csoportjának valós értékét annak az árnak az alapján határozza meg, amelyet egy nettó hosszú pozíció (vagyis egy eszköz) adott kockázati kitettségért történő eladásáért vagy egy nettó rövid pozíció (azaz egy kötelezettség) adott kockázati kitettségért történő átruházásáért kapna egy piaci szereplők közötti szabályos ügyletben az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek csoportjának valós értékét azzal összhangban köteles értékelni, ahogy a piaci szereplők áraznak a nettó kockázati kitettséget az értékelés időpontjában.

49. A gazdálkodó egység számára csak akkor megengedett a 48. bekezdésben szereplő kivétel alkalmazása, ha a gazdálkodó egység megfelel az alábbiak mindegyikének:

(a) egy adott piaci kockázatnak (vagy kockázatoknak) vagy egy konkrét másik fél hitelkockázatának való nettó kitettsége alapján kezeli a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek csoportját a gazdálkodó egység dokumentált kockázatkezelési vagy befektetési stratégiájával összhangban;

(b) az említettek alapján információt nyújt a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek csoportjáról a gazdálkodó egységnek az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardban meghatározottak szerinti kulcspozíciókban lévő vezetői részére; és

(c) kötelezően elő van írva számára, hogy a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek említett csoportját a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban minden egyes beszámolási időszak végén valós értéken értékelje, illetve ezt választotta.

50. A 48. bekezdésben szereplő kivétel nem vonatkozik a pénzügyi kimutatások prezentálására. Bizonyos esetekben a pénzügyi instrumentumok pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban történő prezentálásának alapja eltér a pénzügyi instrumentumok értékelési alapjától, például ha egy IFRS nem írja elő vagy nem engedi meg a pénzügyi instrumentumok nettó alapon történő prezentálását. Ilyen esetekben előfordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek a portfóliószintű módosításokat (lásd az 53–56. bekezdést) fel kell osztania a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek azon csoportját alkotó egyedi eszközök vagy kötelezettségek között, amelyet a gazdálkodó egység nettó kockázati kitettsége alapján kezelnek. A gazdálkodó egység köteles ezeket a felosztásokat ésszerűen és következetesen, a körülményeknek megfelelő módszer használatával elvégezni.

▼M33

51. A gazdálkodó egység a 48. bekezdésben szereplő kivétel alkalmazása érdekében köteles számviteli politikai döntést hozni az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően. A kivételt alkalmazó gazdálkodó egység köteles ezt a számviteli politikát – ideértve a vételi és ajánlati módosítások elosztására vonatkozó politikáját is, ha van (lásd az 53–55. bekezdést) – egy adott portfólió esetében időszakról időszakra következetesen alkalmazni.

▼M53

52. A 48. bekezdésben említett kivétel kizárólag az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard (vagy ha az IFRS 9 standardot még nem vezették be, az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard) hatókörébe tartozó pénzügyi eszközökre, pénzügyi kötelezettségekre és egyéb szerződésekre alkalmazandó. A 48–51. és az 53–56. bekezdésben a pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre való hivatkozásokat az IFRS 9 standard (vagy ha az IFRS 9 standardot még nem vezették be, az IAS 39 standard) hatókörébe tartozó és annak megfelelően elszámolt valamennyi szerződésre alkalmazandónak kell értelmezni, tekintet nélkül arra, hogy ezek megfelelnek-e az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standardban szereplő, pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre vonatkozó meghatározásnak.

▼M33

Piaci kockázatoknak való kitettség

53. Ha a 48. bekezdésben szereplő kivételt a gazdálkodó egység arra használja, hogy meghatározza egy adott piaci kockázatnak (vagy kockázatoknak) való nettó kitettsége alapján kezelt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egy csoportjának valós értékét, a gazdálkodó egység köteles a vételi és ajánlati ár közötti különbözeten belüli azon árat alkalmazni, amely a leginkább képviseli a valós értéket a gazdálkodó egységnek az említett piaci kockázatoknak való kitettségére vonatkozó körülmények közepette (lásd a 70. és a 71. bekezdést).

54. A 48. bekezdésben szereplő kivétel alkalmazásakor a gazdálkodó egység köteles gondoskodni arról, hogy az a piaci kockázat (vagy kockázatok), amelynek a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek szóban forgó csoportján belül ki van téve, lényegében ugyanaz legyen. Például egy gazdálkodó egység nem vonna össze egy pénzügyi eszközzel kapcsolatos kamatlábkockázatot egy pénzügyi kötelezettséggel kapcsolatos árupiaci árfolyamkockázattal, mivel ha így tenne, azzal nem csökkentené a gazdálkodó egység kamatlábkockázatnak vagy árupiaci árfolyamkockázatnak való kitettségét. A 48. bekezdésben szereplő kivétel alkalmazásakor minden abból származó báziskockázatot, hogy a piaci kockázat paraméterei nem azonosak, figyelembe kell venni a csoporton belüli pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értéken történő értékelésekor.

55. Hasonlóképpen, a gazdálkodó egység pénzügyi eszközökből és pénzügyi kötelezettségekből eredő, egy adott piaci kockázatnak (vagy kockázatoknak) való kitettsége tartamának lényegében azonosnak kell lennie. Például az a gazdálkodó egység, amely egy 12 hónapos futures szerződést használ a 12 havi kamatlábkockázatnak való kitettséggel szemben egy ötéves pénzügyi instrumentum tekintetében, egy olyan csoporton belül, amely kizárólag az említett pénzügyi eszközökből és pénzügyi kötelezettségekből áll, a 12 havi kamatlábkockázatnak való kitettség valós értékét nettó alapon értékeli, a fennmaradó (vagyis 2-5 évre szóló) kamatlábkockázatnak való kitettséget pedig bruttó alapon.

Egy konkrét fél hitelkockázatának való kitettség

56. Amikor a 48. bekezdésben szereplő kivételt egy másik féllel kötött ügyletben szereplő pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egy csoportjának valós értéke meghatározására használja, a gazdálkodó egység köteles a valós értéken történő értékelésbe belefoglalni a gazdálkodó egység nettó kitettségét a másik fél hitelkockázatának, illetve a másik fél nettó kitettségét a gazdálkodó egység hitelkockázatának, ha a piaci szereplők figyelembe vennének minden olyan

▼M33

meglévő megállapodást, amely nemteljesítés esetén csökkenti a hitelkockázati kitettséget (például a másik féllel kötött nettósítási keretszerződés vagy egy olyan megállapodás, amely előírja a biztosítékadást a feleknek a másik fél hitelkockázatának való nettó kitettsége alapján). A valós értéken történő értékelésnek tükröznie kell a piaci szereplők azzal kapcsolatos várakozásait, hogy mennyire valószínű, hogy nemteljesítés esetén egy ilyen megállapodás jogi úton kikényszeríthető.

Valós érték a kezdeti megjelenítéskor

57. Ha egy eszközt megszereznek vagy egy kötelezettséget átvállalnak a szóban forgó eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó csereügyletben, az ügyleti ár az eszköz megszerzéséért fizetett, illetve a kötelezettség átvállalásáért kapott ár (*belépési ár*). Ezzel szemben az eszköz vagy a kötelezettség valós értéke az az ár, amelyet az eszköz eladásáért kapnának, vagy a kötelezettség átruházásáért fizetnének (kilépési ár). A gazdálkodó egységek nem feltétlenül azon az áron értékesítik az eszközöket, amelyért azokat megszerezték. Hasonlóképpen, a gazdálkodó egységek nem feltétlenül azon az áron ruházzák át a kötelezettségeket, amelyet azok átvállalásáért kaptak.

58. Az ügyleti ár számos esetben megegyezik a valós értékkel (például ez lehet a helyzet, amikor az ügylet időpontjában végbemegy egy eszközvásárlási ügylet azon a piacon, amelyen az eszközt értékesítenék).

59. Annak meghatározásakor, hogy a kezdeti megjelenítéskori valós érték megegyezik-e az ügyleti árral, a gazdálkodó egység köteles figyelembe venni az ügyletre és az eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó sajátos tényezőket. A B4. bekezdés olyan helyzeteket ír le, amelyekben előfordulhat, hogy az ügyleti ár nem az eszköz vagy a kötelezettség kezdeti megjelenítéskori valós értékét képviseli.

60. Ha egy másik IFRS előírja vagy megengedi, hogy a gazdálkodó egység egy eszközt vagy kötelezettséget kezdetben valós értéken értékeljen, és az ügyleti ár eltér a valós értéktől, a gazdálkodó egység köteles az ebből származó nyereséget vagy veszteséget megjeleníteni az eredményben, kivéve, ha az adott IFRS másként rendelkezik.

Értékelési technikák

61. A gazdálkodó egység olyan értékelési technikákat köteles használni, amelyek az adott körülmények közepette megfelelőek, és amelyek tekintetében elegendő adat áll rendelkezésre a valós érték meghatározásához, a vonatkozó megfigyelhető inputok használatának maximalizálásával és a nem megfigyelhető inputok használatának minimalizálásával.

62. Az értékelési módszer alkalmazásának célja az, hogy megbecsüljék azt az árat, amelyen az eszköz értékesítésére vagy a kötelezettség átruházására irányuló szabályos ügylet végbemenne a piaci szereplők között az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett. Három széles körben használt értékelési módszer létezik: a piaci megközelítés, a *bekerülésiérték-megközelítés* és a jövedelem-szempontú megközelítés. E megközelítések főbb jellemzői a B5–B11. bekezdésben kerültek összefoglalásra. A gazdálkodó egység az értékelési módszereket egy vagy több említett megközelítésnek megfelelően köteles használni a valós érték meghatározása érdekében.

▼M33

63. Néhány esetben egyetlen értékelési módszer lesz a megfelelő (például amikor egy eszközt vagy kötelezettséget az azonos eszközökre vagy kötelezettségekre vonatkozó aktív piac jegyzett árainak használatával értékelnek). Más esetekben összetett értékelési módszerek alkalmazása lehet a helyénvaló (például ez lehet a helyzet egy pénztermelő egység értékelésekor). Ha összetett értékelési módszereket használnak a valós érték meghatározásához, az eredményeket (vagyis a valós értékre utaló megfelelő jelzéseket) az említett eredmények által jelzett értéktartományok ésszerűségét figyelembe véve kell értékelni. A valós értéken történő értékelés az említett tartományon belüli azon pont, amely az adott körülmények között a leginkább reprezentatív a valós érték tekintetében.

64. Ha az ügyleti ár a valós érték a kezdeti megjelenítéskor, és a későbbi időszakokban olyan értékelési technikát használnak a valós érték meghatározására, amely nem megfigyelhető inputokat alkalmaz, az értékelési technikát úgy kell kalibrálni, hogy a kezdeti értékeléskor az értékelési technika eredménye megegyezzen az ügyleti árral. A kalibrálás biztosítja, hogy az értékelési technika tükrözze a fennálló piaci feltételeket, és segíti a gazdálkodó egységet annak meghatározásában, hogy szükség van-e az értékelési technika módosítására (például lehetnek az eszköznek vagy a kötelezettségnek olyan jellemzői, amelyeket az értékelési technika nem képes megragadni). A kezdeti megjelenítést követően, a valós érték olyan értékelési technikával vagy technikákkal történő értékelésekor, amelyek nem megfigyelhető inputokat használnak, a gazdálkodó egység köteles gondoskodni arról, hogy az említett értékelési módszerek tükrözzék a megfigyelhető piaci adatokat (például a hasonló eszközök vagy kötelezettségek árát) az értékelés időpontjában.

65. A valós érték meghatározására használt értékelési módszereket következetesen kell alkalmazni. Azonban az értékelési technikában vagy annak alkalmazásában eszközölt változtatás (például a súlyozásban bekövetkezett változás, amikor több értékelési módszert használnak vagy egy értékelési technika tekintetében alkalmazott változás) helyénvaló, ha a változás olyan értékelést eredményez, amely az adott körülmények között ugyanannyira vagy még jobban kifejezi a valós értéket. Ez lehet a helyzet például, ha az alábbi események valamelyike bekövetkezik:

(a) új piacok jönnek létre;

(b) új információk válnak elérhetővé;

(c) a korábban felhasznált információ már nem hozzáférhető;

(d) fejlődnek az értékelési technikák; vagy

(e) megváltoznak a piaci feltételek.

66. Az értékelési technikában vagy annak alkalmazásában bekövetkezett változásból eredő módosításokat az IAS 8 standardnak megfelelően a számviteli becslésekben bekövetkezett változásként kell elszámolni. Azonban az IAS 8 standardban a számviteli becslések változásai tekintetében szereplő közzétételek nem szükségesek az értékelési technikában vagy annak alkalmazásában bekövetkezett változásból eredő módosítások esetében.

Az értékelési technikák inputjai

Általános elvek

67. A valós érték meghatározására használt értékelési módszereknek maximalizálniuk kell a vonatkozó megfigyelhető inputok használatát, és minimalizálniuk kell a megfigyelhetetlen inputok használatát.

68. Például a következő piacokon lehetnek megfigyelhetők az inputok egyes eszközök és kötelezettségek (pl. pénzügyi instrumentumok) esetében: tőzsdepiacok, kereskedői piacok, közvetítői piacok és megbízói piacok (lásd a B34. bekezdést).

▼M33

69. A gazdálkodó egység köteles olyan inputokat kiválasztani, amelyek megfelelnek az eszköz vagy a kötelezettség azon jellemzőinek, amelyeket a piaci szereplők az eszközre vagy a kötelezettségre vonatkozó ügylet esetében figyelembe vennének (lásd a 11. és a 12. bekezdést). Néhány esetben ezek a jellemzők módosítás, például felár vagy diszkont (például egy ellenőrzési felár vagy egy nem ellenőrző részesedés diszkontja) alkalmazását eredményezik. Azonban a valós értéken történő értékelés nem tartalmazhat olyan felárat vagy diszkontot, amely összeegyeztethetetlen azzal az elszámolási egységgel, amely abban az IFRS-ben szerepel, amely előírja vagy megengedi a valós értéken történő értékelést (lásd a 13. és a 14. bekezdést). Azok a felárak vagy diszkontok, amelyek a méretet a gazdálkodó egység tulajdonának jellemzőjeként jelenítik meg (konkrétan olyan gátló tényezőként, amely módosítja valamely eszköz vagy kötelezettség jegyzett árát, mivel a piacon a napi ügyletkötések száma nem elég a gazdálkodó egység által tulajdonolt mennyiség felvételére, ahogy az a 80. bekezdésben leírásra került), és nem az eszköz vagy a kötelezettség (például egy ellenőrzési felár egy ellenőrző részesedés valós értékének meghatározásakor) jellemzőjeként, nem megengedhetők a valós értéken történő értékelésben. Mindenesetre ha létezik jegyzett ár (vagyis *1. szintű input*) valamely aktív piacon egy eszköz vagy egy kötelezettség tekintetében, a gazdálkodó egység köteles ezt az árat módosítás nélkül alkalmazni a valós érték meghatározásakor, kivéve a 79. bekezdésben meghatározott eseteket.

Vételi és ajánlati árakon alapuló inputok

70. Ha egy valós értéken értékelt eszköz vagy kötelezettség vételi árral és ajánlati árral is rendelkezik (például egy kereskedői piacról származó inputtal), a vételi és ajánlati ár közötti különbözeten belüli azon árat kell használni a valós érték meghatározására, amely az adott körülmények között a legjobban tükrözi a valós értéket, függetlenül attól, hogy a valós érték hierarchiában hová kategorizálták az inputot (vagyis az 1., a 2. vagy a 3. szintbe; lásd a 72–90. bekezdést). Az eszközpozíciók esetében a vételi árak, a kötelezettségpozíciók esetében pedig az ajánlati árak használata megengedett, de nem kötelező.

71. A jelen IFRS nem zárja ki a piaci középárazást vagy egyéb olyan árazási egyezményeket, amelyeket a piaci szereplők a vételi és ajánlati ár közötti különbözeten belüli valós értéken történő értékelés gyakorlati megoldásaként használnak.

A valósérték-hierarchia

72. A valós értéken történő értékelés és a kapcsolódó közzétételek következetességének és összehasonlíthatóságának növelése érdekében a jelen IFRS megállapít egy valósérték-hierarchiát, amely három szintbe (lásd a 76–90. bekezdést) kategorizálja a valós érték meghatározására használt értékelési módszerek inputjait. A valósérték-hierarchia a legnagyobb jelentőséget az azonos eszközök vagy kötelezettségek aktív piacain meglévő jegyzett (nem módosított) áraknak (1. szintű inputok) tulajdonítja, a legkisebbet pedig a nem megfigyelhető inputoknak (*3. szintű inputok*).

73. Néhány esetben az eszköz vagy kötelezettség valós értékének megállapítására használt inputokat a valósérték-hierarchián belül különböző szintekre lehet besorolni. Ezekben az esetekben a valós értéken történő értékelés a valósérték-hierarchiának teljes egészében abba a szintjébe kerül besorolásra, amelyben a teljes értékelés szempontjából jelentős legalacsonyabb szintű input szerepel. Annak felméréséhez, hogy egy konkrét input mennyire jelentős a teljes értékelés szempontjából, mérlegelés szükséges, amely során figyelembe kell venni az eszközre vagy a kötelezettségre vonatkozó tényezőket. A valós értéken alapuló értékelések elérése érdekében tett módosítások, például az értékesítés költségei a valós érték értékesítési költségekkel csökkentett meghatározásakor, nem vehetők figyelembe a valósérték-hierarchián belüli azon szint meghatározásakor, amelybe a valós értéken történő értékelést besorolták.

▼M33

74. A vonatkozó inputok elérhetősége és azok relatív szubjektivitása hatással lehet a megfelelő értékelési módszerek kiválasztására (lásd a 61. bekezdést). A valósérték-hierarchia azonban az értékelési módszerek inputjait rangsorolja, nem a valós érték meghatározására használt értékelési módszereket. Például egy jelenérték-technikával kialakított valós értéken történő értékelés a 2. vagy a 3. szintbe is besorolható, azoktól az inputoktól függően, amelyek a teljes értékelés szempontjából jelentősek, valamint a valósérték-hierarchia azon szintjétől függően, amelybe az említett inputok besorolásra kerültek.

75. Ha egy megfigyelhető input egy nem megfigyelhető input használatával történő módosítást kíván meg, és ez a módosítás lényegesen magasabb vagy alacsonyabb valós értéken történő értékelést eredményez, az ennek következtében létrejövő értékelés a valósérték-hierarchián belül a 3. szintbe kerülne besorolásra. Például ha a piaci szereplő figyelembe venné az eszköz értékesítésére vonatkozó korlátozás hatását az eszköz árának megbecslésekor, a gazdálkodó egység módosítaná a jegyzett árat az említett korlátozás hatásának kifejezése érdekében. Ha a szóban forgó ár egy *2. szintű input*, a módosítás pedig egy olyan nem megfigyelhető input, amely a teljes értékelés szempontjából jelentős, az értékelés a valósérték-hierarchián belül a 3. szintbe kerülne besorolásra.

1. szintű inputok

76. Az 1. szintű inputok olyan jegyzett (nem módosított) árak azonos eszközök vagy kötelezettségek aktív piacain, amelyekhez a gazdálkodó egység az értékelés időpontjában hozzáférhet.

77. A valamely aktív piacon jegyzett ár nyújtja a legmegbízhatóbb bizonyítékot a valós értékre, és ha rendelkezésre áll, módosítás nélkül kell alkalmazni a valós érték meghatározására, kivéve a 79. bekezdésben meghatározott eseteket.

78. Számos olyan pénzügyi eszköz és pénzügyi kötelezettség esetében rendelkezésre áll egy 1. szintű input, amely eszközök vagy kötelezettségek közül néhány több aktív piacon is elcserélhető (például különböző tőzsdéken). Ezért az 1. szinten a hangsúly az alábbiak meghatározásán van:

(a) az eszköz vagy kötelezettség elsődleges piaca vagy elsődleges piac hiányában az eszköz vagy a kötelezettség számára legkedvezőbb piac; és

(b) hogy a gazdálkodó egység ügyletet köthet-e az eszközre vagy a kötelezettségre vonatkozóan az adott piacon az értékelés időpontjában szereplő áron.

79. A gazdálkodó egység kizárólag az alábbi körülmények esetén módosíthatja az 1. szintű inputot:

(a) ha a gazdálkodó egység nagy számú olyan hasonló (de nem azonos) eszközzel vagy kötelezettséggel rendelkezik, amelyeket valós értéken értékelnek, és valamely aktív piac jegyzett ára rendelkezésre áll, viszont ahhoz nem lehet könnyen külön-külön hozzáférni minden egyes szóban forgó eszköz vagy kötelezettség tekintetében (vagyis a gazdálkodó egység tulajdonában lévő hasonló eszközök vagy kötelezettségek nagy számát tekintve az értékelés időpontjában nehéz lenne árazási információt szerezni

▼M33

minden egyes egyedi eszköz vagy kötelezettség tekintetében). Ebben az esetben a gazdálkodó egység gyakorlati megoldásként a valós értéket olyan alternatív árazási módszer használatával is értékelheti, amely nem kizárólag jegyzett árakra támaszkodik (például mátrixárazás). Azonban az alternatív árazási módszer használata a valósérték-hierarchián belül alacsonyabb szintre besorolt valós értéken történő értékelést eredményez.

(b) ha egy aktív piac jegyzett ára nem tükrözi a valós értéket az értékelés időpontjában. Ez lehet a helyzet például, ha jelentős események (például ügyletek egy megbízói piacon, kereskedések egy közvetítői piacon vagy bejelentések) mennek végbe egy piac lezárását követően, viszont az értékelés időpontját megelőzően. A gazdálkodó egység köteles megállapítani és következetesen alkalmazni egy politikát azon események azonosítására, amelyek hatással lehetnek a valós értéken történő értékelésekre. Azonban ha a jegyzett árat új információk alapján módosítják, a módosítás a valósérték-hierarchián belül alacsonyabb szintre besorolt valós értéken történő értékelést eredményez.

(c) amikor egy kötelezettség vagy a gazdálkodó egység egy saját tőkeinstrumentumának valós értékét egy aktív piacon eszközként forgalomban lévő azonos tételek jegyzett árát felhasználva határozzák meg, és a szóban forgó árat a tételre vagy az eszközre sajátosan jellemző tényezők miatt módosítani kell (lásd a 39. bekezdést). Ha az eszköz jegyzett árát nem kell módosítani, az a valósérték-hierarchián belül az 1. szintre besorolt valós értéken történő értékelést eredményez. Azonban az eszköz jegyzett árának bármilyen módosítása a valósérték-hierarchián belül alacsonyabb szintre besorolt valós értéken történő értékelést eredményez.

80. Ha a gazdálkodó egység egyetlen eszközben vagy kötelezettségben rendelkezik pozícióval (ideértve a sok azonos eszközt vagy kötelezettséget magában foglaló pozíciót, mint például a pénzügyi instrumentumok tulajdonlását), és az eszköz vagy kötelezettség egy aktív piacon forgalomban van, az eszköz vagy a kötelezettség valós értékét az 1. szinten belül kell értékelni, az egyedi eszköz vagy kötelezettség jegyzett árának és a gazdálkodó egység tulajdonában lévő mennyiségnek a szorzataként. Akkor is ez a helyzet, ha a piacon a napi ügyletkötések szokásos száma nem elegendő a gazdálkodó egység tulajdonában lévő mennyiség felvételére, és a pozíció egyetlen ügyletben történő értékesítésére tett megrendelések hatással lehetnek a jegyzett árra.

2. szintű inputok

81. A 2. szintben szereplő inputok a jegyzett árakon kívüli, az eszköz vagy kötelezettség vonatkozásában akár közvetlenül, akár közvetve megfigyelhető inputok.

82. Ha az eszközzel vagy a kötelezettséggel kapcsolatban létezik egy meghatározott (szerződéses) időtartam, az eszközre vagy a kötelezettségre vonatkozó teljes tartam tekintetében megfigyelhetőnek kell lennie egy 2. szintű inputnak. A 2. szintű inputok közé az alábbiak tartoznak:

(a) a hasonló eszközök vagy kötelezettségek aktív piacokon jegyzett árai.

▼M33

(b) azonos vagy hasonló eszközök vagy kötelezettségek nem aktív piacokon jegyzett árai.

(c) a jegyzett árakon kívül az eszköz vagy kötelezettség tekintetében egyéb megfigyelhető inputok, például:

(i) az általánosan jegyzett időközökre megfigyelhető kamatlábak és hozamgörbék;

(ii) vélelmezett volatilitások; és

(iii) hitelképességi kamatkülönbözetek (credit spread-ek)

(d) *a piac által alátámasztott inputok*.

83. A 2. szintű inputok módosításai az eszközre vagy kötelezettségre jellemző tényezőktől függően változóak. Ezek közé a tényezők közé tartoznak a következők:

(a) az eszköz állapota vagy helye;

(b) annak mértéke, hogy az inputok mennyire kapcsolódnak az eszközzel vagy kötelezettséggel összehasonlítható tételekhez (ideértve a 39. bekezdésben leírt tényezőket is); és

(c) annak a piacnak a volumene vagy aktivitási szintje, amelyen az inputokat megfigyelik.

84. Egy olyan 2. szintű input módosítása, amely a teljes értékelés szempontjából jelentős, azt eredményezheti, hogy a valós értéken történő értékelés a valósérték-hierarchián belül a 3. szintbe kerül besorolásra, ha a módosítás jelentős nem megfigyelhető inputokat használ.

85. A B35. bekezdés leírja a 2. szintű inputok használatát egyes konkrét eszközök és kötelezettségek esetében.

3. szintű inputok

86. A 3. szintű inputok az eszköz vagy a kötelezettség nem megfigyelhető inputjai.

87. Amennyiben nem állnak rendelkezésre releváns megfigyelhető inputok, nem megfigyelhető inputokat kell használni a valós érték meghatározására, ezáltal figyelembe vehetők olyan helyzetek, amelyekben az értékelés időpontjában kicsi a piaci aktivitás az eszköz vagy a kötelezettség tekintetében, ha egyáltalán van. Azonban a valós értéken történő értékelés célja ugyanaz marad: vagyis egy kilépési ár az értékelés időpontjában azon piaci szereplő szemszögéből, aki az eszköz tulajdonosa vagy a kötelezettség kötelezettje. Ezért a nem megfigyelhető inputoknak tükrözniük kell azokat a feltételezéseket, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor, ideértve a kockázattal kapcsolatos feltételezéseket is.

▼**M33**

88. A kockázattal kapcsolatos feltételezések közé tartozik a valós érték meghatározására használt konkrét értékelési technikában (például egy árazási modellben) rejlő kockázat és az értékelési technikával kapcsolatos inputokban rejlő kockázat. Az az értékelés, amely nem tartalmaz kockázat miatti módosítást, nem tükrözné a valós értéken történő értékelést, ha a piaci szereplők az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor szerepeltetnének egyet. Például szükséges lehet a kockázattal való módosítás, amikor jelentős az értékelési bizonytalanság (például amikor jelentősen csökkent a volumen vagy az aktivitási szint az eszköz vagy a kötelezettség, illetve a hasonló eszközök vagy kötelezettségek szokásos piaci aktivitásához képest, és a gazdálkodó egység megállapította, hogy az ügyleti ár vagy a jegyzett ár nem tükrözi a valós értéket a B37–B47. bekezdésben leírtak szerint).

89. A gazdálkodó egység köteles az adott körülmények között elérhető legjobb információk felhasználásával kialakítani a nem megfigyelhető inputokat, amely információk magukban foglalhatják a gazdálkodó egység saját adatait is. A nem megfigyelhető inputok kialakítása során a gazdálkodó egység kiindulhat a saját adataiból, viszont köteles módosítani ezeket az adatokat, ha az ésszerűen elérhető információ arra utal, hogy más piaci szereplők más adatokat használnának, vagy a gazdálkodó egység rendelkezik egy olyan sajátossággal, ami nem érhető el a többi piaci szereplő számára (például a gazdálkodó egységre jellemző szinergia). A gazdálkodó egység nem köteles kimerítő erőfeszítéseket tenni a piaci szereplők feltételezéseire vonatkozó információ megszerzése érdekében. Azonban a gazdálkodó egység köteles a piaci szereplők feltételezéseire vonatkozó összes ésszerűen elérhető információt figyelembe venni. A fent leírt módon kialakított nem megfigyelhető inputok a piaci szereplők feltételezéseinek tekintendők, és megfelelnek a valós értéken történő értékelés céljának.

90. A B36. bekezdés leírja a 3. szintű inputok használatát egyes konkrét eszközök és kötelezettségek esetében.

KÖZZÉTÉTEL

91. A gazdálkodó egység köteles közzétenni azokat az információkat, amelyek segítséget nyújtanak abban, hogy pénzügyi kimutatásainak felhasználói értékelhessék az alábbiakat:

(a) **azon eszközök és kötelezettségek esetében, amelyeket a kezdeti megjelenítést követően ismétlődő vagy egyszeri alapon valós értéken értékelnek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, az értékelési módszereket és az értékelések kialakítása során használt inputokat.**

(b) **a jelentős nem megfigyelhető inputokat (3. szint) alkalmazó, ismétlődő valós értéken történő értékelések esetében az értékeléseknek a nyereségre vagy a veszteségre, illetve az adott időszak egyéb átfogó jövedelmére gyakorolt hatását.**

▼**M33**

92. A 91. bekezdésben meghatározott célok megvalósítása érdekében a gazdálkodó egység köteles mérlegelni a következőket:

(a) hogy milyen szintű részletességre van szükség a közzétételi követelmények teljesítéséhez;

(b) hogy mekkora hangsúlyt kell fektetni az egyes követelményekre;

(c) milyen mértékű legyen az összevonás vagy a bontás; valamint

(d) hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóinak szükségük van-e további információra a közzétett kvantitatív információ értékeléséhez.

Ha a jelen IFRS-nek és egyéb IFRS-eknek megfelelően szolgáltatott közzétételek nem elegendők a 91. bekezdésben szereplő célok eléréséhez, a gazdálkodó egység köteles további, a szóban forgó célok eléréséhez szükséges információkat közzétenni.

93. A 91. bekezdésben szereplő célok elérése érdekében a gazdálkodó egység köteles legalább a következő információkat közzétenni a kezdeti megjelenítés után a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban valós értéken értékelt (ideértve a jelen IFRS hatálya alá tartozó, valós értéken alapuló értékeléseket is) eszközök és kötelezettségek minden egyes csoportja tekintetében (az eszközök és a kötelezettségek megfelelő csoportjainak megállapítására vonatkozó információért lásd a 94. bekezdést):

(a) az ismétlődő és az egyszeri valós értéken történő értékelések esetében, a valós értéken történő értékelést a beszámolási időszak végén, az egyszeri valós értéken történő értékelések esetében pedig az értékelés okait. Az eszközök és kötelezettségek ismétlődő valós értéken történő értékelései azok az értékelések, amelyeket más IFRS-ek előírnak vagy engedélyeznek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban minden egyes beszámolási időszak végén. Az eszközök és kötelezettségek nem ismétlődő valós értéken történő értékelései azok az értékelések, amelyeket más IFRS-ek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban konkrét körülmények között előírnak vagy engedélyeznek (például amikor a gazdálkodó egység egy értékesítésre tartott eszközt értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken értékel az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standardnak megfelelően, mivel az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke alacsonyabb annak könyv szerinti értékénél).

(b) az ismétlődő és az egyszeri valós értéken történő értékelések esetében a valósérték-hierarchia azon szintjét, amelybe a valós értéken történő értékeléseket teljes egészében besorolták (1., 2. vagy 3. szint).

(c) a beszámolási időszak végén tulajdonolt azon eszközök és kötelezettségek esetében, amelyeket ismétlődő alapon valós értéken értékelnek, a valósérték-hierarchia 1. szintje és a 2. szintje közötti átvitelek összegeit, ezen átvitelek okait, és a gazdálkodó egység annak megállapítására irányuló politikáját, hogy a szintek közötti átviteleket mikor kell megtörténtnek tekinteni (lásd a 95. bekezdést). Az egyes szintekre történő átviteleket az egyes szintekről történő átvitelektől elkülönítve kell közzétenni és tárgyalni.

▼M33

(d) a valósérték-hierarchia 2. és 3. szintjébe besorolt ismétlődő és egyszeri valós értéken történő értékelések esetében az értékelési technikák és a valós értéken történő értékelés során használt inputok leírását. Ha az értékelési technikában változás következett be (például egy piaci megközelítésről egy jövedelem-szempontú megközelítésre váltottak, vagy egy további értékelési technikát alkalmaznak), a gazdálkodó egység köteles ezt a változást és annak indokát (indokait) közzétenni. A valósérték-hierarchia 3. szintjébe besorolt valós értéken történő értékelések esetében a gazdálkodó egység köteles kvantitatív információt szolgáltatni a valós értéken történő értékelés során használt jelentős nem megfigyelhető inputokról. A gazdálkodó egységnek nem kell kvantitatív információt létrehoznia e közzétételi követelmény teljesítése érdekében, ha a gazdálkodó egység nem alakít ki kvantitatív nem megfigyelhető inputokat a valós érték meghatározásakor (például amikor a gazdálkodó egység korábbi ügyletek árait vagy harmadik személyek árazási információit használja módosítás nélkül). Ugyanakkor a szóban forgó közzététel szolgáltatásakor a gazdálkodó egység nem hagyhatja figyelmen kívül azokat a kvantitatív nem megfigyelhető inputokat, amelyek jelentősek a valós értéken történő értékelés szempontjából, és a gazdálkodó egység számára ésszerűen hozzáférhetők.

(e) a valósérték-hierarchia 3. szintjébe besorolt ismétlődő valós értéken történő értékelések esetében a nyitóegyenlegek és a záróegyenlegek közötti egyeztetést, külön közzétéve az adott időszak alatt az alábbiaknak tulajdonítható változásokat:

(i) az időszakra az eredményben elszámolt összes nyereség vagy veszteség, és az eredménykimutatás azon tételsorai, amelyekben a nyereségek vagy veszteségek megjelennek.

(ii) az időszakra az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt összes nyereség vagy veszteség, és az eredménykimutatás azon tételsorai, amelyekben az egyéb átfogó jövedelem megjelenik.

(iii) a vásárlásokat, értékesítéseket, kibocsátásokat és teljesítéseket (a változások minden típusának elkülönített közzétételével).

(iv) a valósérték-hierarchia 3. szintjére, vagy onnan történő átvitelek összegét, ezen átvitelek okait, és a gazdálkodó egység annak megállapítására irányuló politikáját, hogy a szintek közötti átviteleket mikor kell megtörténtnek tekinteni (lásd a 95. bekezdést). A 3. szintre történő átviteleket a 3. szintről történő átvitelektől elkülönítve kell közzétenni és tárgyalni.

(f) a valósérték-hierarchia 3. szintjére besorolt ismétlődő valós értéken történő értékelések esetében az (e) pont (i) alpontjában említett időszakra az eredményben elszámolt összes nyereséget vagy veszteséget, beleértve azt a nyereséget vagy veszteséget is, amely a beszámolási időszak végén meglévő eszközökkel és kötelezettségekkel kapcsolatos nem realizált nyereségekkel vagy veszteségekkel kapcsolatos változásnak tulajdonítható, valamint az eredménykimutatás azon tételsorait, amelyekben a nem realizált nyereségek vagy veszteségek megjelennek.

(g) a valósérték-hierarchia 3. szintjébe besorolt ismétlődő és egyszeri valós értéken történő értékelések esetében a gazdálkodó egység által használt értékelési folyamatok leírását (ideértve például azt is, hogy hogyan dönt a gazdálkodó egység az értékelési politikái és eljárásai tekintetében, valamint hogyan elemzi a valós értéken történő értékelésekben időszakról időszakra bekövetkezett változásokat).

▼M33

(h) a valósérték-hierarchia 3. szintjébe besorolt ismétlődő és nem ismétlődő valós értéken történő értékelések esetében:

(i) minden ilyen értékelés esetében a valós értéken történő értékelésnek a nem megfigyelhető inputok változásaival kapcsolatos érzékenységének szöveges leírását, ha az említett inputokban más összegre történő változás jelentősen magasabb vagy alacsonyabb valós értéken történő értékelést eredményezhet. Ha az említett inputok és a valós értéken történő értékelés során használt egyéb nem megfigyelhető inputok között kölcsönhatás van, a gazdálkodó egység köteles e kölcsönhatásokról is szolgáltatni egy leírást, valamint arról, hogy ezek hogyan növelhetik vagy csökkenthetik a valós értéken történő értékelés nem megfigyelhető inputjaiban bekövetkező változások hatását. Ezen közzétételi követelménynek való megfelelés érdekében a nem megfigyelhető inputok változásaival kapcsolatos érzékenység szöveges leírásának legalább a (d) pont teljesítésekor közzétett nem megfigyelhető inputokat tartalmaznia kell.

(ii) a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek esetében, ha a nem megfigyelhető inputoknak az ésszerűen lehetséges alternatív feltételezések tükrözése érdekében történő megváltoztatása jelentősen megváltoztatná a valós értéket, a gazdálkodó egység köteles ezt a tényt kijelenteni, és köteles közzétenni az említett változások hatását. A gazdálkodó egység köteles közzétenni, hogy hogyan számították ki az ésszerűen lehetséges alternatív feltételezések tükrözése érdekében bekövetkezett változás hatását. Ennek érdekében a jelentőséget a nyereségre vagy a veszteségre és az összes eszközre vagy összes kötelezettségre tekintettel kell megítélni, vagy – ha a valós értékben bekövetkezett változásokat egyéb átfogó jövedelemben jelenítik meg – a teljes saját tőkére tekintettel.

(i) az ismétlődő és az egyszeri valós értéken történő értékelések esetében, ha egy nem pénzügyi eszköz legértékesebb és legjobb hasznosítása eltér annak aktuális használatától, a gazdálkodó egység köteles ezt a tényt közzétenni, valamint köteles közzétenni azt is, hogy miért használják a nem pénzügyi eszközt annak legértékesebb és legjobb hasznosításától eltérő módon.

94. A gazdálkodó egység köteles a következők alapján meghatározni a megfelelő eszközcsoportokat és kötelezettségcsoportokat:

(a) az eszköz vagy kötelezettség jellege, jellemzői és kockázatai; valamint

(b) a valósérték-hierarchia azon szintje, amelybe a valós értéken történő értékelést teljes egészében besorolták.

Előfordulhat, hogy a csoportok számának a valósérték-hierarchia 3. szintjébe besorolt valós értéken történő értékelések esetében nagyobbnak kell lennie, mivel ezek az értékelések nagyobb fokú bizonytalansággal és szubjektivitással járnak. Azoknak a megfelelő eszköz- és kötelezettségcsoportoknak a meghatározásához, amelyek tekintetében valós értéken történő értékelésre vonatkozó közzétételeket kell tenni, mérlegelésre van szükség. Az eszközök vagy kötelezettségek csoportja gyakran nagyobb fokú bontást követel meg, mint a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban bemutatott tételsorok. Azonban a gazdálkodó egység köteles elegendő információt szolgáltatni ahhoz, hogy lehetővé tegye a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban bemutatott tételsorokkal történő egyeztetést. Ha egy másik IFRS meghatározza valamely eszköz vagy kötelezettség csoportját, a gazdálkodó egység akkor alkalmazhatja ezt a csoportot a jelen IFRS-ben előírt közzétételek teljesítése során, ha a szóban forgó csoport megfelel a jelen bekezdésben szereplő követelményeknek.

▼M33

95. A gazdálkodó egység köteles közzétenni és következetesen betartani az annak meghatározására vonatkozó politikáját, hogy mikor kell megtörténtnek tekinteni a valósérték-hierarchia szintjei közötti átadásokat a 93. bekezdés (c) pontja és (e) pontjának (iv) alpontja szerint. Az átadások megjelenítésének ütemezésére vonatkozó politikának azonosnak kell lennie a szintekbe és a szintekből történő átadások esetében. Az átadások időzítésének meghatározásáról szóló politikákra vonatkozó példák az alábbiak:

(a) annak az eseménynek vagy a körülményekben bekövetkezett azon változásnak az időpontja, amely előidézte az átadást.

(b) a beszámolási időszak kezdete.

(c) a beszámolási időszak vége.

96. Ha a gazdálkodó egység a 48. bekezdésben szereplő kivétel alkalmazása érdekében számviteli politikai döntést hoz, köteles ezt a tényt közzétenni.

97. Minden egyes olyan eszköz- és kötelezettségcsoport esetében, amelyet a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban nem valós értéken értékelnek, amelynek valós értékét azonban közzétették, a gazdálkodó egység köteles közzétenni a 93. bekezdés (b), (d) és (i) pontjában előírt információkat. Azonban a gazdálkodó egységnek nem kell teljesítenie a valósérték-hierarchia 3. szintjébe besorolt valós értéken történő értékelések során használt jelentős nem megfigyelhető inputokra vonatkozó, a 93. bekezdés (d) pontjában előírt kvantitatív közzétételeket. Az ilyen eszközök és kötelezettségek esetében a gazdálkodó egységnek nem kell rendelkezésre bocsátania a jelen IFRS által előírt többi közzétételt.

98. Egy valós értéken értékelt és egy harmadik fél által megvalósított elválaszthatatlan hitelképesség-növeléssel kibocsátott kötelezettség esetében a kibocsátó köteles közzétenni a hitelképesség-növelés létezésének tényét, valamint hogy az tükröződik-e a kötelezettség valós értéken történő értékelésében.

99. A gazdálkodó egység köteles a jelen IFRS által megkövetelt kvantitatív közzétételeket táblázatos formában bemutatni, kivéve, ha más formátum megfelelőbbnek bizonyul.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

aktív piac	Olyan piac, amelyen az eszközre vagy a kötelezettségre vonatkozó ügyletek megfelelő gyakorisággal és mennyiségben mennek végbe ahhoz, hogy a piac folyamatosan árazási információt szolgáltasson.
bekerülésiérték-megközelítés	Olyan értékelési módszer, amely azt az értéket tükrözi, amely az adott időpontban szükséges lenne egy eszköz szolgáltatási kapacitásának helyettesítésére (amelyet gyakran folyóáras pótlási költségként emlegetnek).
belépési ár	Egy csereügyletben egy eszköz megszerzéséért fizetett, illetve egy kötelezettség átvállalásáért kapott ár (belépési ár).
kilépési ár	Az az ár, amelyet egy eszköz értékesítéséért kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásáért kifizetnének.
várható cash flow	A lehetséges jövőbeli cash flow-k valószínűséggel súlyozott átlaga (vagyis az eloszlás átlaga).

▼M33

valós érték	Az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet alapján az értékelés időpontjában.
legértékesebb és legjobb hasznosítás	Egy nem pénzügyi eszköz piaci szereplők által történő olyan használata, amely maximalizálná az eszköz vagy az eszközök és kötelezettségek azon csoportjának (pl. egy üzleti tevékenységnek) az értékét, amelyen belül az eszközt használnák.
jövedelem-szempontú megközelítés	Olyan értékelési módszerek, amelyek a jövőbeli összegeket (például a cash flow-kat vagy a bevételeket és ráfordításokat) egyetlen folyó (vagyis diszkontált) értékké alakítják át. A valós értéken történő értékelést az említett jövőbeli összegekre vonatkozó aktuális piaci várakozások által jelzett érték alapján határozzák meg.
inputok	Azok a feltételezések, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor, ideértve a kockázattal kapcsolatos feltételezéseket is, például az alábbiak: (a) a valós érték meghatározására használt konkrét értékelési módszerben (például egy árazási modellben) rejlő kockázat; és (b) az értékelési módszer inputjaiban rejlő kockázat. Az inputok lehetnek megfigyelhetők vagy nem megfigyelhetők.
1. szintű inputok	Jegyzett (nem módosított) árak azonos eszközök vagy kötelezettségek aktív piacain, amelyekhez a gazdálkodó egység az értékelés időpontjában hozzáférhet.
2. szintű inputok	Az 1. szintben szereplő, a jegyzett árakon kívüli, az eszköz vagy kötelezettség vonatkozásában akár közvetlenül, akár közvetve megfigyelhető inputok.
3. szintű inputok	Az eszköz vagy a kötelezettség nem megfigyelhető inputjai.
piaci megközelítés	Olyan értékelési technika, amely azonos vagy összehasonlítható (azaz hasonló) eszközöket, kötelezettségeket vagy eszközök és kötelezettségek egy csoportját – mint például egy üzleti tevékenységet – magukban foglaló piaci ügyletek által kialakított árakat és egyéb vonatkozó információt használ.
a piac által alátámasztott inputok	Olyan inputok, amelyek elsősorban megfigyelhető piaci adatokból származnak korreláció útján vagy egyéb módon, illetve amelyeket ilyen adatok támasztanak alá.

▼M33

piaci szereplők	Az eszköz vagy a kötelezettség elsődleges (vagy legkedvezőbb) piacán szereplő vevők vagy eladók, akik az alábbi tulajdonságok mindegyikével rendelkeznek: (a) Egymástól függetlenek, vagyis az IAS 24 standard meghatározása szerint nem kapcsolt felek, bár a kapcsolt felek közötti ügyletben szereplő ár inputként használható a valós értéken történő értékelés során, ha a gazdálkodó egység bizonyítékkal rendelkezik arra vonatkozóan, hogy az ügyletet piaci feltételek mellett kötötték meg. (b) Jól tájékozottak, ésszerű ismeretekkel rendelkeznek az eszközről vagy kötelezettségről, valamint az ügyletről az összes elérhető információ felhasználása útján, ideértve azt az információt is, amelyet szokásos átvilágítási cselekményeken keresztül szereznek. (c) Képesek ügyletet kötni az eszközre vagy a kötelezettségre vonatkozóan. (d) Hajlandóak ügyletet kötni az eszközre vagy a kötelezettségre vonatkozóan, vagyis motiváltak az ügylet megkötésére, azonban arra nem kényszerülnek, és egyéb módon sem kényszerítik őket.
a legkedvezőbb piac	Az a piac, amely maximalizálja azt az összeget, amelyet az eszköz értékesítéséért kapnának, vagy minimalizálja azt az összeget, amelyet a kötelezettség átruházásáért fizetnének az ügyleti költségek és a szállítási költségek figyelembevételét követően.
nemteljesítési kockázat	Annak kockázata, hogy valamely gazdálkodó egység nem teljesíti valamely kötelmét. A nemteljesítési kockázat többek között magában foglalja a gazdálkodó egység saját hitelkockázatát.
megfigyelhető inputok	Olyan inputok, amelyeket a piaci adatok – mint például az aktuális eseményekre vagy ügyletekre vonatkozó nyilvánosan elérhető információk – felhasználásával alakítanak ki, és amelyek tükrözik azokat a feltételezéseket, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor.
szabályos ügylet	Olyan ügylet, amely feltételezi a piacnak való kitettséget az értékelés időpontját megelőző valamely időszak tekintetében, az adott eszközökkel és kötelezettségekkel kapcsolatos ügyletek esetében szokásos értékesítési tevékenységek figyelembevételével; nem kényszer hatására létrejött ügylet (például kényszerfelszámolás vagy kényszerárverés).

▼M33

elsődleges piac	Az eszköz vagy a kötelezettség tekintetében a legnagyobb volumennel és aktivitási szinttel rendelkező piac.
kockázati felár	A kockázatkerülő piaci szereplők által igényelt, egy eszköz vagy kötelezettség cash flow-iban rejlő bizonytalanság viselésének kompenzációja. „Kockázati korrekcióként” is szerepelhet.
ügyleti költségek	Egy eszköznek vagy egy kötelezettségnek az eszköz, illetve a kötelezettség elsődleges (vagy legkedvezőbb) piacán történő értékesítésének, illetve átruházásának azon költségei, amelyek közvetlenül az eszköz elidegenítésének vagy a kötelezettség átruházásának tulajdoníthatók, és mindkét alábbi kritériumnak megfelelnek: (a) Közvetlenül az adott ügyletből származnak, és ahhoz elengedhetetlenül hozzátartoznak. (b) Nem merültek volna fel a gazdálkodó egységnél, ha az eszköz eladására, illetve a kötelezettség átruházására vonatkozó döntés nem születik meg (hasonló az IFRS 5 standardban meghatározott értékesítési költségekhez).
szállítási költségek	Azok a költségek, amelyek az eszköz adott helyéről annak elsődleges (vagy legkedvezőbb) piacára való szállításával kapcsolatban merülnek fel.
elszámolási egység	Az a szint, amelyen az eszközt vagy a kötelezettséget valamely IFRS-ben a megjelenítés céljából összesítették vagy megbontották.
nem megfigyelhető inputok	Olyan inputok, amelyek tekintetében nem állnak rendelkezésre piaci adatok, és amelyeket az azon feltételezésekre vonatkozóan elérhető legmegfelelőbb információk felhasználásával alakítanak ki, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor.

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi. Leírja az 1–99. bekezdés alkalmazását, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az IFRS egyéb részei.

B1. A különböző értékelési helyzetekben alkalmazott döntések eltérőek lehetnek. A jelen függelék leírja azokat a döntéseket, amelyek alkalmazandók lehetnek akkor, amikor a gazdálkodó egység különböző értékelési helyzetekben határozza meg a valós értéket.

▼**M33**

A VALÓS ÉRTÉKEN TÖRTÉNŐ ÉRTÉKELÉS MEGKÖZELÍTÉS

B2. A valós értéken történő értékelés célja az, hogy megbecsüljék azt az árat, amelyen az eszköz értékesítésére vagy a kötelezettség átruházására irányuló szabályos ügylet végbemenne a piaci szereplők között az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett. A valós értéken történő értékelés a gazdálkodó egység számára előírja az alábbiak megállapítását:

(a) az értékelés tárgyát képező konkrét eszköz vagy kötelezettség (annak elszámolási egységével összhangban).

(b) nem pénzügyi eszköz esetében az értékelésre vonatkozó értékelési hipotézis (annak legértékesebb és legjobb hasznosításával összhangban).

(c) az eszköz vagy a kötelezettség elsődleges (vagy legkedvezőbb) piaca.

(d) az értékeléshez megfelelő értékelési módszer(ek), figyelembe véve azon adatok elérhetőségét, amelyekkel kialakíthatók azok az inputok, amelyek azokat a feltételezéseket képviselik, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor, valamint figyelembe véve a valósérték-hierarchia azon szintjét, amelybe az inputok besorolásra kerültek.

ÉRTÉKELÉSI HIPOTÉZIS A NEM PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK ESETÉBEN (31–33. BEKEZDÉS)

B3. Egy egyéb eszközökkel együtt, egy csoport részeként (beépítés vagy a használatra történő egyéb konfigurálás útján) vagy más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt (például egy üzleti tevékenységben) használt nem pénzügyi eszköz valós értékének értékelésekor az értékelési hipotézis hatása a körülményektől függ. Például:

(a) az eszköz valós értéke lehet ugyanaz, függetlenül attól, hogy az eszközt egyedi alapon vagy más eszközökkel, illetve más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt használják. Ez lehet a helyzet, ha az eszköz olyan üzleti tevékenység, amelyet a piaci szereplők továbbra is működtetnének. Ebben az esetben az ügylet magában foglalná az üzleti tevékenység teljes egészében történő értékelését. Az eszközöknek egy folyamatban lévő üzleti tevékenységben, csoportként történő használata a piaci szereplők számára elérhető szinergiákat hozna létre (vagyis a piaci szereplők olyan szinergiáit, amelyek ezért hatással lennének az eszköz valós értékére egyedi alapon vagy más eszközökkel, illetve más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt).

(b) az eszköz más eszközökkel, illetve más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt történő használata az egyedi alapon használt eszköz értékének módosítása útján belefoglalható a valós értéken történő értékelésbe. Ez lehet a helyzet, ha az eszköz egy gép, a valós értéken történő értékelést pedig egy hasonló (nem beépített vagy a használatra egyébként konfigurált) gép megfigyelt ára alapján határozzák meg, amelyet úgy módosítottak a szállítási és a beépítési költségekkel, hogy a valós értéken történő értékelés tükrözze a (beépített és használatra konfigurált) gép aktuális állapotát és helyét.

(c) az eszköz más eszközökkel, illetve más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt történő használata a piaci szereplő által az eszköz valós értékének értékelése során használt feltételezések útján belefoglalható a valós értéken történő értékelésbe. Például ha az eszköz befejezetlen termelés készlet, és a piaci szereplők a készletet átalakítanák készáruvá, a készlet valós értéke azt feltételezné, hogy a piaci szereplők megszerezték a készlet készáruvá történő átalakításához esetleg szükséges speciális gépeket, illetve azokat meg fogják szerezni.

▼M33

(d) az eszköz más eszközökkel, illetve más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt történő használata az eszköz valós értékének meghatározásához használt értékelési technika útján belefoglalható a valós értéken történő értékelésbe. Ez lehet a helyzet a több időszakra szóló többletnyereség-módszer valamely immateriális eszköz valós értékének meghatározása érdekében történő alkalmazásakor, mivel ez az értékelési technika kimondottan figyelembe veszi az egymást kiegészítő eszközök hozzájárulását, valamint az abban a csoportban lévő kapcsolódó kötelezettségeket, amelyekben az ilyen jellegű immateriális eszközt használnák.

(e) korlátozottabb helyzetekben, amikor a gazdálkodó egység egy eszközcsoporton belüli eszközt használ, a gazdálkodó egység olyan értéken is értékelheti az eszközt, amely megközelíti annak valós értékét, amikor az eszközcsoport valós értékét felosztják a csoport egyedi eszközei között. Ez lehet a helyzet, ha az értékelés ingatlant tartalmaz, és a közművesített ingatlan (vagyis egy eszközcsoport) valós értékét felosztják az azt összetevő eszközök között (mint például a föld és a beruházások között).

VALÓS ÉRTÉK A KEZDETI MEGJELENÍTÉSKOR (57–60. BEKEZDÉS)

B4. Annak meghatározásakor, hogy a kezdeti megjelenítéskori valós érték megegyezik-e az ügyleti árral, a gazdálkodó egység köteles figyelembe venni az ügyletre és az eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó sajátos tényezőket. Például az ügyleti ár nem az eszköz vagy a kötelezettség kezdeti megjelenítéskori valós értékét képviseli, ha az alábbi feltételek bármelyike fennáll:

(a) Az ügylet kapcsolt felek között megy végbe, bár a kapcsolt felek között ügyletben szereplő ár inputként használható a valós értéken történő értékelés során, ha a gazdálkodó egységnek bizonyítéka van arra, hogy az ügyletet piaci feltételek mellett kötötték meg.

(b) Az ügylet kényszer hatására megy végbe, vagy az eladót kényszerítik az ügyletben szereplő ár elfogadására. Ez lehet a helyzet például, ha az eladó pénzügyi nehézséggel küzd.

(c) Az ügyleti ár által kifejezett elszámolási egység eltér a valós értéken értékelt eszköz vagy kötelezettség elszámolási egységétől. Ez lehet a helyzet például, ha a valós értéken értékelt eszköz vagy kötelezettség az ügyletnek csak az egyik elemét képezi (például egy üzleti kombinációban), az ügylet megnevezetlen jogokat és elsőbbségeket tartalmaz, amelyeket egy másik IFRS-nek megfelelően külön kell értékelni, vagy pedig az ügyleti ár ügyleti költségeket tartalmaz.

(d) Az a piac, amelyen az ügylet végbemegy, eltér az elsődleges piactól (vagy a legkedvezőbb piactól). Különbözőek lehetnek ezek a piacok például, ha a gazdálkodó egység olyan kereskedő, aki a kiskereskedelmi piacon köt ügyleteket az ügyfelekkel, viszont a kilépési ügylet elsődleges (vagy legkedvezőbb) piaca a kereskedői piacon van más kereskedőkkel.

▼M33

ÉRTÉKELÉSI TECHNIKÁK (61–66. BEKEZDÉS)

Piaci megközelítés

B5. A piaci megközelítés azonos vagy összehasonlítható (azaz hasonló) eszközöket, kötelezettségeket vagy eszközök és kötelezettségek egy csoportját – mint például egy üzleti tevékenységet – magukban foglaló piaci ügyletek által kialakított árakat és egyéb vonatkozó információt használ.

B6. A piaci megközelítésnek megfelelő értékelési módszerek gyakran alkalmaznak például hasonló termékekből levezetett összetett piaci mutatókat. Az összehasonlítható termékek esetében egy tartományon belül több különböző összetett mutató állhat rendelkezésre. A tartományon belül a megfelelő összetett mutató kiválasztásához mérlegelésre van szükség, amely során figyelembe kell venni az értékelésre vonatkozó kvalitatív és kvantitatív tényezőket.

B7. A piaci megközelítésnek megfelelő értékelési módszerek közé tartozik a mátrixárazás. A mátrixárazás egy matematikai módszer, amelyet elsősorban a pénzügyi instrumentumok egyes fajtáinak –például a hitelviszonyt megtestesítő értékpapíroknak – az értékelésére használnak, anélkül, hogy kizárólag a jegyzett árakra támaszkodnának az adott értékpapírok tekintetében, ehelyett inkább az értékpapíroknak más irányadó jegyzett értékpapírokhoz való viszonyára támaszkodnak.

Bekerülésiérték-megközelítés

B8. A bekerülésiérték-megközelítés azt az értéket tükrözi, amely az adott időpontban szükséges lenne egy eszköz szolgáltatási kapacitásának helyettesítésére (amelyet gyakran folyóáras pótlási költségként emlegetnek).

B9. Egy piaci szereplő eladó szemszögéből az az ár, amelyet az eszközért kapnának, egy piaci szereplő vevő azon költségén alapul, amely egy hasonló hasznosságú helyettesítő eszköz megszerzésével vagy elkészítésével jár, módosítva az elavulással. Ennek oka, hogy a piaci szereplő vevő nem fizetne többet egy eszközért annál az összegnél, amelyért az adott eszköz szolgáltatási kapacitását pótolhatná. Az elavulás magában foglalja a fizikai kopást, a funkcionális (technológiai) elavulást, valamint a gazdasági (külső) elavulást, és tágabb a pénzügyi beszámolás céljaira (az eredeti bekerülési érték elosztása) vagy az adózási célból (konkrét hasznos élettartamok felhasználásával) alkalmazott értékcsökkenésnél. Sok esetben a folyóáras pótlási költség módszert alkalmazzák azon tárgyi eszközök valós értékének értékelésére, amelyeket más eszközökkel, illetve más eszközökkel és kötelezettségekkel együtt használnak.

Jövedelem-szempontú megközelítés

B10. A jövedelem-szempontú megközelítés a jövőbeli összegeket (például a cash flow-kat vagy a bevételeket és ráfordításokat) egyetlen folyó (vagyis diszkontált) értékké alakítja át. A jövedelem-szempontú megközelítés használatakor a valós értéken történő értékelés az említett jövőbeli összegekre vonatkozó aktuális piaci várakozásokat tükrözi.

B11. Az említett értékelési technikák közé tartoznak például a következők:

(a) jelenérték-technikák (lásd a B12–B30. bekezdést);

(b) opcióárazási modellek, mint például a Black-Scholes-Merton formula vagy egy binomiális modell (azaz egy rácsmodell), amely jelenérték-technikákat foglal magában, és egy opciónak mind az időértékét, mind a belső értékét tükrözi; valamint

▼M33

(c) a több időszakra szóló többletnyereség-módszer, amelyet egyes immateriális eszközök valós értékének értékelésére használnak.

Jelenérték-technikák

B12. A B13–B30. bekezdés leírja a jelenérték-technikáknak a valós érték meghatározására történő alkalmazását. Ezek a bekezdések egy diszkontráta-módosítási módszerre és egy *várható cash flow* (várhatójelenérték-) módszerre koncentrálnak. Az említett bekezdések nem írják elő egyetlen egy konkrét jelenérték-technika alkalmazását sem, és a jelenérték-technikáknak a valós érték meghatározására történő alkalmazását nem korlátozzák a tárgyalt módszerekre. A valós érték meghatározására használt jelenérték-technika az értékelt eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó sajátos tényektől és körülményektől fog függeni (például hogy megfigyelhetők-e a piacon hasonló eszközökre vagy kötelezettségekre vonatkozó árak), valamint attól, hogy rendelkezésre áll-e elegendő adat.

A jelenérték kiszámításának összetevői

B13. A jelenérték (vagyis a jövedelem-szempontú megközelítés egyik alkalmazása) a jövőbeli összegeknek (pl. cash flow-k vagy értékek) és egy jelenértéknek egy diszkontráta alkalmazásával történő összekapcsolására használt eszköz. Egy eszköznek vagy kötelezettségnek valamely jelenérték-technika használatával történő valós értéken történő értékelése az értékelés időpontjában magában foglalja az összes alábbi elemet a piaci szereplők szemszögéből:

(a) az értékelt eszköz vagy kötelezettség jövőbeli cash flow-inak becslése.

(b) a cash flow-k összegének és időbeli ütemezésének lehetséges változásaival kapcsolatos várakozások, amelyek tükrözik a cash flow-kban rejlő bizonytalanságot.

(c) a pénz időértéke, amelyet azon kockázatmentes monetáris eszközök árfolyama fejez ki, amelyek lejárati időpontja vagy tartama egybeesik a cash flow-k által lefedett időszakkal, és amelyek sem az időbeli ütemezéssel kapcsolatos bizonytalansággal, sem a nemteljesítés kockázatával nem járnak a jogosult számára (vagyis egy kockázatmentes kamatláb).

(d) a cash-flow-kban rejlő bizonytalanság viselésének az ára (vagyis egy kockázati felár).

(e) más olyan tényezők, amelyeket a piaci szereplők az adott körülmények között figyelembe vennének.

(f) kötelezettség esetében a hozzá kapcsolódó nemteljesítési kockázat, beleértve a gazdálkodó egység (vagyis a kötelezett) saját hitelkockázatát is.

Általános elvek

B14. A jelenérték-technikák eltérő módokon tükrözik a B13. bekezdésben szereplő elemeket. Mindazonáltal a valós érték meghatározására használt összes jelenérték-technika alkalmazására irányadó minden alábbi általános elv:

(a) A cash flow-knak és a diszkontrátáknak tükrözniük kell azokat a feltételezéseket, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz vagy a kötelezettség árazásakor.

(b) A cash flow-knak és a diszkontrátáknak csak az értékelt eszközzel vagy kötelezettséggel kapcsolatos tényezőket kell figyelembe venniük.

▼M33

(c) A kockázati tényezők kétszeres figyelembevételének vagy kihagyásának elkerülése végett a diszkontrátáknak tükrözniük kell azokat a feltételezéseket, amelyek megfelelnek a cash flow-kkal járó feltételezéseknek. Például egy olyan diszkontráta, amely tükrözi a jövőbeni nemteljesítésekkel kapcsolatos várakozások bizonytalanságait, akkor megfelelő, ha egy kölcsönszerződésből eredő cash flow-it alkalmazza (vagyis egy diszkontráta-módosítási módszert). Nem szabad ezt a rátát használni a várható (vagyis valószínűség alapján súlyozott) cash flow-k (vagyis egy várhatójelenérték-technika) alkalmazásakor, mivel a várható cash flow-k már tükrözik a jövőbeni nemteljesítésekben rejlő bizonytalanságokra vonatkozó feltételezéseket; helyette egy olyan diszkontrátát kell használni, amely arányos a várható cash flow-kkal járó kockázattal.

(d) A cash flow-kra és a diszkontrátákra vonatkozó feltételezéseknek belsőleg ellentmondásmentesnek kell lenniük. Például a névleges cash flow-kat, amelyek tartalmazzák az infláció hatását, az infláció hatását tartalmazó kulccsal kell diszkontálni. A névleges kockázatmentes kamatláb tartalmazza az infláció hatását. A valódi cash flow-kat, amelyek nem tartalmazzák az infláció hatását az infláció hatását nem tartalmazó kulccsal kell diszkontálni. Hasonlóképpen, az adózás utáni cash flow-kat egy adózás utáni diszkontrátával kell diszkontálni. Az adózás előtti cash flow-kat az adott cash flow-knak megfelelő kulccsal kell diszkontálni.

(e) A diszkontrátáknak meg kell felelniük azon pénznem mögöttes gazdasági tényezőinek, amelyben a cash flow-kat megadják.

Kockázat és bizonytalanság

B15. A jelenérték-technikákat használó valós értéken történő értékelések bizonytalan körülmények között kerülnek elvégzésre, mivel az alkalmazott cash flow-k inkább becslések, mint ismert értékek. Sok esetben a cash-flow-knak mind az összege, mind az időbeli ütemezése bizonytalan. Még az olyan szerződésben rögzített összegek is, mint a törlesztőrészletek, bizonytalannak számítanak, ha fennáll a nemteljesítés kockázata.

B16. A piaci szereplők általában kompenzációt (vagyis kockázati felárat) igényelnek valamely eszköz vagy kötelezettség cash flow-iban rejlő bizonytalanság viseléséért. A valós értéken történő értékelésnek magában kell foglalnia egy kockázati felárat, amely tükrözi azt az összeget, amelyet a piaci szereplők a cash flow-kkal járó bizonytalanság kompenzációjaként követelnének. Ellenkező esetben az értékelés nem fejezné ki hitelt érdemlően a valós értéket. Néhány esetben nehéz lehet a megfelelő kockázati felár megállapítása. Azonban a nehézség foka önmagában nem elegendő ok a kockázati felár kizárására.

B17. A jelenérték-technikák eltérő módokon végzik el a kockázatokkal kapcsolatos módosításokat, és különböző fajta cash flow-kat használnak. Például:

(a) A diszkontráta-módosítási módszer (lásd a B18–B22. bekezdést) kockázattal korrigált diszkontrátát és szerződéses, ígért vagy legvalószínűbb cash flow-kat használ.

(b) A várhatójelenérték-technika 1. módszere (lásd a B25. bekezdést) kockázattal korrigált várható cash flow-kat és egy kockázatmentes rátát használ.

(c) A várhatójelenérték-technika 2. módszere (lásd a B26. bekezdést) kockázattal nem korrigált várható cash flow-kat és egy olyan rátát használ, amelyet úgy módosítottak, hogy magában foglalja a piaci szereplők által elvárt kockázati felárat. Ez a ráta eltér a diszkontráta-módosítási módszerben használt rátától.

▼M33

Diszkontráta-módosítási módszer

B18. A diszkontráta-módosítási módszer a lehetséges becsült értékek közül egyféle cash flow-kat használ, akár szerződéses, ígért (ez a helyzet a kötvények esetében) vagy legvalószínűbb cash flow-król van szó. Ezek a cash flow-k minden esetben konkrét események bekövetkeztétől függenek (például a kötvénnyel kapcsolatos szerződéses vagy ígért cash flow-k attól az eseménytől függenek, hogy az adós teljesít-e). A diszkontráta-módosítási módszer során alkalmazott diszkontráta a piacon forgalomban lévő hasonló eszközök vagy kötelezettségek megfigyelt megtérülési rátájából származik. Ennek megfelelően a szerződéses, ígért vagy legvalószínűbb cash flow-kat az ilyen feltételes cash flow-k megfigyelt vagy becsült piaci árfolyama (vagyis egy piaci megtérülési ráta) alapján diszkontálják.

B19. A diszkontráta-módosítási módszerhez szükség van az összehasonlítható eszközök vagy kötelezettségek piaci adatainak elemzésére. Az összehasonlíthatóságot a cash flow-k jellegének (például hogy a cash flow-k szerződéses vagy nem szerződéses cash flow-k-e, és hogy valószínűleg hasonlóan fognak-e reagálni a gazdasági feltételek változásaira), valamint egyéb tényezők (például hitelképességi besorolás, biztosíték, időtartam, korlátozó kötelezettségvállalások és likviditás) figyelembevételével kell megállapítani. Azonban ha egyetlen egy összehasonlítható eszköz vagy kötelezettség nem tükrözi hitelesen az értékelt eszköz vagy kötelezettség cash flow-ival járó kockázatot, a diszkontráta több összehasonlítható eszköz vagy kötelezettség adatainak a kockázatmentes hozamgörbével együtt történő felhasználásával is levezethető (vagyis egy „felépítéses” megközelítés alkalmazásával).

B20. A felépítéses megközelítések bemutatása érdekében tegyük fel, hogy az A eszköz egy szerződéses jog, amely 800 CU ([1]) egy éven belüli átvételére irányul (vagyis nincs bizonytalanság az időbeli ütemezést illetően). Az összehasonlítható eszközöknek kialakult piaca van, és az ezen eszközökre vonatkozó információk – beleértve az árakra vonatkozó információkat is – rendelkezésre állnak. A szóban forgó összehasonlítható eszközök közül:

(a) B eszköz 1 200 CU egy éven belüli átvételére vonatkozó szerződéses jog, amelynek a piaci ára 1 083 CU. Így a vélelmezett éves megtérülési ráta (vagyis az egyéves piaci megtérülési ráta) 10,8 % [(1 200 CU/1 083 CU) – 1].

(b) A C eszköz 700 CU két éven belüli átvételére vonatkozó szerződéses jog, amelynek a piaci ára 566 CU. Így a vélelmezett éves megtérülési ráta (vagyis a kétéves piaci megtérülési ráta) 11,2 % [(700 CU/566 CU)^0,5 – 1].

(c) Mindhárom eszköz összehasonlítható a kockázat (vagyis a lehetséges kifizetések szórása és a hitel) vonatkozásában.

B21. Az A eszközért fizetendő szerződéses kifizetéseknek a B eszköz és a C eszköz időbeli ütemezéséhez viszonyított időbeli ütemezése alapján (azaz egy év a B eszköz esetében, szemben a C eszköz két évével), a B eszközt jobban össze lehet hasonlítani az A eszközzel. Az A eszközért fizetendő szerződéses díj (800 CU) és a B eszközből levezetett egyéves piaci árfolyam (10,8 %) alkalmazásával az A eszköz valós értéke 722 CU (800 CU/1,108). A B eszközre vonatkozó elérhető piaci információ hiányában az egyéves piaci árfolyam a felépítéses megközelítés alkalmazásával levezethető a C eszközből. Ebben az esetben a C eszköz által jelzett kétéves piaci árfolyamot (11,2 %) egyéves piaci árfolyamra kellene módosítani a kockázatmentes hozamgörbe futamidő struktúrájának használatával. További információra és elemzésre lehet szükség annak megállapításához, hogy az egyéves és a kétéves eszközök kockázati felárai megegyeznek-e. Ha megállapításra kerül, hogy az egyéves és a kétéves eszközök kockázati felárai nem azonosak, a kétéves piaci megtérülési rátát tovább kell módosítani e tekintetben.

([1]) A jelen IFRS-ben a pénzösszegek „pénznem egységben” (currency unitban - CU-ban) vannak megadva.

▼M33

B22. Ha a diszkontráta-módosítási módszert rögzített fizetésekre használják, az értékelt eszköz vagy kötelezettség cash flow-ival járó kockázatra tekintettel elvégzett módosítás szerepel a diszkontrátában. Néhány esetben, amikor a diszkontráta-módosítási módszert olyan cash flow-kra alkalmazzák, amelyek nem rögzített kifizetések, szükséges lehet a cash flow-k módosítása azon megfigyelt eszközzel vagy kötelezettséggel való összehasonlíthatóság elérése érdekében, amelyből a diszkontrátát levezették.

A várható jelenérték-technika

B23. A várhatójelenérték-technika kiindulási pontként olyan cash flow-kat használ, amelyek az összes lehetséges jövőbeli cash flow valószínűséggel súlyozott átlagát (vagyis a várható cash flow-kat) tükrözik. Az ennek eredményeként születő becslés megegyezik a várható értékkel, amely statisztikai kifejezéssel egy diszkrét véletlen változó lehetséges értékeinek súlyozott átlaga, a megfelelő valószínűségekkel mint súlyokkal. Mivel minden lehetséges cash flow valószínűséggel súlyozott, az ebből következő várható cash flow nem függ semmilyen konkrét esemény bekövetkeztétől (ellentétben a diszkontráta-módosítási módszerben használt cash flow-kkal).

B24. Egy befektetési döntéshozatal során a kockázatkerülő piaci szereplők figyelembe vennék annak kockázatát, hogy a tényleges cash flow-k eltérőek lehetnek a várható cash flow-któl. A portfólióelmélet kétféle kockázatot különböztet meg:

(a) nem szisztematikus (diverzifikálható) kockázat, amely egy konkrét eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó sajátos kockázat.

(b) szisztematikus (nem diverzifikálható) kockázat, amely egy eszköz vagy kötelezettség által egy diverzifikált portfólió többi tételével megosztott közös kockázat.

A portfólióelmélet szerint egy egyensúlyban lévő piacon a piaci szereplőket csak a cash flow-kkal járó szisztematikus kockázat viseléséért kompenzálják. (A gyenge teljesítményű vagy nem egyensúlyi piacokon rendelkezésre állhatnak a megtérülés vagy a kompenzáció egyéb formái is.)

B25. A várhatójelenérték-technika 1. módszere egy eszköz várható cash flow-it úgy módosítja a szisztematikus (vagyis piaci) kockázattal, hogy levon egy készpénzkockázati felárat (vagyis a kockázattal korrigált várható cash flow-kat). Ezek a kockázattal korrigált várható cash flow-k egy bizonyossággnak megfelelő cash flow-t tükröznek, amelyet kockázatmentes kamatlábbal diszkontálnak. A bizonyossággnak megfelelő cash flow egy olyan (a fogalommeghatározásnak megfelelő) várható cash flow-ra utal, amelyet korrigáltak a kockázattal annak érdekében, hogy a piaci szereplő ne legyen érdekelt a várható cash flow biztos cash flow-ra történő elcserélésében. Például ha egy piaci szereplő hajlandó volt elcserélni egy 1 200 CU értékű várható cash flow-t egy 1 000 CU értékű biztos cash flow-ra, az 1 000 CU az 1 200 CU bizonyossági egyenértékese (azaz a 200 CU képviselné a készpénzkockázati felárat). Ebben az esetben a piaci szereplőnek mindegy lenne, hogy melyik eszközt birtokolja.

▼**M33**

B26. Ezzel szemben a várhatójelenérték-technika 2. módszere úgy módosít a szisztematikus (vagyis piaci) kockázattal, hogy egy kockázati felárat alkalmaz a kockázatmentes kamatlábra. Ennek megfelelően a várható cash flow-kat olyan árfolyamon diszkontálják, amely megfelel egy valószínűség alapján súlyozott cash flow-kkal kapcsolatos várható árfolyamnak (vagyis egy várható megtérülési rátának). A kockázatos eszközök árazására használt modellek, mint például a tőkeeszközök árazási modellje, felhasználhatók a várható megtérülési ráta megbecslésére. Mivel a diszkontráta-módosítási módszer során alkalmazott diszkontráta feltételes cash flow-khoz kapcsolódó megtérülési ráta, nagy valószínűséggel magasabb, mint a várhatójelenérték-technika 2. módszere körében használt diszkontráta, amely egy várható vagy valószínűség alapján súlyozott cash flow-khoz kapcsolódó várható megtérülési ráta.

B27. Az 1. és a 2. módszer bemutatása érdekében tegyük fel, hogy egy eszköz 780 CU várható cash flow-val rendelkezik egy évben, amit az alábbiakban látható lehetséges cash flow-k és valószínűségek alapján határoztak meg. Az egyéves távlatú cash flow-kra vonatkozó kockázatmentes kamatláb 5 százalék, az azonos kockázati profilú eszközre vonatkozó szisztematikus kockázati felár pedig 3 százalék.

Lehetséges cash flow-k	Valószínűség	Valószínűség alapján súlyozott cash flow-k
500 CU	15 %	X75 CU
800 CU	60 %	480 CU
900 CU	25 %	225 CU
Várható cash flow		780 CU

B28. Ebben a mintapéldában a várható cash flow (780 CU) a három lehetséges eredmény valószínűség alapján súlyozott átlagát fejezik ki. Valószerűbb helyzetekben több kimenetel is lehetséges. Azonban a várhatójelenérték-technika alkalmazása érdekében nem mindig szükséges bonyolult modellek és technikák felhasználásával figyelembe venni az összes lehetséges cash flow felosztását. Ehelyett inkább korlátozott számú olyan nem folytonos forgatókönyv és valószínűség kialakítása is lehetséges, amelyek a lehetséges cash flow-k egész sorát tükrözik. Például a gazdálkodó egység felhasználhatja valamely korábbi releváns időszak realizált cash flow-it a körülményekben utólag bekövetkező változásokra (például változások a külső tényezőkben, ideértve a gazdasági vagy piaci feltételeket, az iparági tendenciákat és versenyt, valamint a kifejezetten a gazdálkodó egységre ható belső tényezőket) tekintettel elvégzett módosításokkal, figyelembe véve a piaci szereplők feltételezéseit.

B29. Elméletben az eszköz cash flow-inak jelenértéke (vagyis valós értéke) az alábbiak szerint ugyanaz, attól függetlenül, hogy az 1. vagy a 2. módszer alkalmazásával került megállapításra:

▼M33

(a) Az 1. módszer alkalmazásával a várható cash flow-kat a szisztematikus (vagyis piaci) kockázattal korrigálják. Olyan piaci adatok hiányában, amelyek közvetlenül jelzik a kockázati korrekció összegét, a korrekció egy eszközárazási modellből is levezethető, a bizonyossági egyenértékes fogalmának alkalmazásával. Például a kockázati korrekció (vagyis a 22 CU készpénz kockázati felár) a 3 %-os szisztematikus kockázati felár használatával is meghatározható (780 CU – [780 CU × (1,05/1,08)]), ami a 758 CU-nak megfelelő kockázattal korrigált várható cash flow-kat eredményez (780 CU – 22 CU). A 758 CU a 780 CU bizonyossági egyenértékese, és a kockázatmentes kamatlábbal (5 százalék) került diszkontálásra. Az eszköz jelenértéke (vagyis valós értéke) 722 CU (738 CU/1,05).

(b) A 2. módszer alkalmazásával a várható cash flow-kat nem korrigálják a szisztematikus (vagyis piaci) kockázattal. Ehelyett az említett kockázattal kapcsolatos korrekciót a diszkontráta tartalmazza. Így a várható cash flow-k egy 8 százalékos várható megtérülési rátával kerülnek diszkontálásra (vagyis az 5 százalékos kockázatmentes kamatlábbal plusz a 3 százalékos szisztematikus kockázati felárral). Az eszköz jelenértéke (vagyis valós értéke) 722 CU (780 CU/1,08).

B30. Ha a valós érték meghatározására egy várhatójelenérték-technikát használnak, az 1. vagy a 2. módszert kell alkalmazni. Az, hogy az 1. vagy a 2. módszer kerül kiválasztásra, az értékelt eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó sajátos tényektől és körülményektől függ, valamint attól, hogy milyen mértékben állnak rendelkezésre elégséges adatok, továbbá az alkalmazott döntésektől.

A JELENÉRTÉK-TECHNIKÁK ALKALMAZÁSA A KÖTELEZETTSÉGEKRE ÉS A GAZDÁLKODÓ EGYSÉG MÁS FELEK ÁLTAL NEM ESZKÖZKÉNT BIRTOKOLT SAJÁT TŐKEINSTRUMENTUMAIRA (40. ÉS 41. BEKEZDÉS)

B31. Amikor jelenérték-technikát használnak egy olyan kötelezettség valós értékének meghatározására, amely egy másik félnek nem eszközként van a tulajdonában (például leszerelési kötelezettség), a gazdálkodó egység köteles többek között megbecsülni azokat a jövőbeni pénzkiadásokat, amelyekre a piaci szereplők számítanának a kötelem teljesítése során. Ezeknek a jövőbeni pénzkiadásoknak magukban kell foglalniuk a piaci szereplőknek a kötelem teljesítésének költségeire vonatkozó várakozásait, és azt az ellenértéket is, amelyet a piaci szereplő a kötelem vállalásáért kérne. Az említett ellenérték magában foglalja azt a megtérülést, amelyet egy piaci szereplő az alábbiakért kérne:

(a) a tevékenység elvállalása (vagyis a kötelem teljesítésének értéke; például olyan erőforrások használatával, amelyeket más tevékenységekhez is használhatnának); és

(b) a kötelemhez kapcsolódó kockázat vállalása (vagyis egy *kockázati felár*, amely tükrözi annak kockázatát, hogy a tényleges pénzkiadások eltérhetnek a várható pénzkiadásoktól; lásd a B33. bekezdést).

B32. Például egy nem pénzügyi kötelezettség nem tartalmaz szerződéses megtérülési rátát, és nincs megfigyelhető piaci hozam az adott kötelezettség tekintetében. Néhány esetben a piaci szereplők által megkívánt megtérülés elemeit nem lehet megkülönböztetni egymástól (például amikor azt az árat használják, amelyet egy harmadik személy vállalkozó számítana fel rögzített áras alapon). Más esetekben a gazdálkodó egységnek külön-külön kell megbecsülnie ezeket az elemeket (például amikor azt az árat használják, amelyet egy harmadik személy vállalkozó számítana fel költségalapon, mivel a vállalkozó ebben az esetben nem viselné a költségek jövőbeli változásainak kockázatát).

▼M33

B33. A gazdálkodó egység az alábbi módokon számíthat be kockázati felárat egy kötelezettség vagy egy gazdálkodó egység olyan saját tőkeinstrumentumának valós értéken történő értékelésébe, amelyet másik fél nem eszközként birtokol:

(a) a cash flow-k módosítása útján (vagyis a pénzkiadások értékének növeléseként); vagy

(b) a jövőbeni cash flow-k jelenértékre történő diszkontálásához használt ráta módosításával (vagyis a diszkontráta csökkentésével).

A gazdálkodó egység köteles gondoskodni arról, hogy a kockázati korrekciókat ne vegye kétszer figyelembe, illetve azokat ne hagyja figyelmen kívül. Például ha a becsült cash flow-kat megnövelik annak érdekében, hogy figyelembe vegyék a kötelemhez kapcsolódó kockázat vállalásának ellenértékét, a diszkontrátát nem szabad a szóban forgó kockázat tükrözése érdekében módosítani.

AZ ÉRTÉKELÉSI MÓDSZEREK INPUTJAI (67–71. BEKEZDÉS)

B34. Az alábbiakban példák láthatók olyan piacokra, amelyeken egyes eszközökkel és kötelezettségekkel (például pénzügyi instrumentumokkal) kapcsolatban inputok figyelhetők meg:

(a) *Tőzsdepiacok*. Egy tőzsdepiacon a záró árfolyamok könnyen elérhetők és általában tükrözik a valós értéket. Ilyen piac például a London Stock Exchange (Londoni Értéktőzsde).

(b) *Kereskedői piacok*. Egy kereskedői piacon a kereskedők folyamatosan készen állnak a kereskedésre (saját felelősségükre vásárolnak vagy értékesítenek), ezáltal likviditást nyújtanak, mivel saját tőkéjük használatával készletet tartanak azon tételekből, amelyek árait jegyzik. A vételi és ajánlati árak (amelyek azt az árat tükrözik, amelyen a kereskedő hajlandó vásárolni, illetve azt az árat, amelyen a kereskedő hajlandó eladni) jellemzően könnyebben elérhetők, mint a záró árfolyamok. A tőzsdén kívüli értékpapírpiacok (amelyek tekintetében az árfolyamokat nyilvánosan bejelentik) kereskedői piacok. Néhány más eszköz és kötelezettség esetében is léteznek kereskedői piacok, ideértve bizonyos pénzügyi instrumentumokat, árukat és fizikai eszközöket (például használt berendezéseket).

(c) *Közvetítői piacok*. Egy közvetítői piacon a közvetítők megkísérlik a vevők és az eladók összepárosítását, viszont nem állnak készen a saját felelősségükre történő kereskedésre. Más szóval a közvetítők nem használják saját tőkéjüket azon tételek készletének tartására, amelyek árait jegyzik. A közvetítő ismeri a felek által megadott, illetve kért árakat, azonban az egyes felek jellemzően nincsenek tisztában a másik fél árkövetelményeivel. Néha elérhetők a befejezett ügyletek árai. A közvetítői piacok közé tartoznak az elektronikus kommunikációs hálózatok, amelyeken keresztül összepárosítják a vételi és az eladási megbízásokat, valamint a kereskedelmi és a lakossági ingatlanpiacok.

(d) *Megbízói piacok.* A megbízói piacon az ügyletek – mind az első, mind a viszonteladások – tekintetében önállóan, közvetítő nélkül folytatnak tárgyalásokat. Az ilyen ügyletekről kevés információ érhető el nyilvánosan.

A VALÓSÉRTÉK-HIERARCHIA (72–90. BEKEZDÉS)

2. szintű inputok (81–85. bekezdés)

B35. Példák a 2. szintű inputokra egyes konkrét eszközök és kötelezettségek esetében:

(a) *Fixet kap, változót fizet kamatswap-ügylet a londoni bankközi kínálati kamatláb (London Interbank Offered Rate - LIBOR) swapkamatlába alapján.* A 2. szintű input a LIBOR swapkamatláb lesz, ha ez a kamatláb lényegében a swap teljes tartama alatt megfigyelhető az általánosan jegyzett időszakokra.

▼M33

(b) *Fixet kap, változót fizet kamatswap-ügylet egy külföldi pénznemben megadott hozamgörbe alapján.* A 2. szintű input az a külföldi pénznemben megadott hozamgörbén alapuló swapkamatláb lesz, amely lényegében a swap teljes tartama alatt megfigyelhető az általánosan jegyzett időszakokra. Ez lenne a helyzet, ha a swapügylet tartama 10 év, és a kamatláb 9 évig megfigyelhető az általánosan jegyzett időszakokra, feltéve, hogy a hozamgörbének a 10. évre történő ésszerű kivetítése nem lenne jelentős a swapügylet valós értéken történő értékelésének teljes egésze tekintetében.

(c) *Fixet kap, változót fizet kamatswap-ügylet egy adott bank irányadó kamatlába alapján.* A 2. szintű input a bank extrapoláció útján levezetett irányadó kamatlába lesz, ha az extrapolált értékeket megfigyelhető piaci adatok támasztják alá, például egy olyan kamatlábbal való korreláció, amely lényegében a swap teljes tartama alatt megfigyelhető.

(d) *Tőzsdén forgalmazott részvényekre vonatkozó hároméves opció.* A 2. szintű input a részvényekre vonatkozó, a 3. évre elvégzett extrapoláció útján származtatott vélelmezett volatilitás lesz, feltéve, hogy mindkét alábbi feltétel fennáll:

(i) Megfigyelhetők a részvényekre vonatkozó egyéves és kétéves opciók árai.

(ii) Egy hároméves opció kivetített vélelmezett volatilitását megfigyelhető piaci adatok támasztják alá lényegében az opció teljes tartama alatt.

Ebben az esetben a vélelmezett volatilitás extrapoláció útján levezethető lenne a részvényekre vonatkozó egyéves és kétéves opciók vélelmezett volatilitásából, valamint alátámasztaná a hasonló gazdálkodó egységek részvényeire vonatkozó hároméves opciók vélelmezett volatilitása, feltéve, hogy megállapításra kerül az egyéves és a kétéves vélelmezett volatilitásokkal fennálló korreláció.

(e) *Licenciamegállapodás.* Az üzleti kombináció keretében megszerzett és a felvásárolt gazdálkodó egység (a licenciamegállapodásban szereplő fél) által egy független féllel nemrégiben letárgyalt licenciamegállapodás esetében a 2. szintű input a független féllel kötött szerződésben szereplő licencdíj lesz a megállapodás kezdetekor.

(f) *Készáruraktár egy kiskereskedelmi üzletben.* Egy üzleti kombináció keretében megszerzett készáruraktár esetében a 2. szintű input vagy a kiskereskedelmi piac vevői irányában érvényes ár, vagy a nagykereskedelmi piacon a kiskereskedők irányában érvényes ár, amelyet módosítanak az adott tétel állapota és helye, illetve az összehasonlítható (vagyis hasonló) tételek közötti különbségekkel, annak érdekében, hogy a valós értéken történő értékelés azt az árat tükrözze, amely egy olyan ügyletből folyna be, amely a készletnek egy olyan másik kiskereskedő részére történő eladására irányul, aki megtenné a szükséges értékesítési erőfeszítéseket. A valós értéken történő értékelés elméletileg ugyanaz lesz, akár a kiskereskedelmi árat, akár a nagykereskedelmi árat módosítják (az előbbi esetben lefelé, az utóbbiban felfelé). Általánosságban azt az árat kell alkalmazni a valós értéken történő értékelés során, amely a legkevesebb szubjektív módosítást igényli.

(g) *Birtokba vett és használatban lévő épület.* A 2. szintű input az épület négyzetméterenkénti ára lesz (egy összetett értékelési mutató), amelyet a megfigyelhető piaci adatokból vezettek le, például a hasonló helyen lévő, összehasonlítható (vagyis hasonló) épületekre vonatkozó ügyletekben megfigyelt árakból levezetett összetett mutatókból.

▼M33

(h) *Pénztermelő egység.* A 2. szintű input egy értékelési összetett mutató lesz (például a nyereség vagy a bevétel összetett mutatója, illetve egy hasonló teljesítménymérő), amelyet a megfigyelhető piaci adatokból vezettek le, például az összehasonlítható (vagyis hasonló) üzleti tevékenységekre vonatkozó ügyletekben megfigyelt árakból levezetett összetett mutatókból, figyelembe véve a működési, a piaci, a pénzügyi és a nem pénzügyi tényezőket is.

3. szintű inputok (86–90. bekezdés)

B36. Példák a 3. szintű inputokra egyes konkrét eszközök és kötelezettségek esetében:

(a) *Hosszú lejáratú devizaswap.* A 3. szintű input egy olyan meghatározott pénznemű kamatláb lesz, amely az általánosan jegyzett időszakokban vagy egyébként lényegében a swap teljes tartama alatt nem megfigyelhető, illetve azt nem lehet megfigyelhető piaci adatokkal alátámasztani. Egy devizaswap kamatlábai az adott országok hozamgörbéiből kiszámított swapkamatlábak.

(b) *Tőzsdén forgalmazott részvényekre vonatkozó hároméves opció.* A 3. szintű input a múltbeli volatilitás lesz, vagyis a részvényeknek a részvények múltbeli áraiból levezetett volatilitása. A múltbeli volatilitás általában nem tükrözi a jelenlegi piaci szereplők jövőbeli volatilitással kapcsolatos várakozásait, még akkor sem, ha ez az egyetlen rendelkezésre álló információ egy opció árazásához.

(c) *Kamatswap*. A 3. szintű input a megegyezésen alapuló (nem kötelező erejű) piaci középárnak a swapügyletre tekintettel elvégzett módosítása lesz, olyan adatok felhasználásával, amelyek nem közvetlenül megfigyelhetők, és amelyeket megfigyelhető piaci adatok egyéb módon sem támasztanak alá.

(d) *Egy üzleti kombinációban vállalt leszerelési kötelezettség.* A 3. szintű input a gazdálkodó egységnek a kötelem teljesítése érdekében kifizetendő jövőbeni pénzkiadásokra vonatkozó saját adatai felhasználásával elvégzett aktuális becslés lesz, (ideértve a piaci szereplőknek a kötelem teljesítésének költségeire vonatkozó várakozásait, és azt az ellenértéket is, amelyet a piaci szereplő az eszköz leszerelésére vonatkozó kötelem vállalásáért kérne), amennyiben nincs olyan ésszerűen elérhető információ, amely azt jelzi, hogy a piaci szereplők eltérő feltételezéseket alkalmaznának. Ez a 3. szintű input egy jelenérték-technikában más inputokkal együtt kerülne felhasználásra, például egy aktuális kockázatmentes kamatlábbal vagy egy hitellel korrigált kockázatmentes árfolyammal, amennyiben a gazdálkodó egység hitelbesorolásának a kötelezettség valós értékére gyakorolt hatása a diszkontrátában tükröződik, nem pedig a jövőbeni pénzkiadások becslésében.

(e) *Pénztermelő egység.* A 3. szintű input egy pénzügyi előrejelzés lesz (például a cash flow-król vagy az eredményről), amelyet a gazdálkodó egység saját adatainak felhasználásával alakítanak ki, amennyiben nincs olyan ésszerűen elérhető információ, amely azt jelzi, hogy a piaci szereplők eltérő feltételezéseket alkalmaznának.

▼**M33**

A VALÓS ÉRTÉK ÉRTÉKELÉSE AKKOR, AMIKOR EGY ESZKÖZZEL VAGY KÖTELEZETTSÉGGEL KAPCSOLATOS VOLUMEN VAGY AKTIVITÁSI SZINT JELENTŐS MÉRTÉKBEN CSÖKKENT

B37. Egy eszköz vagy kötelezettség valós értékére hatással lehet, ha az adott eszköz vagy kötelezettség tekintetében jelentősen csökkent a volumen vagy az aktivitási szint az eszköz vagy a kötelezettség (illetve a hasonló eszközök vagy kötelezettségek) szokásos piaci aktivitásához képest. Annak megállapítása érdekében, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján az adott eszköz vagy kötelezettség tekintetében jelentősen csökkent-e a volumen vagy az aktivitási szint, a gazdálkodó egység köteles értékelni a különböző tényezők, mint például az alábbiak jelentőségét és relevanciáját:

(a) Kevés a közelmúltban végbement ügylet.

(b) Az árajánlatok kialakítása nem aktuális információkon alapul.

(c) Az árajánlatok lényegesen eltérőek a különböző időpontokban vagy a különböző alkuszok esetében (például egyes közvetítői piacokon).

(d) Azok a mutatók, amelyek korábban szoros összefüggésben álltak az eszköz vagy a kötelezettség valós értékével, bizonyíthatóan nincsenek összefüggésben az adott eszköz vagy kötelezettség valós értékeire utaló újabb jelzésekkel.

(e) A megfigyelt ügyletek vagy a jegyzett árak esetében a gazdálkodó egység várható cash flow-kra vonatkozó becslésével összevetve jelentősen megnövekedtek a vélelmezett likviditási kockázati felárak, a hozamok vagy a teljesítménymutatók (mint például a mulasztások mértéke vagy a kárfok), figyelembe véve az eszközzel vagy kötelezettséggel kapcsolatos hitel- és nemteljesítési kockázatra vonatkozó összes rendelkezésre álló piaci adatot.

(f) Nagy a vételi és az ajánlati ár közötti különbözet, vagy jelentős növekedés valósul meg a vételi és az ajánlati ár közötti különbözetben.

(g) Jelentős visszaesés tapasztalható az eszköz vagy kötelezettség, illetve hasonló eszközök vagy kötelezettségek tekintetében az új kibocsátások piacának (vagyis az elsődleges piac) aktivitásában – vagy nincs ilyen piac.

(h) Kevés információ érhető el nyilvánosan (például valamely megbízói piacon végbemenő ügyletek esetében).

B38. Ha a gazdálkodó egység arra a következtetésre jut, hogy az eszköz vagy kötelezettség tekintetében jelentősen csökkent a volumen vagy az aktivitási szint az eszköz vagy a kötelezettség (illetve a hasonló eszközök vagy kötelezettségek) szokásos piaci aktivitásához képest, az ügyletek vagy jegyzett árak további elemzésére van szükség. A volumen vagy az aktivitás csökkenése önmagában nem jelzi, hogy valamely ügyleti ár vagy jegyzett ár nem tükrözi a valós értéket, vagy hogy az adott piacon végbement ügylet nem szabályos. Azonban ha a gazdálkodó egység megállapítja, hogy valamely ügylet vagy jegyzett ár nem tükrözi a valós értéket (például előfordulhatnak olyan ügyletek, amelyek nem szabályosak), szükség lesz az ügyletek vagy a jegyzett árak módosítására, amennyiben a gazdálkodó egység ezeket az árakat a valós érték értékelésére használja, és a szóban forgó módosítás a valós értéken történő értékelés teljes egésze szempontjából jelentős lehet. Módosításokra más körülmények közepette is szükség lehet (például amikor egy hasonló eszköz árát jelentős mértékben módosítani kell annak érdekében, hogy összehasonlítható legyen az értékelt eszközzel, vagy amikor az ár elavult).

▼M33

B39. A jelen IFRS nem ír elő egyetlen módszert sem az ügyletek vagy a jegyzett árak jelentős módosítására. Az értékelési módszerek valós érték meghatározásakor történő használatának részletesebb tárgyalásával kapcsolatban lásd a 61–66. és a B5–B11. bekezdést. Függetlenül az alkalmazott értékelési technikától, a gazdálkodó egység köteles megfelelő kockázati korrekciókat alkalmazni, ideértve egy kockázati felárat, amely tükrözi azt az összeget, amelyet a piaci szereplők egy eszköz vagy kötelezettség cash flow-ival járó bizonytalanság kompenzációjaként követelnének (lásd a B17. bekezdést). Ellenkező esetben az értékelés nem fejezi ki hitelt érdemlően a valós értéket. Néhány esetben nehéz lehet a megfelelő kockázati korrekció megállapítása. Azonban a nehézség foka önmagában nem elegendő alap a kockázati korrekció kizárására. A kockázati korrekciónak egy piaci szereplők között az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett megkötött szabályos ügyletet kell tükröznie.

B40. Ha az eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó volumenben vagy aktivitási szintben jelentős visszaesés következett be, helyénvaló lehet az értékelési technika megváltoztatása vagy több értékelési technika használata (például egy piaci megközelítés és egy jelenértéktechnika használata). A több értékelési módszer alkalmazásából származó valós értékre vonatkozó jelzések súlyozásakor a gazdálkodó egység köteles mérlegelni a valós értéken történő értékelések tartományának ésszerűségét. A cél az említett tartományon belüli azon pont meghatározása, amely az adott piaci feltételek mellett a leginkább tükrözi a valós értéket. A sokféle valós értéken történő értékelés arra utalhat, hogy további elemzés szükséges.

B41. A valós értéken történő értékelés célja akkor is ugyanaz marad, ha az adott eszköz vagy kötelezettség tekintetében jelentősen csökkent a volumen vagy az aktivitási szint. A valós érték az az ár, amelyet egy eszköz értékesítésekor kapnának, illetve egy kötelezettség átruházásakor kifizetnének egy piaci szereplők között létrejött szabályos ügylet (vagyis nem kényszerfelszámolás vagy kényszerárverés) alapján az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett.

B42. Annak az árnak a megbecslése, amelyen a piaci szereplők hajlandóak lennének az értékelés időpontjában a fennálló piaci feltételek mellett ügyletet kötni, ha az eszköz vagy kötelezettség tekintetében jelentősen csökkent a volumen vagy az aktivitás szintje, az értékelés időpontjában érvényes tényektől és körülményektől függ, és mérlegelést kíván meg. A gazdálkodó egység arra irányuló szándéka, hogy megtartsa az eszközt, illetve hogy rendezze vagy egyéb módon teljesítse a kötelezettséget, nem lényeges a valós érték értékelésekor, mivel a valós érték piaci alapú értékelés, nem pedig a gazdálkodó egységre jellemző értékelés.

A nem szabályos ügyletek azonosítása

B43. Nehezebb megállapítani, hogy egy ügylet szabályos-e (vagy sem), ha az eszköz vagy kötelezettség tekintetében jelentősen csökkent a volumen vagy az aktivitási szint az eszköz vagy a kötelezettség (illetve a hasonló eszközök vagy kötelezettségek) szokásos piaci aktivitásához képest. Ilyen körülmények között nem helyénvaló annak megállapítása, hogy az adott piacon végbement egyetlen ügylet sem szabályos (vagyis kényszerfelszámolás vagy kényszerárverés). Például az alábbi körülmények jelezhetik, hogy az ügylet nem szabályos:

(a) Az értékelés időpontját megelőző valamely időszakban nem volt elégséges a piacnak való kitettség ahhoz, hogy lehetővé tegye az adott eszközökkel és kötelezettségekkel kapcsolatos ügyletek esetében a fennálló piaci feltételek mellett szokásos értékesítési tevékenységeket.

(b) Volt egy szokásos értékesítési időszak, viszont az eladó egyetlen piaci szereplőnek értékesítette az eszközt vagy a kötelezettséget.

▼M33

(c) Az eladó közel áll a csődhöz vagy a felszámoláshoz, illetve már fizetésképtelen vagy felszámolás alatt áll (vagyis az eladó kényszerhelyzetben van).

(d) Az eladónak hatósági vagy jogi előírások teljesítése érdekében kellett értékesítenie (vagyis az eladó értékesítésre kényszerült).

(e) Az ügyleti ár feltűnően eltérő az azonos vagy hasonló eszközre vagy kötelezettségre vonatkozó nemrégiben lebonyolított ügyletekkel összehasonlítva.

A gazdálkodó egység köteles értékelni a körülményeket annak megállapítása érdekében, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján az ügylet szabályos-e.

B44. A gazdálkodó egység a valós érték értékelésekor vagy a piaci kockázati felárak megbecslésekor az alábbiak mindegyikét köteles mérlegelni:

(a) Ha a bizonyítékok azt jelzik, hogy az ügylet nem szabályos, a gazdálkodó egységnek (a valós értékre vonatkozó egyéb jelzésekkel összevetve) kevés jelentőséget kell tulajdonítania az adott ügyleti árnak, illetve annak nem tulajdoníthat jelentőséget.

(b) Ha a bizonyítékok azt jelzik, hogy az ügylet szabályos, a gazdálkodó egység köteles figyelembe venni az adott ügyleti árat. Hogy mekkora lesz az adott ügyleti ár súlya a valós értékre utaló többi jelzéssel összevetve, a tényektől és a körülményektől függ, mint például az alábbiaktól:

(i) az ügylet volumene.

(ii) az ügyletnek az értékelt eszközzel vagy kötelezettséggel való összehasonlíthatósága.

(iii) az ügylet közelsége az értékelés időpontjához.

(c) Ha a gazdálkodó egység nem rendelkezik elég információval annak eldöntésére, hogy egy ügylet szabályos-e, köteles figyelembe venni az ügyleti árat. Előfordulhat azonban, hogy az adott ügyleti ár nem tükrözi a valós értéket (vagyis az ügyleti ár nem feltétlenül az egyetlen vagy elsődleges alapját képezi a valós érték értékelésének vagy a piaci kockázati felárak megbecslésének). Ha a gazdálkodó egység nem rendelkezik elegendő információval annak megállapításához, hogy bizonyos ügyletek szabályosak-e, a gazdálkodó egységnek kevesebb hangsúlyt kell fektetnie ezekre az ügyletekre, amikor azokat más, köztudottan szabályos ügyletekkel hasonlítja össze.

A gazdálkodó egység nem köteles túlzott erőfeszítéseket tenni annak megállapítása érdekében, hogy egy ügylet szabályos-e, azonban nem hagyhatja figyelmen kívül az ésszerűen elérhető információkat. Ha a gazdálkodó egység félként szerepel egy ügyletben, vélelmezhető, hogy elég információval rendelkezik annak eldöntésére, hogy az ügylet szabályos-e.

Harmadik személyek által rendelkezésre bocsátott jegyzett árak használata

B45. A jelen IFRS nem zárja ki a harmadik személyek által szolgáltatott – például brókerek árazási szolgáltatásai révén kapott – jegyzett árak használatát, ha a gazdálkodó egység megállapította, hogy az említett felek által szolgáltatott jegyzett árak a jelen IFRS-nek megfelelően kerültek kialakításra.

B46. Ha az adott eszköz vagy kötelezettség tekintetében jelentősen csökkent a volumen vagy az aktivitási szint, a gazdálkodó egység köteles értékelni, hogy a harmadik személyek által szolgáltatott jegyzett árak olyan aktuális információk felhasználásával kerültek-e kialakításra, amelyek szabályos ügyleteket tükröznek, vagy egy olyan értékelési technikát, amely tükrözi a piaci szereplők feltételezéseit (ideértve a kockázattal kapcsolatos feltételezéseket is). Amikor egy jegyzett árat egy valós értéken történő értékelés inputjaként súlyoz, a gazdálkodó egység kevesebb súlyt fektet azokra az árajánlatokra, amelyek nem tükrözik az ügyletek eredményét (a valós érték egyéb olyan jelzéseihez képest, amelyek tükrözik az ügyletek eredményét).

B47. Továbbá a rendelkezésre álló bizonyítékok mérlegelésekor figyelembe kell venni az árajánlat jellegét (például hogy az árajánlat irányárat vagy kötelező ajánlatot tartalmaz-e), és nagyobb súlyt kell fektetni azoknak a harmadik személyek által adott árajánlatoknak, amelyek kötelező ajánlatot tartalmaznak.

▼M33

C. függelék

Hatálybalépés napja és áttérés

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az IFRS egyéb részei.

C1. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha valamely gazdálkodó egység korábbi időszakra alkalmazza a jelen IFRS-t, köteles ezt a tényt közzétenni.

C2. A jelen IFRS-t a jövőre nézve, annak az éves időszaknak a kezdetétől kell alkalmazni, amelyben először alkalmazzák.

C3. A jelen IFRS közzétételi követelményeit nem kell alkalmazni a jelen IFRS első alkalmazását megelőző időszakokra vonatkozóan szolgáltatott összehasonlító adatokban.

▼M42

C4. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2011–2013. évi ciklus* módosította az 52. bekezdést. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást a 2014. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazniuk. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást a jövőre nézve kell alkalmazniuk azon éves időszak kezdetétől, amelyben az IFRS 13 standardot először alkalmazták. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M53

C5. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította az 52. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M52

IFRS 15 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Vevői szerződésekből származó bevétel

CÉL

1. A jelen standard célja azon elvek megállapítása, amelyek mentén a gazdálkodó egységnek hasznos információkat kell szolgáltatnia a pénzügyi kimutatások felhasználói számára a *vevői szerződésekből* származó *bevétel* és cash flow-k jellegéről, összegéről, ütemezéséről és bizonytalanságáról.

A célkitűzés megvalósítása

2. Az 1. bekezdésben említett célkitűzés megvalósítása érdekében a jelen standard alapelve, hogy az ígért áruk vagy szolgáltatások vevő számára való átadásának bemutatása érdekében a gazdálkodó egységnek olyan összegű bevételt kell megjelenítenie, amely azt ellenértéket tükrözi, amelyre a gazdálkodó egység az említett árukért vagy szolgáltatásokért várakozása szerint jogosultságot szerez.

3. A gazdálkodó egységnek a jelen standard alkalmazásakor figyelembe kell vennie a szerződés feltételeit és az összes releváns tényt és körülményt. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot, ideértve a gyakorlati megoldásként való használatot is, a hasonló jellemzőkkel rendelkező szerződésekre és hasonló körülmények között következetesen kell alkalmaznia.

4. A jelen standard a vevőkkel kötött egyedi szerződések elszámolását határozza meg. A gazdálkodó egység azonban a jelen standardot gyakorlati megoldásként szerződések (vagy *teljesítési kötelmek)* hasonló jellemzőkkel rendelkező portfóliójára is alkalmazhatja, ha ésszerűen azt várja, hogy a standard portfólióra való alkalmazása nem jár lényegesen eltérő hatással a pénzügyi kimutatásokra, mint a standardnak a portfóliót alkotó egyedi szerződésekre (vagy teljesítési kötelmekre) való alkalmazása. A gazdálkodó egységnek portfólió elszámolásakor a portfólió méretét és összetételét tükröző becsléseket és feltételezéseket kell használnia.

HATÓKÖR

5. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot minden vevői szerződésre alkalmaznia kell, a következők kivételével:

a) az IAS 17 *Lízingek* standard hatókörébe eső lízingszerződések;

b) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatókörébe eső biztosítási szerződések;

c) az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*, az IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások*, az IFRS 11 *Közös megállapodások*, az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* és az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard hatókörébe eső pénzügyi instrumentumok és más szerződéses jogok és kötelmek; és

d) azonos üzletágba tartozó gazdálkodó egységek közötti, a vevőknek vagy potenciális vevőknek való értékesítést könnyítő nem monetáris csere. A jelen standard nem alkalmazandó például két olajtársaság olyan szerződésére, amelyben különböző helyszíneken található vevőik keresletének időben történő kielégítése érdekében olaj cseréjéről állapodnak meg.

▼**M52**

6. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot csak akkor kell a szerződésre alkalmaznia (ide nem értve az 5. bekezdésben felsorolt szerződéseket), ha a másik szerződő fél vevő. A vevő az a fél, amely a gazdálkodó egységgel szerződést köt a gazdálkodó egység szokásos tevékenységeinek eredményét képező áruk vagy szolgáltatások ellenértékért való megszerzésére. A másik szerződő fél nem vevő, ha például azért köt szerződést a gazdálkodó egységgel, hogy olyan tevékenységben vagy folyamatban vegyen részt, amelyben a szerződő felek megosztják a tevékenységből vagy a folyamatból származó kockázatokat és hasznokat (erre példa egy eszköz együttműködési megállapodás keretében való kifejlesztése), és nem azért, hogy megszerezze a gazdálkodó egység szokásos tevékenységének eredményét.

7. Előfordulhat, hogy a vevői szerződés részben a jelen standard, részben pedig az 5. bekezdésben felsorolt egyéb standardok hatókörébe esik.

a) Ha az egyéb standardok meghatározzák a szerződésrészek elkülönítésének és/vagy kezdeti értékelésének mikéntjét, akkor a gazdálkodó egységnek először az említett standardok elkülönítési és/vagy értékelési követelményeit kell alkalmaznia. A gazdálkodó egység a kezdetben egyéb standardoknak megfelelően értékelt szerződésrészt (vagy szerződésrészeket) nem veheti figyelembe az *ügyleti árban*, az ügyleti ár (esetlegesen) fennmaradó összegét pedig a 73–86. bekezdést alkalmazva kell allokálnia – hozzárendelnie – a jelen standard hatókörébe tartozó teljesítési kötelmekhez és a 7. bekezdés (b) pontjában azonosított egyéb szerződésrészekhez.

b) Ha az egyéb standardok nem határozzák meg a szerződésrészek elkülönítésének és/vagy kezdeti értékelésének mikéntjét, akkor a gazdálkodó egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia a szerződésrész (vagy szerződésrészek) elkülönítésére és/vagy értékelésére.

8. Ha a vevői szerződés megkötésével kapcsolatos járulékos költségek és a vevői szerződés teljesítése érdekében felmerült költségek nem esnek egy másik standard hatókörébe, akkor elszámolásukra a jelen standard az irányadó (lásd a 91–104. bekezdést). A gazdálkodó egység az említett bekezdéseket csak olyan vevői szerződéssel (vagy annak olyan részével) kapcsolatban felmerült költségekre alkalmazhatja, amely a jelen standard hatókörébe tartozik.

MEGJELENÍTÉS

A szerződés azonosítása

9. A gazdálkodó egység csak akkor számolhatja el a standard hatókörébe eső vevői szerződést, ha az alábbi feltételek mind teljesülnek:

a) a szerződő felek a szerződést (írásban, szóban vagy más szokásos üzleti gyakorlatnak megfelelően) jóváhagyták, és elkötelezettek saját kötelmeik teljesítése mellett;

b) a gazdálkodó egység azonosítani tudja az egyes feleknek az átadandó árukkal vagy szolgáltatásokkal kapcsolatos jogait;

c) a gazdálkodó egység azonosítani tudja az átadandó árukkal vagy szolgáltatásokkal kapcsolatos fizetési feltételeket;

▼M52

d) a szerződésnek kereskedelmi tartalma van (vagyis a szerződés eredményeképpen várhatóan megváltozik a gazdálkodó egység jövőbeli cash flow-inak kockázata, ütemezése vagy összege); és

e) valószínű, hogy a gazdálkodó egység be fogja szedni azt az ellenértéket, amelyre az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért jogosultságot fog szerezni. Annak értékelésekor, hogy az ellenértékösszeg beszedése valószínű-e, a gazdálkodó egységnek csak azt szabad figyelembe vennie, hogy a vevő képes-e és szándékozik-e megfizetni az ellenértékösszeget annak esedékességekor. Ha a gazdálkodó egység árengedményt adhat a vevőnek, vagyis az ellenérték változó, akkor előfordulhat, hogy az az ellenértékösszeg, amelyre a gazdálkodó egység jogosultságot fog szerezni, alacsonyabb lesz a szerződésben rögzített árnál (lásd az 52. bekezdést).

10. A szerződés két vagy több fél közötti megállapodás, amely érvényesíthető jogokat és kötelmeket teremt. A szerződésben szereplő jogok és a kötelmek érvényesíthetősége jogi kérdés. Szerződés köthető írásban, szóban vagy a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatából következő módon. A vevői szerződések kötésének gyakorlatai és eljárásai eltérnek az egyes joghatóságok, iparágak és gazdálkodó egységek között. Sőt, eltérhetnek a gazdálkodó egységen belül is (például a vevőcsoporttól vagy az ígért áru vagy szolgáltatás jellegétől függően). A gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie ezeket a gyakorlatokat és eljárásokat annak meghatározásakor, hogy a vevővel való megállapodás érvényesíthető jogokat és kötelmeket teremt-e, és ha igen, mikor.

11. Egyes vevői szerződéseknek nincs határozott időtartama, azokat bármelyik fél bármikor megszüntetheti vagy módosíthatja. Más szerződések a bennük meghatározott időközönként automatikusan megújulnak. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a szerződés azon időtartamára (a szerződéses időszakra) kell alkalmaznia, amelyben a szerződő felek érvényesíthető jogokkal és kötelmekkel rendelkeznek.

12. A jelen standard alkalmazása céljából a szerződés nem létezik, ha a szerződés összes fele egyoldalú érvényesíthető joggal rendelkezik a teljes mértékben teljesítetlen szerződésnek a másik fél (vagy felek) kompenzációja nélküli megszüntetésére. A szerződés akkor minősül teljes mértékben teljesítetlennek, ha teljesül a következő két feltétel:

a) a gazdálkodó egység még nem adott át semmilyen ígért árut vagy szolgáltatást a vevőnek; és

b) a gazdálkodó egység még nem kapott semmilyen ellenértéket az ígért árukért vagy szolgáltatásokért, és arra nem is jogosult.

13. Ha a vevői szerződés szerződéskötéskor megfelel a 9. bekezdés feltételeinek, a gazdálkodó egységnek azokat a későbbiekben csak a tények és körülmények jelentős változására utaló jel felmerülésekor kell újraértékelnie. Ha például jelentősen csökken a vevő képessége az ellenérték megfizetésére, akkor a gazdálkodó egység újraértékeli annak valószínűségét, hogy be fogja-e szedni azt az ellenértéket, amelyre a fennmaradó áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért jogosultságot fog szerezni.

▼M52

14. Ha a vevői szerződés nem felel meg a 9. bekezdés feltételeinek, a gazdálkodó egységnek továbbra is értékelnie kell a szerződést annak megállapítása céljából, hogy a 9. bekezdés feltételei a későbbiekben teljesülni fognak-e.

15. Ha a vevői szerződés nem felel meg a 9. bekezdés feltételeinek, és a gazdálkodó egység ellenértéket kap a vevőtől, a gazdálkodó egység a kapott ellenértéket csak a következő események valamelyikének bekövetkeztekor jelenítheti meg bevételként:

a) a gazdálkodó egységnek nincs fennmaradó kötelme áruknak vagy szolgáltatásoknak a vevő számára való átadására, és a vevő által ígért összes, vagy lényegében az összes ellenértéket megkapta, és az vissza nem térítendő; vagy

b) a szerződést megszüntették, és a vevőtől kapott ellenérték vissza nem térítendő.

16. A gazdálkodó egységnek a vevőtől kapott ellenértéket a 15. bekezdésben említett események valamelyikének bekövetkeztéig vagy a 9. bekezdés feltételeinek későbbiekben bekövetkező teljesüléséig kötelezettségként kell megjelenítenie (lásd a 14. bekezdést). A megjelenített kötelezettség a gazdálkodó egység olyan kötelme, amely a szerződéssel kapcsolatos tények és körülmények függvényében vagy áruk vagy szolgáltatások jövőbeli átadására, vagy a kapott ellenérték visszatérítésére irányul. A kötelezettséget mindkét esetben a vevőtől kapott ellenértékösszegen kell értékelni.

Szerződések kombinációja

17. A gazdálkodó egységnek az azonos vevővel (vagy a vevő kapcsolt feleivel) azonos vagy közel azonos időpontban kötött két vagy több szerződést kombinálnia kell, és azokat egyetlen szerződésként kell elszámolnia, ha egy vagy több feltétel teljesül az alábbiak közül:

a) a szerződéseket csomagban, azonos kereskedelmi céllal kötik;

b) az egyik szerződés szerint fizetendő ellenértékösszeg a másik szerződés árától vagy teljesítésétől függ; vagy

c) a szerződésekben ígért áruk vagy szolgáltatások (vagy az egyes szerződésekben ígért egyes áruk vagy szolgáltatások) a 22–30. bekezdésnek megfelelően egyetlen teljesítési kötelemnek minősülnek.

Szerződésmódosítások

18. A szerződésmódosítás a szerződéses mennyiségnek és/vagy árnak a szerződő felek által jóváhagyott változása. Egyes iparágakban vagy joghatóságokban a szerződésmódosításra változásbejelentésként, változtatásként vagy helyesbítésként is hivatkozhatnak. Szerződésmódosítás akkor áll fenn, amikor a szerződő felek olyan módosítást hagynak jóvá, amely a szerződő felek meglévő érvényesíthető jogait vagy kötelmeit módosítja, vagy újakat hoz létre. A szerződésmódosítás jóváhagyása történhet írásban, szóbeli megállapodással vagy a szokásos üzleti gyakorlatból következő módon. Ha a szerződő felek nem hagyják jóvá a szerződésmódosítást, a gazdálkodó egységnek a szerződésmódosítás elfogadásáig a jelen standardot továbbra is a meglévő szerződésre kell alkalmaznia.

▼**M52**

19. Szerződésmódosítás akkor is fennállhat, ha a módosított mennyiség és/vagy ár vita tárgyát képezi a szerződő felek között, vagy ha a felek jóváhagyták a szerződéses mennyiség változását, de az ennek megfelelő árváltozást még nem határozták meg. A gazdálkodó egységnek a szerződés feltételeit és más bizonyítékokat is ideértve minden releváns tényt és körülményt figyelembe kell vennie annak meghatározásakor, hogy a módosítással létrehozott vagy megváltoztatott jogok és kötelmek érvényesíthetők-e. Ha a szerződő felek jóváhagyták a szerződéses mennyiség változását, de az ennek megfelelő árváltozást még nem határozták meg, akkor a gazdálkodó egységnek a módosításból eredő ügyletiár-változást a változó ellenérték becsléséről szóló 50–54. bekezdésnek és a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozásáról szóló 56–58. bekezdésnek megfelelően kell becsülnie.

20. A szerződésmódosítást a gazdálkodó egységnek elkülönült szerződésként kell elszámolnia, ha teljesül a következő két feltétel:

a) a szerződéses mennyiség olyan ígért áruk vagy szolgáltatások hozzáadása miatt nő, amelyek (a 26–30. bekezdésnek megfelelően) különállóak; és

b) a szerződéses ár olyan ellenértékösszeggel nő, amely a gazdálkodó egység által az ígért további árukért vagy szolgáltatásokért felszámított *önálló eladási árat* és ennek az árnak az adott szerződés körülményeivel összefüggő megfelelő módosítását tükrözi. A gazdálkodó egység például a további áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árát a vevőnek adott kedvezménnyel csökkentheti, mivel nem szükségszerűen merülnek fel olyan értékesítési költségei, mint amelyek hasonló áruk vagy szolgáltatások új vevőnek való értékesítésekor merülnének fel.

21. Ha a szerződésmódosítást nem a 20. bekezdésnek megfelelően, elkülönült szerződésként számolják el, akkor a gazdálkodó egységnek az ígért, de a szerződésmódosítás napján még nem átadott árukat vagy szolgáltatásokat (vagyis a fennmaradó ígért árukat vagy szolgáltatásokat) a következő módok közül a szerint kell elszámolnia, amelyik alkalmazható:

a) A gazdálkodó egységnek a szerződésmódosítást a meglévő szerződés megszüntetéseként és egy új szerződés létrehozásaként kell elszámolnia, ha a fennmaradó áruk vagy szolgáltatások elkülönülnek a szerződésmódosítás napján vagy azt megelőzően átadott áruktól vagy szolgáltatásoktól. A fennmaradó teljesítési kötelmekhez (vagy a 22. bekezdés (b) pontjának megfelelően azonosított egyetlen teljesítési kötelem fennmaradó különálló áruihoz vagy szolgáltatásaihoz) allokálandó ellenértékösszeg a következők összege:

i. a vevő által ígért azon ellenérték (ideértve a vevőtől már megkapott összegeket is), amelyet az ügyleti ár becslésében figyelembe vettek, de bevételként nem jelenítettek meg; és

ii. a szerződésmódosítás részeként ígért ellenérték.

▼M52

b) A gazdálkodó egységnek a szerződésmódosítást a meglévő szerződés részeként kell elszámolnia, ha a fennmaradó áruk vagy szolgáltatások nem különállóak, és ezért a szerződésmódosítás napján részben kielégített egyetlen teljesítési kötelem részét képezik. A szerződésmódosítás által az ügyleti árra és a teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladás gazdálkodó egység általi értékelésére gyakorolt hatást bevételkiigazításként (bevételnövekedésként vagy -csökkenésként) kell megjeleníteni a szerződésmódosítás napján (vagyis a bevételkiigazítás utólagos halmozással történik).

c) Ha a fennmaradó áruk vagy szolgáltatások az (a) és a (b) pont szerinti tételek kombinációjából állnak, akkor a gazdálkodó egységnek a módosítás által a módosított szerződés szerinti kielégítetlen (és a részben kielégítetlen) teljesítési kötelmekre gyakorolt hatásokat oly módon kell elszámolnia, hogy az megfeleljen e bekezdés célkitűzéseinek.

Teljesítési kötelmek azonosítása

22. A gazdálkodó egységnek szerződéskötéskor értékelnie kell a vevői szerződésben ígért árukat vagy szolgáltatásokat, és teljesítési kötelemként kell azonosítania minden egyes, vevőnek való átadásra vonatkozó ígéretet, amelynek tárgya vagy

a) különálló áru vagy szolgáltatás (áru- vagy szolgáltatáscsomag); vagy

b) olyan különálló áruk vagy szolgáltatások sorozata, amelyek lényegében azonosak, és amelyek vevőnek való átadása azonos minta szerint történik (lásd a 23. bekezdést).

23. A különálló áruk vagy szolgáltatások sorozatának vevőnek való átadása azonos minta szerint történik, ha teljesül a következő két feltétel:

a) a gazdálkodó egység által a vevőnek átadásra ígért sorozat minden egyes különálló áruja vagy szolgáltatása megfelel az idővel kielégített teljesítési kötelem 35. bekezdésben foglalt feltételeinek; és

b) a 39–40. bekezdésnek megfelelően a sorozat minden egyes különálló árujának vagy szolgáltatásának vevő számára való átadása tekintetében azonos módszert alkalmaznak a teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való, gazdálkodó egység általi előrehaladás értékelésére.

Vevői szerződésekben foglalt ígéretek

24. A vevői szerződés általában kifejezetten rögzíti a gazdálkodó egység által a vevőnek való átadásra ígért árukat vagy szolgáltatásokat. A vevői szerződésben meghatározott teljesítési kötelmek azonban nem mindig korlátozódnak az adott szerződésben kifejezetten rögzített árukra vagy szolgáltatásokra. A vevői szerződés magában foglalhat a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatából, közzétett politikáiból vagy konkrét nyilatkozataiból következő ígéreteket is, ha a vevő ezen ígéretek alapján a szerződéskötéskor megalapozottan várja, hogy a gazdálkodó egység át fogja adni számára az árut vagy szolgáltatást.

▼M52

25. A gazdálkodó egység által a szerződés teljesítése érdekében végzett tevékenységek csak akkor tartoznak a teljesítési kötelmek közé, ha az áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadása e tevékenységekkel valósul meg. Előfordulhat például, hogy egy szolgáltatónak különböző adminisztratív feladatokat kell elvégeznie a szerződés létrejöttéhez. E feladatok elvégzése nem jár a szolgáltatás vevőnek való átadásával. Ezek a szerződéskötési tevékenységek tehát nem minősülnek teljesítési kötelemnek.

Különálló áruk vagy szolgáltatások

▼M54

26. Ígért áruk vagy szolgáltatások a szerződéstől függően többek között az alábbiakat foglalhatják magukban:

a) a gazdálkodó egység által előállított áruk (például gyártói készletermékek) értékesítése;

b) a gazdálkodó egység által vásárolt áruk (például kiskereskedői árukészlet) továbbértékesítése;

c) a gazdálkodó egység által vásárolt árukhoz vagy szolgáltatásokhoz való jog továbbértékesítése (például amikor a megbízóként eljáró gazdálkodó egység továbbértékesít egy jegyet, a B34–B38. bekezdésben leírtak szerint);

d) szerződés szerinti feladat (vagy feladatok) elvégzése a vevő számára;

e) áruk vagy szolgáltatások nyújtására vonatkozó készenléti szolgáltatás nyújtása (például nem konkretizált, eseti alapú szoftverfrissítés), vagy áruknak és szolgáltatásoknak a vevő céljaira való rendelkezésre bocsátása a vevő igénye szerinti módon és időpontban;

f) másik fél számára nyújtott közvetítői szolgáltatás áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadására (például másik fél ügynökeként való eljárás, a B34–B38. bekezdésben leírtak szerint);

g) jogok biztosítása olyan, jövőben nyújtandó árukhoz vagy szolgáltatásokhoz, amelyeket a vevő saját vevőjének továbbértékesíthet vagy nyújthat (erre példa, ha a kiskereskedőnek terméket értékesítő gazdálkodó egység ígéretet tesz arra, hogy a terméket a kiskereskedőtől megvásároló magánszemély számára további árut vagy szolgáltatást fog átadni);

h) eszköz építése, gyártása vagy fejlesztése a vevő nevében;

i) licenc adása (lásd a B52–B63B. bekezdést); és

j) opciók adása további áruk vagy szolgáltatások vásárlására (ha ezek az opciók a B39–B43. bekezdésben leírtak szerint lényeges jogot biztosítanak a vevő számára).

27. A vevőnek ígért áru vagy szolgáltatás különálló, ha teljesül a következő két feltétel:

a) a vevő az árut vagy szolgáltatást vagy önmagában vagy a számára könnyen elérhető más erőforrásokkal együtt hasznosítani tudja (tehát az áru vagy szolgáltatás képes a különállóságra); és

▼M54

b) a gazdálkodó egységnek az áru vagy szolgáltatás vevő számára való átadására vonatkozó ígérete a szerződésben szereplő egyéb ígéretektől elkülönülten azonosítható (tehát az áru vagy szolgáltatás átadására vonatkozó ígéret a szerződéssel összefüggésben különálló).

▼M52

28. A vevő az árut vagy szolgáltatást a 27. bekezdés (a) pontjának megfelelően hasznosítani tudja, ha az áru vagy szolgáltatás felhasználható, elfogyasztható, hulladékárnál nagyobb összegért értékesíthető vagy gazdasági hasznot keletkeztető más módon tartható. Egyes áruk vagy szolgáltatások esetében a vevő az árut vagy szolgáltatást önmagában tudja hasznosítani. Más áruk vagy szolgáltatások esetében a vevő az árut vagy szolgáltatást csak más, könnyen elérhető erőforrásokkal együtt tudja hasznosítani. Könnyen elérhető erőforrás lehet (a gazdálkodó egység vagy más gazdálkodó egység által) elkülönülten értékesített áru vagy szolgáltatás, vagy pedig olyan erőforrás, amelyet a vevő már megszerzett a gazdálkodó egységtől (ideértve azokat az árukat vagy szolgáltatásokat, amelyeket a gazdálkodó egység a szerződésnek megfelelően már átadott a vevőnek), illetve más ügyletek vagy események kapcsán. Arról, hogy a vevő az árut vagy szolgáltatást önmagában vagy más, könnyen elérhető erőforrásokkal együtt tudja hasznosítani, különböző tényezők szolgáltathatnak bizonyítékot. Az például, hogy a gazdálkodó egység rendszeresen elkülönülten értékesít egy árut vagy szolgáltatást, jelzi, hogy a vevő az árut vagy szolgáltatást önmagában vagy más, könnyen elérhető erőforrásokkal tudja hasznosítani.

▼M54

29. Annak értékelése során, hogy a gazdálkodó egységnek az áru vagy szolgáltatás vevő számára való átadására vonatkozó ígéretei a 27. bekezdés (b) pontjának megfelelően elkülönülten azonosíthatók, a cél annak meghatározása, hogy az ígéret jellege, a szerződéssel összefüggésben, az adott áruk és szolgáltatások mindegyikének külön történő átadására, vagy inkább az ígért árukat vagy szolgáltatásokat inputként felhasználó kombinált elemre vagy elemekre vonatkozik. Azon tényezők, amelyek jelzik, hogy áru vagy szolgáltatás vevő számára való átadására vonatkozó kettő vagy több ígéret nem elkülönülten azonosítható, többek között, de nem kizárólagosan, az alábbiakat foglalják magukban:

a) a gazdálkodó egység az áruknak vagy szolgáltatásoknak és a szerződésben ígért más áruknak vagy szolgáltatásoknak olyan áru- vagy szolgáltatáscsomagba való integrálására irányuló jelentős szolgáltatást nyújt, amely a vevő által leszerződött kombinált eredményt képezi. Más szóval, a gazdálkodó egység az árut vagy szolgáltatást inputként használja a vevő által meghatározott kombinált eredmény vagy eredmények gyártásához vagy leszállításához. A kombinált eredmény vagy eredmények egynél több fázisból, elemből vagy egységből állhatnak.

b) az áruk vagy szolgáltatások közül egy vagy több jelentősen módosítja vagy testre szabja a szerződésben ígért egy vagy több egyéb árut vagy szolgáltatást, vagy az által jelentős mértékben módosított vagy testre szabott.

c) az áruk és szolgáltatások nagymértékben függnek egymástól vagy egymáshoz szorosan kötődnek. Más szóval, az áruk és szolgáltatások mindegyikére jelentős hatással van a szerződés egyéb árui vagy szolgáltatásai közül egy vagy több. Például bizonyos esetekben két vagy több áru vagy szolgáltatás jelentős hatással van egymásra, mivel a gazdálkodó egység nem lenne képes teljesíteni az ígéretét az áruk és szolgáltatások egymástól független átadásával.

▼M52

30. Ha az ígért áru vagy szolgáltatás nem különálló, a gazdálkodó egységnek azt egészen addig kombinálnia kell más ígért árukkal, amíg azonosítani nem tud egy különálló áru- vagy szolgáltatáscsomagot. Egyes esetekben ez azt eredményezheti, hogy a gazdálkodó egységnek a szerződésben ígért összes árut vagy szolgáltatást egyetlen teljesítési kötelemként kell elszámolnia.

Teljesítési kötelmek kielégítése

31. A gazdálkodó egységnek akkor kell a bevételt megjelenítenie, amikor (vagy amint) az ígért áru vagy szolgáltatás (vagyis egy eszköz) vevőnek való átadásával kielégíti a teljesítési kötelmet. Az eszköz átadottnak minősül, amikor (vagy amint) a vevő ellenőrzést szerez felette.

32. A gazdálkodó egységnek szerződéskötéskor a 22–30. bekezdésnek megfelelően azonosított minden teljesítési kötelem esetében meg kell határoznia, hogy a teljesítési kötelmet folyamatosan (a 35–37. bekezdésnek megfelelően) vagy konkrét időpontban (a 38. bekezdésnek megfelelően) elégíti-e ki. Ha a gazdálkodó egység a teljesítési kötelmet nem folyamatosan elégíti ki, akkor az konkrét időpontban kielégítettnek minősül.

33. Az áruk és szolgáltatások átvételük és felhasználásuk időpontjában eszköznek minősülnek, még ha csak pillanatnyilag is (mint sok szolgáltatás esetében). Az eszköz feletti ellenőrzés az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére való képességet jelenti. Az ellenőrzés magában foglalja más gazdálkodó egységeknek az eszköz felhasználásában és az eszköz hasznainak megszerzésében való megakadályozására való képességet is. Az eszköz hasznai a potenciális cash flow-k (beáramló cash flow-k, vagy kiáramló cash flow-k megtakarításai), amelyeket közvetlenül vagy közvetve számos úton lehet megszerezni, például a következők révén:

a) az eszköz felhasználása áruk előállítására vagy szolgáltatások (köztük közszolgáltatások) nyújtására;

b) az eszköz felhasználása más eszközök értékének növelésére;

c) az eszköz felhasználása kötelezettségek kiegyenlítésére vagy ráfordítások csökkentésére;

d) az eszköz értékesítése vagy elcserélése;

e) az eszköz felhasználása hitelfedezetként; és

f) az eszköz tartása.

34. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a vevő ellenőrzést szerez-e egy eszköz felett, figyelembe kell vennie az eszköz visszavásárlására vonatkozó megállapodásokat is (lásd a B64–B76. bekezdést).

Folyamatosan kielégített teljesítési kötelmek

35. A gazdálkodó egység az áru vagy szolgáltatás feletti ellenőrzést folyamatosan adja át, és ezért a teljesítési kötelmet is folyamatosan elégíti ki, illetve a bevételt is folyamatosan jeleníti meg, ha teljesül a következő feltételek valamelyike:

▼M52

a) a vevő a gazdálkodó egység teljesítésével egyidejűleg megkapja és elfogyasztja a gazdálkodó egység általi teljesítésből származó hasznokat (lásd a B3–B4. bekezdést);

b) a gazdálkodó egység általi teljesítés olyan eszközt hoz létre vagy olyan eszköz (például befejezetlen termelés) értékét növeli, amely felett létrehozása vagy értékének növelése pillanatától a vevő gyakorol ellenőrzést (lásd a B5. bekezdést); vagy

c) a gazdálkodó egység általi teljesítés nem hoz létre a gazdálkodó egység számára alternatív módon hasznosítható eszközt (lásd a 36. bekezdést), és a gazdálkodó egység érvényesíthető joggal rendelkezik az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez (lásd a 37. bekezdést).

36. A gazdálkodó egység általi teljesítéssel létrehozott eszközt a gazdálkodó egység nem tudja alternatív módon hasznosítani, ha az adott eszköz létrehozása vagy értékének növelése alatt szerződéses korlátozás miatt, kész állapotában pedig gyakorlati okok miatt nem képes az eszközt könnyűszerrel más módon hasznosítani. Azt, hogy az eszköz a gazdálkodó egység számára alternatív módon hasznosítható-e, szerződéskötéskor kell értékelni. A gazdálkodó egység szerződéskötés után nem aktualizálhatja az eszköz alternatív módon való hasznosíthatóságára vonatkozó értékelést, kivéve, ha a szerződő felek olyan szerződésmódosítást hagynak jóvá, amely lényegesen megváltoztatja a teljesítési kötelmet. Arról, hogy az eszköz alternatív módon hasznosítható-e a gazdálkodó egység számára, a B6–B8. bekezdés ad iránymutatást.

37. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a 35. bekezdés (c) pontjának megfelelően érvényesíthető joggal rendelkezik-e az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez, a szerződés feltételeit és a szerződésre alkalmazandó jogszabályokat kell figyelembe vennie. Az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jog nem szükségszerűen konkrét összegre vonatkozik. A gazdálkodó egységnek azonban a szerződés teljes időtartama alatt jogosultnak kell lennie arra az összegre, amely legalább az adott időpontig elvégzett teljesítésért kompenzálja a gazdálkodó egységet, ha a vevő vagy egy másik fél a gazdálkodó egység ígérttől eltérő teljesítésén kívüli okból megszünteti a szerződést. A kifizetéshez való jog fennállásáról és érvényesíthetőségéről, továbbá arról, hogy a gazdálkodó egység kifizetéshez való joga jogosulttá teszi-e a gazdálkodó egységet az adott időpontig elvégzett teljesítésért járó kifizetésre, a B9–B13. bekezdés ad iránymutatást.

Konkrét időpontban kielégített teljesítési kötelmek

38. Ha a teljesítési kötelem nem a 35–37. bekezdésnek megfelelően folyamatosan kielégített, akkor a gazdálkodó egység a teljesítési kötelmét konkrét időpontban elégíti ki. A gazdálkodó egységnek azon konkrét időpont meghatározásához, amikor a vevő ellenőrzést szerez az ígért eszköz felett, vagyis amikor a gazdálkodó egység kielégíti teljesítési kötelmét, az ellenőrzésnek a 31–34. bekezdésben szereplő követelményeit kell figyelembe vennie. A gazdálkodó egységnek emellett az ellenőrzés átadására utaló jeleket is figyelembe kell vennie, többek között az alábbiakat:

a) A gazdálkodó egységnek azonnali joga keletkezik az eszközért való kifizetéshez – ha a vevő azonnal köteles fizetni az eszközért, az azt jelezheti, hogy a vevő képességet szerzett a csere tárgyát képező eszköz hasznosítására, és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére.

▼M52

b) A vevőnek tulajdonjoga van az eszközhöz – a tulajdonjog jelezheti, hogy melyik szerződő fél képes az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, vagy más gazdálkodó egységeknek e hasznokhoz való hozzáférésének korlátozására. Az eszköz tulajdonjogának átadása ezért jelezheti, hogy a vevő ellenőrzést szerzett az eszköz felett. Ha a gazdálkodó egység a tulajdonjogot kizárólag a vevő általi fizetés elmaradásával szembeni védelemként tartja meg, akkor a tulajdonjog nem zárja ki, hogy a vevő ellenőrzést szerezzen az eszköz felett.

c) A gazdálkodó egység birtokba adta az eszközt – az eszköz vevő általi birtoklása jelezheti, hogy a vevő képes az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, vagy más gazdálkodó egységeknek e hasznokhoz való hozzáférésének korlátozására. A birtoklás azonban nem feltétlenül esik egybe az eszköz feletti ellenőrzéssel. Egyes visszavásárlási megállapodások és egyes bizományi szerződések esetében például a vevő vagy a bizományos birtokolja az eszközt, amely felett a gazdálkodó egység gyakorol ellenőrzést. Ezzel szemben az úgynevezett megőrzéses értékesítési (bill-and-hold) megállapodások esetében pedig a gazdálkodó egység birtokában marad az eszköz, amely felett a vevő gyakorol ellenőrzést. A visszavásárlási megállapodásokról, a bizományi szerződésekről és a megőrzéses értékesítési megállapodásokról a B64–B76., a B77–B78. és a B79–B82. bekezdés ad iránymutatást.

d) Az eszköz tulajdonlásával járó jelentős kockázatok és hasznok a vevőt illetik – az eszköz tulajdonlásával járó jelentős kockázatok és hasznok vevőnek való átadása jelezheti, hogy a vevő képességet szerzett az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére. A gazdálkodó egység azonban az ígért eszköz tulajdonlásával járó kockázatok és hasznok értékelésekor nem veheti figyelembe azokat a kockázatokat, amelyek az eszköz átadására irányuló teljesítési kötelmet kiegészítő elkülönült teljesítési kötelem felmerüléséhez vezethetnek. Előfordulhat például, hogy a gazdálkodó egység a vevőnek átadta az eszköz feletti ellenőrzést, de még nem elégítette ki az átadott eszközzel kapcsolatos karbantartási szolgáltatások nyújtására irányuló kiegészítő teljesítési kötelmet.

e) A vevő elfogadja az eszközt – az eszköz vevő általi elfogadása jelezheti, hogy a vevő képességet szerzett az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a vevő általi elfogadást kikötő szerződéses feltétel milyen hatást gyakorol az eszköz feletti ellenőrzés átadásának időpontjára, figyelembe kell vennie a B83–B86. bekezdésben adott iránymutatást.

A teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladás értékelése

39. A 35–37. bekezdésnek megfelelően folyamatosan kielégített teljesítési kötelmek esetében a gazdálkodó egység a bevételt folyamatosan, az adott teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladást értékelve jeleníti meg. Az előrehaladás értékelésének célja, hogy bemutassa a gazdálkodó egység által az ígért áruk vagy szolgáltatások feletti ellenőrzés vevőnek való átadása tekintetében elvégzett teljesítést (vagyis a gazdálkodó egység teljesítési kötelmének kielégítését).

▼**M52**

40. A gazdálkodó egység az egyes folyamatosan kielégített teljesítési kötelmek esetében mindig csak egyetlen módszert alkalmazhat, és azt a hasonló teljesítési kötelmekre hasonló körülmények között következetesen kell alkalmaznia A gazdálkodó egységnek minden beszámolási időszak végén újra kell értékelnie a folyamatosan kielégített teljesítési kötelmek hiánytalan kielégítése felé való előrehaladást.

Az előrehaladás értékelésére szolgáló módszerek

41. Az előrehaladás értékelésére szolgáló megfelelő módszerek lehetnek outputmódszerek és inputmódszerek. A teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való, gazdálkodó egység általi előrehaladás értékelésére szolgáló outputmódszerek és inputmódszerek használatáról a B14–B19. bekezdés ad iránymutatást. A gazdálkodó egységnek az előrehaladás értékelésére szolgáló megfelelő módszerek meghatározásakor az általa a vevőnek átadásra ígért áru vagy szolgáltatás jellegét kell figyelembe vennie.

42. A gazdálkodó egység az előrehaladás értékelésére szolgáló módszer alkalmazásakor nem veheti figyelembe az előrehaladás értékelésében mindazon árukat vagy szolgáltatásokat, amelyek felett az ellenőrzést nem adja át a vevőnek. A gazdálkodó egységnek azonban az előrehaladás értékelésében figyelembe kell vennie mindazon árukat vagy szolgáltatásokat, amelyek felett az ellenőrzést átadja a vevőnek az adott teljesítési kötelem kielégítésekor.

43. Mivel a körülmények folyamatosan változnak, a gazdálkodó egységnek a teljesítési kötelem eredményében bekövetkező változások nyomon követése érdekében aktualizálnia kell előrehaladásának értékelését. Az előrehaladás gazdálkodó egység általi értékelésében bekövetkező változást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard alapján a számviteli becslések változásaként kell elszámolni.

Az előrehaladás ésszerű értékelése

44. A gazdálkodó egység folyamatosan kielégített teljesítési kötelem esetében csak akkor jelenít meg bevételt, ha ésszerűen értékelni tudja a teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladását. A gazdálkodó egység nem tudja ésszerűen értékelni a teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladását, ha nem állnak rendelkezésére az előrehaladás értékelésére szolgáló megfelelő módszer alkalmazásához szükséges megbízható információk.

45. Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység bizonyos körülmények között (például a szerződés korai szakaszaiban) nem tudja ésszerűen értékelni a teljesítési kötelem eredményét, de számít a teljesítési kötelem kielégítéséből eredő költségeinek megtérülésére. Ilyen körülmények között a gazdálkodó egység csak a felmerült költségek mértékéig jeleníthet meg bevételt mindaddig, amíg nem tudja ésszerűen értékelni a teljesítési kötelem eredményét.

ÉRTÉKELÉS

46. Amikor (vagy amint) kielégíti a teljesítési kötelmet, a gazdálkodó egységnek bevételként az adott teljesítési kötelemhez allokált ügyleti ár összegét kell megjelenítenie (az ügyleti árba bele nem értve az 56–58. bekezdésnek megfelelően korlátozás alá eső, változó ellenértékre vonatkozó becsléseket).

▼M52

Az ügyleti ár meghatározása

47. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár meghatározásakor a szerződés feltételeit és szokásos üzleti gyakorlatát kell figyelembe vennie. Az ügyleti ár azon ellenértékösszeg, amelyre a gazdálkodó egység az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért várakozása szerint jogosultságot szerez, ide nem értve a harmadik felek nevében beszedett összegeket (például egyes forgalmi adókat). A vevői szerződésben ígért ellenérték tartalmazhat fix összegeket, változó összegeket, vagy fix és változó összeget is.

48. Az ügyleti ár becslését a vevő által ígért ellenérték jellege, ütemezése és összege befolyásolja. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár meghatározásakor az összes következő tényező hatásait kell figyelembe vennie:

a) változó ellenérték (lásd az 50–55. és az 59. bekezdést);

b) a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozása (lásd az 56–58. bekezdést);

c) jelentős finanszírozási komponens fennállása a szerződésben (lásd a 60–65. bekezdést);

d) nem pénzbeli ellenérték (lásd a 66-69. bekezdést); és

e) a vevőnek fizetendő ellenérték (lásd a 70–72. bekezdést).

49. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár meghatározásakor feltételeznie kell, hogy az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadására a meglévő szerződésben ígérteknek megfelelően sor kerül, és hogy a szerződést nem fogják megszüntetni, megújítani vagy módosítani.

Változó ellenérték

50. Ha a szerződésben ígért ellenérték változó összeget tartalmaz, a gazdálkodó egységnek meg kell becsülnie azon ellenértékösszeget, amelyre az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért jogosultságot fog szerezni.

51. Az ellenértékösszeg diszkont, kedvezmény, visszatérítés, jóváírás, árengedmény, ösztönző, teljesítményjutalékok, kötbérek vagy hasonló jogcímek eredményeként változhat. Az ígért ellenérték változhat továbbá akkor is, ha a gazdálkodó egység ellenértékhez való jogosultsága jövőbeli esemény bekövetkezésétől vagy be nem következésétől függ. Változó például az ellenértékösszeg akkor, ha a terméket visszaküldési joggal értékesítették, vagy ha egy meghatározott köztes cél elérése esetére fix összegű teljesítményjutalékot ígérnek.

52. Előfordulhat, hogy a szerződés kifejezetten rögzíti a vevő által ígért ellenérték változékonyságát. Az ígért ellenérték a szerződés feltételein kívül álló okból is lehet változó, ha fennáll az alábbi körülmények valamelyike:

▼M52

a) a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlata, közzétett politikái vagy konkrét nyilatkozatai alapján a vevő megalapozottan várja, hogy a gazdálkodó egység el fog fogadni a szerződésben rögzített árnál alacsonyabb ellenértékösszeget is. Várható tehát, hogy a gazdálkodó egység árengedményt fog adni. A joghatóságtól, az iparágtól és a vevőtől függően az árengedményre hivatkozhatnak diszkontként, kedvezményként, visszatérítésként vagy jóváírásként;

b) más tények és körülmények jelzik, hogy a gazdálkodó egység a vevői szerződés megkötésekor árengedményt szándékozik adni a vevőnek.

53. A gazdálkodó egység a változó ellenérték összegét az alábbi módszerek valamelyikének használatával becsüli meg, attól függően, hogy melyik módszertől várja azon ellenértékösszeg jobb előrejelzését, amelyre jogosultságot fog szerezni:

a) Várható érték – a várható érték a lehetséges ellenértékösszegek valószínűséggel súlyozott értékeinek összege. A várható érték a változó ellenérték összegének megfelelő becslése lehet, ha a gazdálkodó egységnek sok olyan szerződése van, amelyek hasonló jellemzőkkel rendelkeznek.

b) A legvalószínűbb összeg – a legvalószínűbb összeg a lehetséges ellenértékösszegek közül az egyetlen legvalószínűbb összeg (vagyis a szerződés egyetlen legvalószínűbb eredménye). A legvalószínűbb összeg a változó ellenérték összegének megfelelő becslése lehet, ha a szerződésnek csak két lehetséges eredménye lehet (például attól függően, hogy a gazdálkodó egység kap-e teljesítményjutalékot).

54. A gazdálkodó egységnek a szerződés időtartama alatt következetesen a választott módszert kell alkalmaznia az azon változó ellenérték összegének bizonytalanságával összefüggő hatások becsléséhez, amelyre jogosultságot fog szerezni. A gazdálkodó egységnek emellett figyelembe kell vennie minden, számára ésszerűen elérhető (múltra, jelenre vagy jövőre vonatkozó) információt, és ésszerű számú lehetséges ellenértékösszeget kell meghatároznia. A gazdálkodó egység által a változó ellenérték összegének becsléséhez használt információ általában ahhoz az információhoz hasonlít, amelyet a gazdálkodó egység vezetése ajánlatok benyújtásához vagy az ígért áruk vagy szolgáltatások árának megállapításához használ.

Visszatérítési kötelezettségek

55. A gazdálkodó egységnek visszatérítési kötelezettséget kell megjelenítenie, ha olyan ellenértéket kap a vevőtől, amelyet várakozása szerint részben vagy egészben vissza kell majd térítenie a vevőnek. A visszatérítési kötelezettséget azon kapott (vagy követelt) ellenértékösszegen kell értékelni, amelyre a gazdálkodó egység várhatóan nem szerez jogosultságot (vagyis az ügyleti árban nem szereplő összegen). A visszatérítési kötelezettséget (és az ügyleti ár megfelelő változását, vagyis a *szerződéses kötelezettséget*) minden beszámolási időszak végén aktualizálni kell a körülmények változásának megfelelően. A gazdálkodó egységnek a visszaküldési joggal történő értékesítéssel kapcsolatos visszatérítési kötelezettség elszámolásakor a B20–B27. bekezdésben szereplő iránymutatást kell alkalmaznia.

▼M52

A változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozása

56. A gazdálkodó egység az ügyleti árban csak annyiban veheti figyelembe a változó ellenérték 53. bekezdésnek megfelelően becsült összegének egy részét vagy egészét, amennyiben nagyon valószínű, hogy a megjelenített halmozott bevétel összegében nem következik be jelentős visszaírás akkor, amikor a későbbiekben megszűnik a változó ellenértékhez kapcsolódó bizonytalanság.

57. A gazdálkodó egységnek a bevétel-visszaírás valószínűségét és nagyságrendjét is figyelembe kell vennie annak értékelésekor, hogy nagyon valószínű-e, hogy a megjelenített halmozott bevétel összegében nem következik be jelentős visszaírás akkor, amikor a későbbiekben megszűnik a változó ellenérték bizonytalansága. A bevétel-visszaírás valószínűségét vagy nagyságrendjét növelni képes tényezők többek között az alábbiakat foglalják magukban:

a) az ellenértékösszeg igen érzékeny a gazdálkodó egység befolyásán kívüli tényezőkre. E tényezők közé tartozhat a piac volatilitása, harmadik felek megítélése vagy fellépése, az időjárási feltételek és az ígért áru vagy szolgáltatás magas avulási kockázata;

b) az ellenértékösszeg bizonytalansága várhatóan hosszú ideig fennmarad;

c) a gazdálkodó egység hasonló típusú szerződésekkel kapcsolatos tapasztalatai (vagy más bizonyítékai) korlátozottak, vagy jövőre nézve korlátozottan használhatók;

d) a gazdálkodó egység széles körű árengedmény-politikát folytat, vagy hasonló körülmények között következetesen megváltoztatja a hasonló szerződések fizetési feltételeit;

e) a szerződés lehetséges ellenértékösszegei széles sávban mozognak.

58. A gazdálkodó egységnek a szellemi tulajdon licencéért cserébe ígért, árbevétel-alapú vagy használatalapú jogdíj formáját öltő ellenérték elszámolására a B63. bekezdést kell alkalmaznia.

A változó ellenérték újraértékelése

59. A gazdálkodó egységnek a beszámolási időszak végén fennálló körülmények és a körülményekben a beszámolási időszak alatt bekövetkező változások valósághű bemutatása érdekében minden beszámolási időszak végén aktualizálnia kell a becsült ügyleti árat (ideértve annak értékelését is, hogy a változó ellenértékre vonatkozó becslés korlátozás alá esik-e). Az ügyleti ár változásait a gazdálkodó egységnek a 87–90. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia.

▼**M52**

Jelentős finanszírozási komponens fennállása a szerződésben

60. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár meghatározásakor az ígért ellenértékösszeget ki kell igazítania a pénz időértékének hatásával, ha az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadása a kifizetéseknek a szerződő felek által (kifejezetten vagy hallgatólagosan) jóváhagyott ütemezése révén jelentős finanszírozási hasznot biztosít vevőnek vagy a gazdálkodó egységnek. Ilyen körülmények között a szerződés jelentős finanszírozási komponenst tartalmaz. A jelentős finanszírozási komponens fennállása független attól, hogy a finanszírozási ígéretet a szerződés kifejezetten rögzíti-e, vagy a szerződő felek által jóváhagyott fizetési feltételekből következik.

61. Az ígért ellenértéknek a jelentős finanszírozási komponenssel való kiigazításával a gazdálkodó egység azt a célkitűzést követi, hogy a bevételt az azon árat tükröző összegen jelenítse meg, amelyet a vevő akkor fizetett volna az ígért árukért vagy szolgáltatásokért, ha azokat pénzeszközzel (vagyis készpénzes áron) fizette volna ki, amikor (vagy amint) az átadásukra sor kerül. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a szerződés tartalmaz-e pénzügyi komponenst, és hogy az jelentős-e a szerződésre nézve, minden releváns tényt és körülményt figyelembe kell vennie, ideértve mindkét alábbi tényezőt:

a) az ígért ellenérték összegének és az ígért áruk vagy szolgáltatások készpénzes árának esetleges különbségét; és

b) a következő két tényező kombinált hatását:

i. az ígért áruk vagy szolgáltatások gazdálkodó egység által a vevőnek való átadása és az említett áruk vagy szolgáltatások vevő általi kifizetése közötti időszak várható hossza; és

ii. az érintett piac irányadó kamatlábai.

62. A 61. bekezdés szerinti értékelés ellenére a vevői szerződés nem rendelkezik jelentős finanszírozási komponenssel, ha fennáll az alábbi tényezők bármelyike:

a) a vevő előre fizetett az árukért vagy szolgáltatásokért, és azok átadásának ütemezése a vevő döntésétől függ;

b) a vevő által ígért ellenérték egy jelentős összege változó, és ennek az ellenértéknek az összege vagy az ütemezése egy olyan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése alapján változik, amely felett a vevő vagy a gazdálkodó egység lényegében nem gyakorol ellenőrzést (például, ha az ellenérték árbevétel-alapú jogdíj);

▼M52

c) az ígért ellenérték és az áru vagy szolgáltatás (61. bekezdés szerinti) készpénzes ára közötti különbség oka nem a vevőnek vagy a gazdálkodó egységnek nyújtandó finanszírozás, és az említett összegek közötti különbség a különbség okával arányos. Előfordulhat például, hogy a fizetési feltételek védelmet nyújtanak a gazdálkodó egység vagy a vevő számára arra az esetre, ha a másik fél elmulasztaná szerződés szerinti kötelmei egy részének vagy egészének megfelelő teljesítését.

63. A gazdálkodó egységnek gyakorlati megoldásként nem szükséges kiigazítania az ígért ellenértéket a jelentős finanszírozási komponens hatásaival, ha szerződéskötéskor azt várja, hogy az ígért áru vagy szolgáltatás gazdálkodó egység által a vevőnek való átadása és az említett áru vagy szolgáltatás vevő általi kifizetése közötti időszak legfeljebb egy év lesz.

64. A 61. bekezdésben szereplő célkitűzés megvalósítása érdekében a gazdálkodó egységnek az ígért ellenértékösszeg jelentős finanszírozási komponenssel való kiigazításakor azt a diszkontrátát kell használnia, amelyet a szerződéskötés idején a gazdálkodó egység és a vevő közötti elkülönült pénzügyi ügyletben használnának. E rátának tükröznie kell a szerződésben finanszírozást kapó fél hitelképességét, továbbá a vevő vagy a gazdálkodó egység által adott biztosítékot vagy fedezetet, ideértve a szerződés szerint átadott eszközöket is. A gazdálkodó egység ezt a rátát azon ráta azonosításával is meghatározhatja, amellyel az ígért ellenérték névleges értéke arra az árra diszkontálható, amelyet a vevő pénzeszközben fizetne az árukért vagy szolgáltatásokért, amikor (vagy amint) azokat átadják. A gazdálkodó egység szerződéskötés után nem aktualizálhatja a diszkontrátát a kamatlábak vagy más körülmények változásai (például a vevői hitelkockázat értékelésének változása) miatt.

65. A gazdálkodó egységnek a finanszírozás hatását (kamatbevételt vagy kamatráfordítást) a vevői szerződések bevételétől elkülönülten kell bemutatnia az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban. A kamatbevétel vagy kamatráfordítás csak annyiban jeleníthető meg, amennyiben a vevői szerződés elszámolásakor a *szerződéses eszközt* (vagy követelést) vagy a szerződéses kötelezettséget is megjelenítik.

Nem pénzbeli ellenérték

66. A gazdálkodó egységnek az olyan szerződések ügyleti árának meghatározásakor, amelyeknél a vevő pénzeszköztől eltérő formában ígér ellenértéket, a nem pénzbeli ellenértéket (vagy a nem pénzbeli ellenértékre vonatkozó ígéretet) valós értéken kell értékelnie.

67. Ha a nem pénzbeli ellenérték valós értékét a gazdálkodó egység nem tudja ésszerűen megbecsülni, akkor az ellenértéket közvetetten, az ellenértékért a vevőnek (vagy vevőcsoportnak) ígért áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árát alapul véve kell értékelnie.

68. Előfordulhat, hogy a nem pénzbeli ellenérték valós értéke az ellenérték formája miatt változik (erre példa a vevő által a gazdálkodó egységnek ígért részvény árfolyama). Ha a vevő által ígért nem pénzbeli ellenérték valós értéke nem csak az ellenérték formája miatt változik (erre példa, ha a valós érték a gazdálkodó egység teljesítése miatt változik), akkor a gazdálkodó egységnek az 56–58. bekezdés követelményeit kell alkalmaznia.

▼M52

69. Ha a gazdálkodó egység a szerződés teljesítésének megkönnyítése érdekében árukat vagy szolgáltatásokat (például alapanyagokat, gépeket vagy munkát) kap a vevőtől, akkor értékelnie kell, hogy ellenőrzést szerez-e a kapott áruk vagy szolgáltatások felett. Ha igen, akkor a kapott árukat vagy szolgáltatásokat a vevőtől kapott nem pénzbeli ellenértékként kell elszámolnia.

A vevőnek fizetendő ellenérték

70. A vevőnek fizetendő ellenérték olyan pénzösszeg, amelyet a gazdálkodó egység a vevőnek (vagy a gazdálkodó egység áruit vagy szolgáltatásait a vevőtől megvásároló más feleknek) fizet vagy várakozása szerint fizetni fog. A vevőnek fizetendő ellenérték lehet jóváírás vagy más olyan tétel is (például kupon vagy utalvány), amely a gazdálkodó egységnek (vagy a gazdálkodó egység áruit vagy szolgáltatásait a vevőtől megvásároló más feleknek) járó összegbe beszámítható. A gazdálkodó egység a vevőnek fizetendő ellenértéket az ügyleti ár, vagyis a bevétel csökkenéseként köteles elszámolni, kivéve, ha a vevő felé történő kifizetés a vevő által a gazdálkodó egységnek átadott (26–30. bekezdés szerinti) különálló áruért vagy szolgáltatásért jár. Ha a vevőnek fizetendő ellenérték változó összeget tartalmaz, a gazdálkodó egységnek az ügyleti árat az 50–58. bekezdésnek megfelelően kell megbecsülnie (ideértve annak értékelését is, hogy a változó ellenértékre vonatkozó becslés korlátozás alá esik-e).

71. Ha a gazdálkodó egység a vevőnek fizetendő ellenértéket a vevőtől kapott különálló áruért vagy szolgáltatásért fizeti, akkor az áru vagy szolgáltatás vásárlását ugyanúgy kell elszámolnia, mint a beszállítóktól vásárolt árukét vagy szolgáltatásokét. Ha a vevőnek fizetendő ellenértékösszeg meghaladja a vevőtől kapott különálló áru vagy szolgáltatás valós értékét, akkor a gazdálkodó egységnek a különbözetet az ügyleti ár csökkenéseként kell elszámolnia. Ha a vevőtől kapott különálló áru vagy szolgáltatás valós értékét a gazdálkodó egység nem tudja ésszerűen értékelni, akkor a vevőnek fizetendő ellenértéket teljes egészében az ügyleti ár csökkenéseként kell elszámolnia.

72. Amennyiben a gazdálkodó egység a vevőnek fizetendő ellenértéket az ügyleti ár csökkenéseként számolja el, úgy ennek megfelelő bevételcsökkenést kell elszámolnia akkor, amikor (vagy amint) a következő két esemény közül a későbbi bekövetkezik:

a) a gazdálkodó egység megjeleníti a kapcsolódó áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásából származó bevételt; és

b) a gazdálkodó egység kifizeti az ellenértéket, vagy ígéretet tesz annak kifizetésére (akkor is, ha a kifizetés jövőbeli esemény függvénye). Az ígéret a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatából is következhet.

Az ügyleti ár teljesítési kötelmekhez allokálása

73. Az ügyleti ár allokálásával a gazdálkodó egység azt a célkitűzést követi, hogy minden teljesítési kötelemhez (vagy különálló áruhoz vagy szolgáltatáshoz) olyan összegű ügyleti árat rendeljen hozzá, amely megfelel annak az ellenértékösszegnek, amelyre a gazdálkodó egység az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért várakozása szerint jogosultságot szerez.

▼**M52**

74. Az allokációs célkitűzés megvalósítása érdekében a gazdálkodó egységnek az ügyleti árat a 76–80. bekezdésnek megfelelően relatív önálló eladási áron kell hozzárendelnie a szerződésben azonosított minden teljesítési kötelemhez, kivéve a 81–83. bekezdésben meghatározott esetekben (diszkontok allokálása) és a 84–86. bekezdésben meghatározott esetekben (változó összeget tartalmazó ellenérték allokálása).

75. A 76–86. bekezdés nem alkalmazható, ha a szerződés csak egy teljesítési kötelmet tartalmaz. Alkalmazható azonban a 84–86. bekezdés, ha a gazdálkodó egység a 22. bekezdés (b) pontja szerint különálló áruk vagy szolgáltatások egyetlen teljesítési kötelemként azonosított sorozatának átadását ígéri, és az ígért ellenérték változó összegeket tartalmaz.

Önálló eladási áron alapuló allokáció

76. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár minden teljesítési kötelemhez relatív önálló eladási ár alapján történő allokálása érdekében szerződéskötéskor meg kell határoznia minden szerződéses teljesítési kötelem különálló árujának vagy szolgáltatásának önálló eladási árát, és az ügyleti árat ezen önálló eladási árak arányában kell allokálnia.

77. Az önálló eladási ár az az ár, amelyen a gazdálkodó egység az ígért árut vagy szolgáltatást elkülönülten eladná egy vevőnek. Az önálló eladási ár legjobb bizonyítéka az áru vagy szolgáltatás akkor megfigyelhető ára, amikor a gazdálkodó egység az árut vagy szolgáltatást hasonló körülmények között, hasonló vevőknek elkülönülten értékesíti. Előfordulhat (de nem feltételezhető), hogy az áru vagy szolgáltatás önálló eladási ára megegyezik az áru vagy szolgáltatás szerződéses árával vagy listaárával.

78. Ha az önálló eladási ár nem közvetlenül megfigyelhető, a gazdálkodó egységnek azt azon a becsült összegen kell feltüntetnie, amellyel az ügyleti ár allokációja megfelelne a 73. bekezdés szerinti allokációs célkitűzésnek. A gazdálkodó egységnek az önálló eladási ár becslésekor figyelembe kell vennie minden, számára ésszerűen elérhető információt (ideértve a piaci feltételeket, a gazdálkodó egység sajátosságait és a vevőre vagy vevőcsoportra vonatkozó információkat). A gazdálkodó egységnek ennek során maximálisan fel kell használnia a megfigyelhető inputokat, és a becslési módszereket hasonló körülmények között következetesen kell alkalmaznia.

79. Az áru vagy szolgáltatás önálló eladási árának becslési módszerei többek között az alábbiakat foglalják magukban:

a) Kiigazított piaci értékelés – a gazdálkodó egység e megközelítés keretében elemzi áruinak vagy szolgáltatásainak értékesítési piacát, és megbecsüli azt az árat, amelyet a vevők e piacon a szóban forgó árukért vagy szolgáltatásokért fizetni hajlandóak. E megközelítés keretében a gazdálkodó egység versenytársainak hasonló árukért vagy szolgáltatásokért kért árai is felhasználhatók, szükség esetén azokat a gazdálkodó egység költségeihez és árréseihez igazítva.

b) Várható költség plusz árrés – a gazdálkodó egység e megközelítés keretében megbecsüli a teljesítési kötelem kielégítésének várható költségét, és ahhoz hozzáadja az adott árunak vagy szolgáltatásnak megfelelő árrést.

▼**M52**

c) Maradványérték – a gazdálkodó egység e megközelítés keretében az önálló eladási árat úgy határozza meg, hogy a teljes ügyleti árból levonja a szerződésben ígért más áruk vagy szolgáltatások megfigyelhető önálló eladási árainak összegét. A gazdálkodó egység azonban a maradványértéken alapuló megközelítést csak akkor használhatja az áru vagy szolgáltatás önálló eladási árának 78. bekezdés szerinti becslésére, ha teljesül a következő feltételek valamelyike:

i. a gazdálkodó egység ugyanazt az árut vagy szolgáltatást (azonos vagy közel azonos időpontban) különböző vevőknek igen széles sávban mozgó árakon értékesíti (vagyis az eladási ár nagymértékben változó, mivel a reprezentatív önálló eladási ár múltbeli ügyletek vagy más megfigyelhető bizonyítékok alapján nem állapítható meg); vagy

ii. a gazdálkodó egység még nem határozta meg az adott áru vagy szolgáltatás árát, és a szóban forgó árut korábban még nem értékesítette önálló alapon (vagyis az eladási ár bizonytalan).

80. Előfordulhat, hogy a szerződésben ígért áruk vagy szolgáltatások önálló árának becsléséhez több módszer kombinációja szükséges, ha a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások közül legalább kettőnek az önálló eladási ára nagymértékben változó vagy bizonytalan. A gazdálkodó egység eljárhat például úgy, hogy a nagymértékben változó vagy bizonytalan eladási árú ígért áruk vagy szolgáltatások esetében a maradványértéken alapuló módszerrel megbecsüli ezen áruk vagy szolgáltatások összesített eladási árát, az egyes áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árát pedig az említett összesített eladási árhoz viszonyítva, egy másik módszer felhasználásával becsüli meg. Ha a gazdálkodó egység a szerződésben ígért egyes áruk vagy szolgáltatások önálló árának becsléséhez több módszer kombinációját használja, akkor értékelnie kell, hogy az ügyleti árnak az említett önálló eladási árakhoz allokálása megfelel-e a 73. bekezdés szerinti allokációs célkitűzésnek és az önálló eladási árak becslésére vonatkozó, 78. bekezdés szerinti követelményeknek.

Diszkont allokációja

81. A vevő áru- vagy szolgáltatáscsomag vásárlásakor diszkontot kap, ha a szerződésben ígért szóban forgó áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árainak összege meghaladja a szerződésben ígért ellenértéket. A gazdálkodó egységnek a diszkontot arányosan kell allokálnia a szerződés minden teljesítési kötelméhez, kivéve, ha a 82. bekezdésnek megfelelően megfigyelhető bizonyítékkal rendelkezik arról, hogy a teljes diszkont a szerződés egy vagy több, de nem minden teljesítési kötelméhez kapcsolódik. Ilyen körülmények között a diszkont arányos allokációja abból következik, hogy a gazdálkodó egységnek az ügyleti árat az ügylet tárgyát képező különálló áruk vagy szolgáltatások relatív önálló eladási árai alapján kell allokálnia az egyes teljesítési kötelmekhez.

82. A gazdálkodó egységnek a diszkontot teljesen a szerződés egy vagy több, de nem minden teljesítési kötelméhez kell allokálnia, ha teljesül az összes alábbi feltétel:

a) a gazdálkodó egység a szerződés minden különálló áruját vagy szolgáltatását (vagy a szerződés különálló áruinak vagy szolgáltatásainak minden csomagját) rendszeresen önálló alapon értékesíti;

▼**M52**

b) a gazdálkodó egység rendszeresen önálló alapon értékesíti az említett különálló áruk vagy szolgáltatások egy részének csomagját (vagy csomagjait) is, az egyes csomagok áruinak vagy szolgáltatásainak önálló eladási árához képest diszkontáron; és

c) a 82. bekezdés (b) pontjában említett áru-vagy szolgáltatáscsoportokhoz rendelhető diszkont lényegében azonos a szerződéses diszkonttal, és az egyes csomagok áruinak vagy szolgáltatásainak elemzése megfigyelhető bizonyítékkal szolgál arról a teljesítési kötelemről (vagy azokról a teljesítési kötelmekről), amely(ek)hez a teljes szerződéses diszkont tartozik.

83. Ha a gazdálkodó egység a diszkontot a 82. bekezdésnek megfelelően teljesen a szerződés egy vagy több teljesítési kötelméhez allokálja, akkor a diszkont allokálását még azelőtt el kell végeznie, hogy a 79. bekezdés (c) pontjának megfelelően a maradványértéken alapuló módszer használatával megbecsülné valamely áru vagy szolgáltatás önálló eladási árát.

Változó ellenérték allokációja

84. A szerződésben ígért változó ellenértéket vagy a teljes szerződéshez, vagy a szerződés adott részéhez lehet allokálni, például az alábbiak valamelyikéhez:

a) a szerződés egy vagy több, de nem minden teljesítési kötelme (például egy jutalék függhet attól, hogy a gazdálkodó egység meghatározott időszakon belül átadja-e az ígért árut vagy szolgáltatást); vagy

b) a 22. bekezdés (b) pontjának megfelelően egyetlen teljesítési kötelem részét képező különálló áruk vagy szolgáltatások sorozatában ígért egy vagy több, de nem minden különálló áru vagy szolgáltatás (például egy kétéves takarítási szerződés második évére ígért ellenérték egy meghatározott inflációs mutató mozgása alapján növekedni fog).

85. A gazdálkodó egységnek a változó összeget (és annak későbbi változásait) teljesen a teljesítési kötelemhez vagy a 22. bekezdés (b) pontjának megfelelően egyetlen teljesítési kötelem részét képező különálló áruhoz vagy szolgáltatáshoz kell allokálnia, ha teljesül a következő két feltétel:

a) a változó kifizetés feltételei konkrétan a gazdálkodó egységnek a teljesítési kötelem kielégítésére vagy a különálló áru vagy szolgáltatás átadására irányuló erőfeszítéseihez (vagy a teljesítési kötelem kielégítéséből vagy a különálló áru vagy szolgáltatás átadásából eredő konkrét eredményhez) kapcsolódnak; és

b) a változó ellenértékösszegnek teljesen a teljesítési kötelemhez vagy a különálló áruhoz vagy szolgáltatáshoz való allokálása a szerződés összes teljesítési kötelmének és fizetési feltételének figyelembevételével megfelel a 73. bekezdés szerinti allokációs célkitűzésnek.

86. Az ügyleti ár azon fennmaradó összege tekintetében, amely nem felel meg a 85. bekezdés feltételeinek, a 73–83. bekezdés allokációs követelményeit kell alkalmazni.

▼M52

Az ügyleti ár változásai

87. Az ügyleti ár szerződéskötés után számos okból változhat, ideértve a bizonytalan események megoldódását vagy a körülmények más olyan változásait is, amelyek megváltoztatják azon ellenértékösszeget, amelyre a gazdálkodó egység az ígért árukért vagy szolgáltatásokért várakozása szerint jogosultságot szerez.

88. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár későbbi változásait ugyanolyan módon kell a szerződés teljesítési kötelmeihez allokálnia, mint szerződéskötéskor. Következésképpen a gazdálkodó egység nem allokálhatja újra az ügyleti árat pusztán azért, hogy tükrözze az önálló eladási árak szerződéskötés utáni változásait. A kielégített teljesítési kötelemhez allokált összegeket az ügyleti ár változásának időszakában kell bevételként vagy bevételcsökkenésként megjeleníteni.

89. A gazdálkodó egység az ügyleti ár változását csak akkor allokálhatja teljesen egy vagy több, de nem minden teljesítési kötelemhez vagy a 22. bekezdés (b) pontjának megfelelően egyetlen teljesítési kötelem részét képező sorozatban ígért különálló árukhoz vagy szolgáltatásokhoz, ha teljesülnek a változó ellenérték allokálására vonatkozó, 85. bekezdésben előírt feltételek.

90. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár szerződésmódosítás miatt bekövetkező változásait a 18–21. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia. Az ügyleti ár szerződésmódosítás után bekövetkező változása esetében azonban a gazdálkodó egységnek a 87–89. bekezdést kell alkalmaznia az ügyleti ár változásának allokálásához, mégpedig az alábbiak közül az alkalmazható módon:

a) A gazdálkodó egység az ügyleti ár változását akkor – és annyiban – allokálhatja a módosítás előtti szerződésben meghatározott teljesítési kötelmekhez, ha és amennyiben az ügyleti ár változása a módosítás előtt ígért adott összegű változó ellenértéknek tulajdonítható és a módosítást a 21. bekezdés (a) pontjának megfelelően számolják el.

b) A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár változását a módosított szerződés szerinti teljesítési kötelmekhez kell allokálnia (vagyis azokhoz a teljesítési kötelmekhez, amelyek közvetlenül a módosítást követően még kielégítetlenek vagy részben kielégítetlenek voltak) minden más olyan esetben, amikor a módosítást nem a 20. bekezdésnek megfelelően, elkülönült szerződésként számolja el.

SZERZŐDÉSES KÖLTSÉGEK

A szerződéskötés járulékos költségei

91. A gazdálkodó egységnek a vevői szerződés megkötésével kapcsolatos járulékos költségeket eszközként kell megjelenítenie, ha számít e költségek megtérülésére számít.

92. A szerződéskötés járulékos költségei olyan költségek, amelyek a vevői szerződés megkötésével kapcsolatban merülnek fel a gazdálkodó egységnél, és a szerződés megkötése nélkül nem merülnének fel (ilyen például az értékesítési jutalék).

93. Az olyan szerződéskötési költségeket, amelyek a szerződés megkötése nélkül is felmerülnének, felmerüléskor ráfordításként kell megjeleníteni, kivéve, ha a szerződéskötés elmaradása esetén is kifejezetten felszámíthatók a vevőnek.

▼M52

94. A gazdálkodó egység a szerződéskötés járulékos költségeit gyakorlati megoldásként felmerüléskor ráfordításként is megjelenítheti, ha legfeljebb egy év az amortizációs időszaka annak az eszköznek, amelyet egyébként megjelenített volna.

A szerződés teljesítésének költségei

95. Ha a vevői szerződés teljesítése során felmerült költségek nem tartoznak egy másik standard (például az IAS 2 *Készletek*, az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* vagy az IAS 38 *Immateriális javak* standard) hatókörébe, akkor a gazdálkodó egység csak akkor jelenítheti meg a szerződés teljesítése érdekében felmerült költségekből származó eszközt, ha a szóban forgó költségek megfelelnek az összes alábbi feltételnek, vagyis:

a) közvetlenül kapcsolódnak egy olyan szerződéshez vagy várt szerződéshez, amelyet a gazdálkodó egység konkrétan azonosítani tud (ilyenek például a meglévő szerződés megújítása útján nyújtandó szolgáltatások költségei, vagy egy még jóvá nem hagyott konkrét szerződés alapján átadandó eszköz kialakításának költségei);

b) olyan erőforrásokat teremtenek a gazdálkodó egység számára, amelyeket a jövőben teljesítési kötelmek kielégítésére (vagy kielégítésének folytatására) fognak felhasználni; és

c) várhatóan megtérülnek.

96. Ha a vevői szerződés teljesítése során felmerült költségek egy másik standard hatókörébe tartoznak, akkor a gazdálkodó egységnek azokat a másik standardnak megfelelően kell elszámolnia.

97. A szerződéshez (vagy konkrét várt szerződéshez) közvetlenül kapcsolódó költségek az alábbiakat foglalják magukban:

a) közvetlen bérköltségek (például az ígért szolgáltatást közvetlenül a vevőnek nyújtó munkavállalók fizetése és bére);

b) közvetlen anyagköltségek (például az ígért szolgáltatás vevőnek való nyújtásához felhasznált anyagok költsége);

c) közvetlenül a szerződéshez vagy a szerződéses tevékenységhez allokált költségek (például a szerződés kezeléséhez és felügyeletéhez kapcsolódó költségek, biztosítási költségek és a szerződés teljesítéséhez használt eszközök és berendezések értékcsökkenése);

d) a szerződés keretében a vevőnek kifejezetten felszámítható költségek; és

e) más olyan költségek, amelyek csak azért merülnek fel, mert a gazdálkodó egység megköti a szerződést (például az alvállalkozóknak történő kifizetések).

98. A gazdálkodó egységnek felmerüléskor ráfordításként kell megjelenítenie az alábbi költségeket:

a) általános költségek (kivéve, ha a szerződéskötés elmaradása esetén is kifejezetten felszámíthatók a vevőnek, amely esetben a gazdálkodó egységnek a szóban forgó költségeket a 97. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia);

▼M52

b) az anyagoknak, a munkaerőnek, vagy más erőforrásoknak a szerződés teljesítése közben felmerülő, a szerződéses árban nem tükröződő veszteségei;

c) a szerződés kielégített (vagy részben kielégített) teljesítési kötelmeivel kapcsolatos költségek (vagyis a múltbeli teljesítéssel kapcsolatos költségek); és

d) olyan költségek, amelyek esetében a gazdálkodó egység nem tudja megkülönböztetni, hogy kielégítetlen vagy kielégített (vagy részben kielégített) teljesítési kötelmekhez kapcsolódnak-e.

Amortizáció és értékvesztés

99. A 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszközt a hozzá kapcsolódó áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásának megfelelő szisztematikus alapon kell amortizálni. Az eszköz kapcsolódhat (a 95. bekezdés (a) pontja szerinti) konkrét várt szerződés keretében átadandó árukhoz vagy szolgáltatásokhoz is.

100. A gazdálkodó egységnek aktualizálnia kell az amortizációt, ha az eszközhöz kapcsolódó áruk vagy szolgáltatások vevő számára való átadásának általa várt ütemezésében jelentős változás következik be. E változást az IAS 8 standardnak megfelelően, a számviteli becslések változásaként kell elszámolni.

101. A gazdálkodó egység értékvesztés miatti veszteséget annyiban jeleníthet meg az eredményben, amennyiben a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszköz könyv szerinti értéke meghaladja az alábbiak különbségét:

a) az a fennmaradó ellenértékösszeg, amelyet az eszközhöz kapcsolódó árukért vagy szolgáltatásokért a gazdálkodó egység várakozása szerint kapni fog;

b) a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások nyújtásához közvetlenül kapcsolódó, és ráfordításként nem megjelenített költségei (lásd a 97. bekezdést).

102. A 101. bekezdés alkalmazásában a gazdálkodó egységnek az általa várt ellenértékösszeg meghatározásakor az ügyleti ár meghatározásához használt elveket kell alkalmaznia (kivéve a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozásával kapcsolatos, 56–58. bekezdés szerinti követelményeket), és a kapott összeget ki kell igazítania a vevő hitelkockázatának figyelembevételével.

103. A gazdálkodó egységnek a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszközzel kapcsolatos értékvesztés miatti veszteség megjelenítése előtt meg kell jelenítenie azoknak a szerződéssel kapcsolatos eszközöknek az értékvesztés miatti veszteségét, amelyeket más standardoknak (például az IAS 2, az IAS 16 vagy az IAS 38 standardnak) megfelelően jelenítenek meg. A gazdálkodó egységnek a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszköznek a 101. bekezdés szerinti értékvesztési teszt alkalmazásából eredő könyv szerinti értékét szerepeltetnie kell annak a pénztermelő egységnek a könyv szerinti értékében, amelyhez az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardnak az adott pénztermelő egységre való alkalmazása szempontjából tartozik.

▼M52

104. Ha az értékvesztés feltételei már nem állnak fenn, vagy javultak, akkor a gazdálkodó egységnek az eredményben meg kell jelenítenie a korábban a 101. bekezdésnek megfelelően megjelenített értékvesztés miatti veszteség egy részének vagy egészének visszaírását. Az eszköz megnövekedett könyv szerinti értéke nem haladhatja meg azt az összeget, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció elszámolása után), ha korábban nem jelenítettek volna meg értékvesztés miatti veszteséget.

BEMUTATÁS

105. A gazdálkodó egységnek a szerződő felek valamelyike általi teljesítést követően a szerződést – a gazdálkodó egység teljesítése és a vevő általi fizetés kapcsolatától függően – szerződéses eszközként vagy szerződéses kötelezettségként be kell mutatnia a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban. A gazdálkodó egységnek az ellenértékhez való feltétel nélküli jogot elkülönülten, követelésként kell bemutatnia.

106. Ha a vevő ellenértéket fizet, vagy ha a gazdálkodó egységnek az ellenértékösszeghez való, feltétel nélküli joga (vagyis követelése) van, még mielőtt a gazdálkodó egység az árut vagy szolgáltatást a vevőnek átadná, akkor a gazdálkodó egységnek a szerződést a fizetéskor vagy a fizetés esedékességekor (amelyik korábbi) szerződéses kötelezettségként kell bemutatnia. A szerződéses kötelezettség a gazdálkodó egység kötelme azon áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadására, amelyek ellenértékét a vevőtől megkapta (vagy annak egy összege esedékes).

107. Ha a gazdálkodó egység áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásával még azelőtt teljesít, hogy a vevő ellenértéket fizetne vagy az esedékessé válna, akkor a gazdálkodó egységnek a szerződést szerződéses eszközként kell bemutatnia, a követelésként bemutatott összegek kizárásával. A szerződéses eszköz a gazdálkodó egység ellenértékhez való joga az általa a vevőnek átadott árukért vagy szolgáltatásokért. A gazdálkodó egységnek a szerződés értékvesztését az IFRS 9 standardnak megfelelően kell értékelnie. A szerződéses eszköz értékvesztését ugyanolyan alapon kell értékelni, bemutatni és közzétenni, mint az IFRS 9 standard hatályába tartozó pénzügyi eszközökét (lásd még a 113. bekezdés (b) pontját).

108. A követelés a gazdálkodó egység ellenértékhez való, feltétel nélküli joga. Az ellenértékhez való jog feltétel nélküli, ha az ellenérték megfizetésének esedékességéhez csak az idő múlása szükséges. A gazdálkodó egység például követelést jelenít meg, ha azonnali lehetőség van a kifizetéshez, még akkor is, ha az összeget a jövőben esetleg vissza kell térítenie. A gazdálkodó egységnek a követelést az IFRS 9 standardnak megfelelően kell elszámolnia. A vevői szerződésből származó követelés kezdeti megjelenítésekor ráfordításként (például értékvesztés miatti veszteségként) kell bemutatni a követelés IFRS 9 szerinti értékelése és a megjelenített megfelelő bevétel összege közötti esetleges különbséget.

109. A jelen standard a szerződéses eszköz és a szerződéses kötelezettség kifejezést használja, de nem tiltja, hogy a gazdálkodó egység a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban alternatív megnevezéssel említse ezeket a tételeket. Ha a gazdálkodó egység alternatív megnevezést használ, akkor elegendő információt kell a pénzügyi kimutatások felhasználói rendelkezésére bocsátania ahhoz, hogy azok megkülönböztethessék a követeléseket és a szerződéses eszközöket.

▼M52

KÖZZÉTÉTEL

110. A közzétételi követelményeknek való megfeleléssel a gazdálkodó egység azt a célkitűzést követi, hogy elegendő információt tegyen közzé ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói tisztában lehessenek a vevői szerződésekből származó bevételek és cash flow-k jellegével, összegével, ütemezésével és bizonytalanságával. E célkitűzés megvalósítása érdekében a gazdálkodó egységnek kvalitatív és kvantitatív információkat kell közzétennie a következők mindegyikéről:

a) vevői szerződéseiről (lásd a 113–122. bekezdést);

b) a jelen standardnak az említett szerződésekre való alkalmazásából eredő jelentős döntésekről és e döntések változásairól (lásd a 123–126. bekezdést); és

c) a vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatos költségekből származó, a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszközökről (lásd a 127–128. bekezdést);

111. A gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell, hogy milyen szintű részletességre van szükség a közzétételi célkitűzés teljesítéséhez, és hogy mekkora hangsúlyt kell fektetni az egyes követelményekre. A gazdálkodó egység összevonhatja vagy szétválaszthatja a közzétételeket annak érdekében, hogy a hasznos információ ne vesszen el nagy mennyiségű jelentéktelen részlet között vagy alapvetően különböző tulajdonságú tételek összesítése nyomán.

112. A gazdálkodó egységnek nem kell információkat közzétennie a jelen standardnak megfelelően, ha a szóban forgó információt más standardnak megfelelően már közzétette.

Vevői szerződések

113. A gazdálkodó egységnek a beszámolási időszakra vonatkozóan közzé kell tennie a következő összegek mindegyikét, kivéve, ha az említett összegeket más standardoknak megfelelően elkülönülten közzéteszi az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban:

a) a vevői szerződésekből származó megjelenített bevétel, amelyet a gazdálkodó egységnek a többi bevételi forrástól elkülönülten kell közzétennie; és

b) a gazdálkodó egység vevői szerződéseiből származó követelések vagy szerződéses eszközök kapcsán (az IFRS 9 standardnak megfelelően) megjelenített értékvesztés miatti veszteségek, amelyeket a gazdálkodó egységnek az egyéb szerződésekből származó értékvesztés miatti veszteségektől elkülönülten kell bemutatnia.

A bevétel alábontása

114. A gazdálkodó egységnek a vevői szerződések kapcsán megjelenített bevételeket alá kell bontania olyan kategóriákba, amelyek bemutatják, hogy a gazdasági tényezők miként befolyásolják a bevételek és cash flow-k jellegét, összegét, ütemezését és bizonytalanságát. A gazdálkodó egységnek a bevétel alábontásához használt kategóriák kiválasztásakor a B87–B89. bekezdésben szereplő iránymutatást kell alkalmaznia.

▼**M52**

115. A gazdálkodó egységnek emellett, ha az IFRS 8 *Működési szegmensek* standardot is alkalmazza, elegendő információt kell közzétennie ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói tisztában lehessenek az alábontott bevétel (114. bekezdés szerinti) közzététele és az egyes bemutatandó szegmensek esetében közzétett bevételi információk közötti kapcsolattal.

Szerződéses egyenlegek

116. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket:

a) a vevői szerződésekből származó követelések, szerződéses eszközök és szerződéses kötelezettségek nyitó és záró egyenlege, ha ezeket egyébként nem mutatja be vagy nem teszi közzé elkülönítve;

b) a beszámolási időszakban megjelenített azon bevétel, amely az időszak kezdetén a szerződéses kötelezettségek egyenlegének része volt; és

c) korábbi időszakokban kielégített (vagy részben kielégített) teljesítési kötelmek kapcsán a beszámolási időszakban megjelenített bevétel (például az ügyleti ár változásai).

117. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell, hogy teljesítési kötelmei kielégítésének időzítése (lásd a 119. bekezdés (a) pontját) miként kapcsolódik a kifizetés tipikus időzítéséhez (lásd a 119. bekezdés (b) pontját), és e tényezők milyen hatást gyakorolnak a szerződéses eszközök és a szerződéses kötelezettségek egyenlegére. Az ismertetés kvalitatív információt is tartalmazhat.

118. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell a szerződéses eszközök és a szerződéses kötelezettségek egyenlegében a beszámolási időszak alatt bekövetkezett jelentős változásokat. Az ismertetésnek kvalitatív és kvantitatív információkat kell tartalmaznia. A gazdálkodó egység szerződéses eszközeinek és szerződéses kötelezettségeinek egyenlegében bekövetkezett változásokra az alábbiak szolgálnak például:

a) üzleti kombinációk miatti változások;

b) a megfelelő szerződéses eszközt vagy szerződéses kötelezettséget érintő, utólagos halmozással történő bevételkiigazítások, ideértve az előrehaladás értékelésének változásából, az ügyleti ár becsléséből (ideértve azon értékelésnek a változásait is, hogy a változó ellenértékre vonatkozó becslés korlátozás alá esik-e) vagy szerződésmódosításból eredő kiigazításokat;

c) szerződéses eszköz értékvesztése;

d) ellenértékhez való jog feltétel nélkülivé válásához (vagyis szerződéses eszköz követeléssé való átsorolásához) rendelkezésre álló időkeret változása; és

e) teljesítési kötelem kielégítésére (vagyis szerződéses kötelezettségből származó bevétel megjelenítésére) rendelkezésre álló időkeret változása.

▼**M52**

Teljesítési kötelezettségek

119. A gazdálkodó egységnek információkat kell közzétennie vevői szerződések szerinti teljesítési kötelmeiről, ideértve egy leírást a következők mindegyikéről:

a) arról, hogy a gazdálkodó egység rendszerint mikor elégíti ki teljesítési kötelmeit (például az áruk feladásakor vagy leszállításakor, a szolgáltatások nyújtása alatt vagy azok befejezésekor), ideértve a teljesítési kötelmek megőrzéses értékesítési megállapodások keretében való kielégítésének időpontját is;

b) a jelentős fizetési feltételekről (például, hogy a kifizetés rendszerint mikor esedékes, a szerződésnek van-e jelentős finanszírozási komponense, az ellenértékösszeg változó-e, és hogy a változó ellenérték rendszerint az 56–58. bekezdésnek megfelelően korlátozás alá esik-e);

c) a gazdálkodó egység által átadásra ígért áruk vagy szolgáltatások jellegéről, kiemelve az áruk vagy szolgáltatások átadása céljából másik fél számára nyújtott közvetítésre irányuló teljesítési kötelmeket (vagyis azt, hogy a gazdálkodó egység ügynökként jár-e el);

d) a visszaküldési, visszatérítési és más hasonló kötelmekről; és

e) a garanciák típusairól és a kapcsolódó kötelmekről.

A fennmaradó teljesítési kötelmekhez allokált ügyleti ár

120. A gazdálkodó egységnek a következő információkat közzé kell tennie fennmaradó teljesítési kötelmeiről:

a) a beszámolási időszak végén kielégítetlen (vagy részben kielégítetlen) teljesítési kötelmekhez allokált ügyleti ár összesített összege; és

b) annak ismertetése, hogy a gazdálkodó egység mikorra várja a 120. bekezdés (a) pontjának megfelelően közzétett összeg bevételként való megjelenítését, amelyre a következő két mód valamelyikén keríthet sort:

i. kvantitatív alapon, a fennmaradó teljesítési kötelmek időtartama szempontjából legmegfelelőbb idősávok felhasználásával; vagy

ii. kvalitatív információk felhasználásával.

121. A gazdálkodó egységnek gyakorlati megoldásként nem szükséges közzétennie a 120. bekezdés szerinti információt, ha teljesül a következő feltételek valamelyike:

a) a teljesítési kötelem olyan szerződés része, amelynek eredeti várható időtartama legfeljebb egy év; vagy

b) a gazdálkodó egység a B16. bekezdésnek megfelelően a teljesítési kötelem kielégítéséből származó bevételt jelenít meg.

▼M52

122. A gazdálkodó egységnek kvalitatív módon ismertetnie kell, hogy alkalmazza-e a 121. bekezdésben szereplő gyakorlati megoldást, és hogy van-e olyan, vevői szerződésből származó ellenérték, amely nem szerepel az ügyleti árban, vagyis a 120. bekezdésnek megfelelően közzétett információban sem. Az ügyleti ár becslése nem tartalmazza például a változó ellenérték olyan becsült összegeit, amelyek korlátozás alá esnek (lásd az 56–58. bekezdést).

A jelen standard alkalmazásából eredő jelentős döntések

123. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a jelen standard alkalmazásából eredő azon döntéseket – és a döntések változásait –, amelyek jelentősen befolyásolják a vevői szerződésekből származó bevétel összegének és időzítésének maghatározását. A gazdálkodó egységnek különösen az alábbi két tényező meghatározásához használt döntéseket – és a döntések változásait – kell ismertetnie:

a) a teljesítési kötelmek kielégítésének időzítése (lásd a 124–125. bekezdést) és

b) az ügyleti ár és a teljesítési kötelmekhez allokált összegek (lásd a 126. bekezdést).

A teljesítési kötelmek kielégítésének időzítése

124. A gazdálkodó egységnek az általa folyamatosan kielégített teljesítési kötelmek esetében a következő két tényezőt kell közzétennie:

a) a bevétel megjelenítésére használt módszerek (például a használt outputmódszerek vagy inputmódszerek leírása és alkalmazásuk módja); és

b) annak ismertetése, hogy a használt módszerek miért alkalmasak az áruk vagy szolgáltatások átadásának valósághű bemutatására.

125. A gazdálkodó egységnek a konkrét időpontban kielégített teljesítési kötelmek esetében az annak értékeléséhez hozott döntéseket kell közzétennie, hogy a vevő mikor szerez ellenőrzést az ígért áruk vagy szolgáltatások felett.

Az ügyleti ár és a teljesítési kötelmekhez allokált összegek meghatározása

126. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az alábbiakhoz használt módszerekre, inputokra és feltételezésekre vonatkozó információkat:

a) az ügyleti ár meghatározása, amely többek között magában foglalja a változó ellenérték becslését, az ellenérték kiigazítását a pénz időértékének hatásával és a nem pénzbeli ellenérték értékelését;

b) annak értékelése, hogy a változó ellenértékre vonatkozó becslés korlátozás alá esik-e;

c) az ügyleti ár allokálása, ideértve a szerződésben ígért áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árának becslését, valamint (adott esetben) a diszkontoknak és a változó ellenértéknek a szerződés konkrét részéhez való allokálását; és

▼M52

d) a visszaküldési, visszatérítési és más hasonló kötelmek értékelését.

A vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatos költségekből származó megjelenített eszközök

127. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a két következő tényezőt:

a) a vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatban (a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően) felmerült költségek összegének meghatározásához hozott döntések; és

b) az általa az egyes beszámolási időszakokban az amortizáció meghatározásához használt módszer.

128. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket:

a) a vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatban (a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően) felmerült költségekből származó megjelenített eszközök záró egyenlege, fő eszközosztályonként (például vevői szerződés megkötésével kapcsolatos költségek, szerződés előtti költségek, induló költségek); és

b) a beszámolási időszakban megjelenített amortizáció és esetleges értékvesztés miatti veszteségek összege.

Gyakorlati megoldások

129. Ha a gazdálkodó egység él a 63. bekezdés (jelentős finanszírozási komponens fennállása) vagy a 94. bekezdés (a szerződéskötés járulékos költségei) szerinti gyakorlati megoldással, közzé kell tennie ezt a tényt.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

szerződés	Két vagy több fél közötti megállapodás, amely érvényesíthető jogokat és kötelmeket teremt.
szerződéses eszköz	A gazdálkodó egység ellenértékhez való joga az általa a **vevőnek** átadott árukért vagy szolgáltatásokért, ha e jog az idő múlásától eltérő feltételhez (például a gazdálkodó egység jövőbeli teljesítéséhez) kötött.
szerződéses kötelezettség	A gazdálkodó egység kötelme azon áruk vagy szolgáltatások **vevőnek** való átadására, amelyek ellenértékét a vevőtől megkapta (vagy annak összege esedékes).
vevő	Az a fél, amely a gazdálkodó egységgel szerződést köt a gazdálkodó egység szokásos tevékenységeinek eredményét képező áruk vagy szolgáltatások ellenértékért való megszerzésére.

▼M52

jövedelem	A gazdasági hasznokban a beszámolási időszakban eszközök befolyása vagy növekedése, vagy kötelezettségek csökkenése formájában bekövetkezett növekedések, amelyek azt eredményezik, hogy a saját tőke a tulajdonosok hozzájárulásától eltérő okból nő.
teljesítési kötelem	**Vevői szerződésben** szereplő ígéret a következők valamelyikének a vevő számára való átadására: a) különálló áru vagy szolgáltatás (áru- vagy szolgáltatáscsomag); vagy b) olyan különálló áruk vagy szolgáltatások sorozata, amelyek lényegében azonosak, és amelyek vevőnek való átadása azonos minta szerint történik.
bevétel	A gazdálkodó egység szokásos tevékenységéből származó **jövedelem**.
önálló eladási ár (árué vagy szolgáltatásé)	Az az ár, amelyen a gazdálkodó egység az ígért árut vagy szolgáltatást elkülönülten eladná egy **vevőnek**.
ügyleti ár (vevői szerződés esetében)	Azon ellenértékösszeg, amelyre a gazdálkodó egység az ígért áruk vagy szolgáltatások **vevőnek** való átadásáért várakozása szerint jogosultságot szerez, ide nem értve a harmadik felek nevében beszedett összegeket.

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék a standard szerves részét képezi. Leírja az 1–129. bekezdés alkalmazását, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint a standard egyéb részei.

▼M54

B1 Az alkalmazási útmutató az alábbi témaköröket tárgyalja:

▼M52

a) folyamatosan kielégített teljesítési kötelmek (B2–B13. bekezdés);

b) a teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladás értékelésére szolgáló módszerek (B14–B19. bekezdés);

c) visszaküldési joggal történő értékesítés (B20–B27. bekezdés);

d) garanciák (B28–B33. bekezdés);

e) főkötelezetti és ügynöki viszony (B34–B38. bekezdés);

f) további árukra vagy szolgáltatásokra vonatkozó vevői opció (B39–B43. bekezdés);

▼**M52**

g) felhasználatlan vevői jogok (B44–B47. bekezdés);

h) vissza nem térítendő kezdeti díjak (és egyes kapcsolódó költségek) (B48–B51. bekezdés);

▼**M54**

i) licencadás (B52–B63B. bekezdés);

▼**M52**

j) visszavásárlási megállapodások (B64–B76. bekezdés);

k) bizományi szerződések (B77–B78. bekezdés);

l) megőrzéses értékesítési megállapodások (B79–B82. bekezdés);

m) vevő általi elfogadás (B83–B86. bekezdés); és

n) alábontott bevétel közzététele (B87–B89. bekezdés).

Folyamatosan kielégített teljesítési kötelmek

B2. A 35. bekezdésnek megfelelően a teljesítési kötelem folyamatosan kielégített, ha teljesül a következő feltételek valamelyike:

a) a vevő a gazdálkodó egység teljesítésével egyidejűleg megkapja és elfogyasztja a gazdálkodó egység általi teljesítésből származó hasznokat (lásd a B3–B4. bekezdést);

b) a gazdálkodó egység általi teljesítés olyan eszközt hoz létre vagy olyan eszköz (például befejezetlen termelés) értékét növeli, amely felett létrehozása vagy értékének növelése pillanatától a vevő gyakorol ellenőrzést (lásd a B5. bekezdést); vagy

c) a gazdálkodó egység általi teljesítés nem hoz létre a gazdálkodó egység számára alternatív módon hasznosítható eszközt (lásd a B6–B8. bekezdést), és a gazdálkodó egység érvényesíthető joggal rendelkezik az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez (lásd a B9–B13. bekezdést).

A gazdálkodó egység általi teljesítés hasznainak egyidejű átvétele és elfogyasztása (35. bekezdés (a) pont)

B3. A teljesítési kötelmek egyes típusainál általában egyértelmű annak értékelése, hogy a vevő a gazdálkodó egység általi teljesítéssel egyidejűleg megkapja-e és elfogyasztja-e a gazdálkodó egység általi teljesítésből származó hasznokat. Ilyenek például a rutinjellegű vagy rendszeres szolgáltatások (például a takarítási szolgáltatás), amelyeknél a gazdálkodó egység általi teljesítés hasznainak vevő általi egyidejű átvétele és elfogyasztása könnyen azonosítható.

▼**M52**

B4. Más típusú teljesítési kötelmeknél előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység nem tudja könnyen azonosítani, hogy a vevő a gazdálkodó egység általi teljesítéssel egyidejűleg megkapja-e és elfogyasztja-e a gazdálkodó egység általi teljesítésből származó hasznokat. Ilyen körülmények között a teljesítési kötelem folyamatosan kielégített, ha a gazdálkodó egység megállapítja, hogy amennyiben a fennmaradó teljesítési kötelmet egy másik gazdálkodó egységnek kellene kielégítenie a vevő felé, úgy ennek a másik gazdálkodó egységnek lényegében nem lenne szükséges újra elvégeznie a gazdálkodó egység által addig elvégzett munkát. A gazdálkodó egységnek annak megállapításakor, hogy a másik gazdálkodó egységnek lényegében nem lenne szükséges újra elvégeznie a gazdálkodó egység által addig elvégzett munkát, a következő két feltételezést kell tennie:

a) figyelmen kívül kell hagynia az olyan potenciális szerződéses korlátozásokat és gyakorlati okokat, amelyek miatt a gazdálkodó egység más gazdálkodó egységnek nem tudná átadni a fennmaradó teljesítési kötelmet; és

b) fel kell tételeznie, hogy a fennmaradó teljesítési kötelmet kielégítő másik gazdálkodó egység nem rendelkezne azon eszközök használával, amelyek felett jelenleg a gazdálkodó egység gyakorol ellenőrzést, és azok felett akkor is a gazdálkodó egység gyakorolna ellenőrzést, ha a teljesítési kötelmet átadnák a másik gazdálkodó egységnek.

Az eszköz felett létrehozása vagy értékének növelése pillanatától a vevő gyakorolja az ellenőrzést (a 35. bekezdés (b) pontja)

B5. A gazdálkodó egységnek a 31–34. és a 38. bekezdésben az ellenőrzés kapcsán megállapított követelményeket kell alkalmaznia annak meghatározásakor, hogy a 35. bekezdés (b) pontjának megfelelően a vevő az eszköz felett annak létrehozása vagy értékének növelése pillanatától ellenőrzést gyakorol-e. A létrehozás vagy értéknövelés alatt álló eszköz (például befejezetlen termelés) a tárgyi eszközök vagy az immateriális javak közé tartozhat.

A gazdálkodó egység általi teljesítés nem hoz létre alternatív módon hasznosítható eszközt (a 35. bekezdés (c) pontja)

B6. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy számára az eszköz a 36. bekezdésnek megfelelően alternatív módon hasznosítható-e, azon szerződéses korlátozások és gyakorlati okok hatásait kell figyelembe vennie, amelyek miatt nem képes az eszközt könnyűszerrel más módon hasznosítani, például más vevőnek eladni. Az, hogy a vevői szerződés megszüntethető, nem releváns annak értékelésekor, hogy a gazdálkodó egység könnyűszerrel képes-e az eszközt más módon hasznosítani.

B7. Annak a szerződéses korlátozásnak, amely miatt a gazdálkodó egység nem képes az eszközt más módon hasznosítani, lényegesnek kell lennie ahhoz, hogy az eszköz ne legyen alternatív módon hasznosítható a gazdálkodó egység számára. A szerződéses korlátozás lényeges, ha a vevő az ígért eszközhöz való jogát érvényesíteni tudná, amennyiben a gazdálkodó egység más módon kívánná hasznosítani az eszközt. Ezzel szemben a szerződéses korlátozás nem lényeges, ha például az eszköz nagymértékben felcserélhető más olyan eszközökkel, amelyeket a gazdálkodó egység más vevőnek a szerződés megszegése nélkül átadhatna, és emiatt nem merülnének fel olyan jelentős költségei, amelyek a szóban forgó szerződéssel kapcsolatban egyébként nem merültek volna fel.

▼**M52**

B8. Olyan gyakorlati ok, amely miatt a gazdálkodó egység nem képes az eszközt könnyűszerrel más módon hasznosítani, akkor áll fenn, ha a gazdálkodó egység az eszközt csak jelentős gazdasági veszteséggel lenne képes más módon hasznosítani. Jelentős gazdasági veszteségről akkor beszélhetünk, ha a gazdálkodó egység az eszközt csak jelentős költségekkel tudná átalakítani, vagy csak jelentős veszteséggel tudná értékesíteni. A gazdálkodó egység gyakorlati okból nem lehet képes például más módon hasznosítani az olyan eszközöket, amelyek vevőspecifikus termékjellemzőkkel rendelkeznek, vagy amelyek távoli területen találhatók.

Az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jog (a 35. bekezdés (c) pontja)

B9. A 37. bekezdésnek megfelelően a gazdálkodó egységnek joga van az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez, amennyiben jogosult arra az összegre, amely legalább az adott időpontig elvégzett teljesítésért kompenzálja a gazdálkodó egységet, ha a vevő vagy egy másik fél a gazdálkodó egység ígérttől eltérő teljesítésén kívüli okból megszünteti a szerződést. Az az összeg, amely az adott időpontig elvégzett teljesítésért kompenzálja a gazdálkodó egységet, inkább az adott időpontig átadott áruk vagy szolgáltatások eladási árához (például a teljesítési kötelem kielégítése során a gazdálkodó egység számára felmerült költségek és az ésszerű nyereség megtérítéséhez) közelít, és nem pusztán a gazdálkodó egység számára a szerződés megszűnése esetén felmerülő potenciális veszteség kompenzációja. Az ésszerű nyereség kompenzációja nem szükségszerűen egyenlő a szerződés ígéret szerinti teljesítése esetében várt nyereséggel, de a gazdálkodó egységnek jogosultságot kell szereznie a következő összegek valamelyike utáni kompenzációra:

a) a szerződésben várt nyereség azon aránya, amely ésszerűen tükrözi a gazdálkodó egység szerződés szerinti teljesítésének a vevő (vagy másik fél) általi szerződésbontás előtti mértékét; vagy

b) a gazdálkodó egység tőkeköltségeinek ésszerű megtérülése hasonló szerződések esetében (vagy a gazdálkodó egység jellemző működési nyeresége hasonló szerződések esetében), ha a szerződésspecifikus nyereség nagyobb a gazdálkodó egység által hasonló szerződések esetében generáltnál.

B10. A gazdálkodó egységnek az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való joga nem szükségszerűen képez azonnali, feltétel nélküli kifizetési jogot. A gazdálkodó egység sok esetben csak egy megállapodás szerinti köztes cél elérésekor vagy a teljesítési kötelem teljes kielégítésekor jut feltétel nélküli kifizetési joghoz. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy joga van-e az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez, azt kell megfontolnia, hogy érvényesíthető joga lenne-e az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetés követeléséhez vagy megtartásához, ha a szerződést a gazdálkodó egység ígérttől eltérő teljesítésén kívüli okból szüntetnék meg.

▼**M52**

B11. Egyes szerződéseknél előfordulhat, hogy a vevőnek csak a szerződés időtartama alatti konkrét időpontokban van joga a szerződés megszüntetéséhez, vagy ahhoz egyáltalán nincs joga. Ha a vevő anélkül jár el a szerződés megszüntetése érdekében, hogy az adott időpontban joga lenne a szerződés megszüntetéséhez (ideértve azt az esetet is, hogy a vevő elmulasztja ígért kötelmei teljesítését), akkor előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység a szerződés (vagy jogszabály) alapján folytathatja a szerződésben ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadását, és a vevőtől követelheti a szóban forgó árukért vagy szolgáltatásokért ígért ellenérték megfizetését. Ilyen körülmények között a gazdálkodó egységnek azért van joga az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez, mert joga van ahhoz, hogy a szerződésnek megfelelően folytassa kötelmeinek teljesítését, és követelheti, hogy a vevő is teljesítse kötelmeit (ideértve az ígért ellenérték kifizetését is).

B12. Az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jog fennállásának és érvényesíthetőségének értékelésekor a gazdálkodó egységnek a szerződéses feltételeket és az azokat esetleg kiegészítő vagy felülíró jogszabályokat és jogi precedenseket kell figyelembe vennie. Ide tartozik annak értékelése, hogy:

a) jogszabály, közigazgatási gyakorlat vagy jogi precedens annak ellenére felhatalmazza-e a gazdálkodó egységet az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való joggal, hogy a szóban forgó jogot a vevői szerződés nem köti ki;

b) releváns jogi precedens utal-e arra, hogy a hasonló szerződésekben kikötött, az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való hasonló jognak nincs kötelező jogi ereje; vagy

c) a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlata a kifizetéshez való jog érvényesítésétől való eltekintés, ami az adott jogi környezetben érvényesíthetetlenné teszi ezt a jogot. A gazdálkodó egységnek azonban annak ellenére, hogy hasonló szerződések esetében eltekinthet a kifizetéshez való jogától, továbbra is joga van az adott időpontra vonatkozó kifizetéshez, ha az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jog a vevői szerződés alapján érvényesíthető marad.

B13. A szerződésben kikötött fizetési ütemezés nem szükségszerűen jelzi, hogy a gazdálkodó egységnek érvényesíthető joga van-e az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez. A szerződés szerinti fizetési ütemezés meghatározza ugyan a vevő által fizetendő ellenérték összegét és ütemezését, de nem szükségszerűen bizonyítéka a gazdálkodó egység adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jogának. Ennek oka, hogy a szerződés például rendelkezhet úgy, hogy a vevőtől kapott ellenérték adott esetben a gazdálkodó egység ígérttől eltérő teljesítésén kívüli okból is visszatéríthető.

A teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladás értékelésére szolgáló módszerek

B14. A 35–37. bekezdésnek megfelelően folyamatosan kielégített teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való, gazdálkodó egység általi előrehaladás értékelésére szolgáló módszerek a következőket foglalják magukban:

▼**M52**

a) outputmódszerek (lásd a B15–B17. bekezdést); és

b) inputmódszerek (lásd a B18–B19. bekezdést).

Outputmódszerek

B15. Az outputmódszerek a bevételt az adott időpontig átadott áruk vagy szolgáltatások vevő számára érvényes közvetlenül értékelt értékének a szerződésben ígért fennmaradó árukhoz vagy szolgáltatásokhoz való arányában jelenítik meg. Az outputmódszerek olyan módszereket foglalnak magukban, mint az adott időpontig elvégzett teljesítés felmérése, illetve az elért eredmények, a megvalósított köztes célok, az eltelt idő, továbbá az előállított egységek vagy a leszállított egységek értékelése. A gazdálkodó egységnek annak eldöntéséhez, hogy előrehaladása értékelése céljából outputmódszert alkalmazzon-e, azt kell figyelembe vennie, hogy a kiválasztott output valósághűen bemutatja-e a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelem hiánytalan kielégítéséhez elvégzett teljesítést. Az outputmódszer nem mutatja be valósághűen a gazdálkodó egység általi teljesítést, ha a kiválasztott output nem alkalmas valamely olyan áru vagy szolgáltatás értékelésére, amely felett az ellenőrzést már átadták a vevőnek. Az előállított egységeken vagy a leszállított egységeken alapuló outputmódszer például nem ad valósághű képet a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelem kielégítése tekintetében elvégzett teljesítésről, ha a beszámolási időszak végén a gazdálkodó egység általi teljesítés magában foglal olyan befejezetlen termelést vagy készterméket, amely felett a vevő gyakorol ellenőrzést, és amelyre nem terjed ki az output értékelése.

B16. Gyakorlati megoldásként, ha a gazdálkodó egységnek a vevőtől származó, olyan összegű ellenértékhez van joga, amely megegyezik a gazdálkodó egység által az adott időpontig elvégzett teljesítés vevő számára érvényes értékével (például egy olyan szolgáltatási szerződésnél, amelyben a gazdálkodó egység a nyújtott szolgáltatás minden egyes órájáért fix összeget számláz ki), akkor a gazdálkodó egység abban az összegben jeleníthet meg bevételt, amelynek kiszámlázásához joga van.

B17. Az outputmódszerek hátránya, hogy az előrehaladás értékeléséhez használt outputok nem mindig megfigyelhetőek, és az is előfordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek csak aránytalanul magas költséggel áll rendelkezésére az alkalmazásukhoz szükséges információ. Előfordulhat ezért, hogy inputmódszer alkalmazására van szükség.

Inputmódszerek

B18. Az inputmódszerek a bevételt a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelem kielégítése kapcsán tett erőfeszítéseknek vagy felhasznált inputoknak (például a felhasznált erőforrások, a ledolgozott munkaórák, a felmerült költségek, az eltelt idő vagy a felhasznált gépidő) az adott teljesítési kötelem kielégítéséhez szükséges összes várt input arányában jelenítik meg. Ha a gazdálkodó egység által tett erőfeszítések vagy felhasznált inputok a teljesítés időszakában egyenletesen fognak eloszlani, akkor a gazdálkodó egység a bevételt lineáris módszerrel is megjelenítheti.

B19. Az inputmódszerek hiányossága, hogy a gazdálkodó egység által felhasznált inputok és az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadása között nem mindig van közvetlen kapcsolat. A gazdálkodó egység ezért az inputmódszer alkalmazásakor nem veheti figyelembe azon inputok hatását, amelyek az előrehaladás értékelésének 39. bekezdés szerinti célkitűzésétől eltérve nem mutatják be a gazdálkodó egység által az áruk vagy szolgáltatások feletti ellenőrzés vevőnek való átadása tekintetében elvégzett teljesítést. Költségalapú inputmódszer alkalmazásakor például előfordulhat, hogy az előrehaladás értékelését ki kell igazítani az alábbi körülmények között:

▼M52

a) Ha a felmerült költség nem járul hozzá a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelem kielégítésében tett előrehaladáshoz. A gazdálkodó egység például nem jeleníthet meg bevételt olyan költségek alapján, amelyek a gazdálkodó egység általi teljesítésnek a szerződéses árban nem tükröződő jelentős hatékonysághiánya (például az anyagoknak, a munkaerőnek, vagy más erőforrásoknak a teljesítési kötelem kielégítése közben felmerülő váratlan veszteségeivel kapcsolatos költségek) miatt merülnek fel.

b) Ha a felmerült költség nem arányos a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelem kielégítésében tett előrehaladással. Ilyen körülmények között előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység általi teljesítés legjobb bemutatásához az inputmódszert úgy kell kiigazítani, hogy a bevételt csak a felmerült költség mértékében jelenítse meg. Előfordulhat például, hogy a gazdálkodó egység általi teljesítés valósághű bemutatásához a bevételt a teljesítési kötelem kielégítéséhez felhasznált áru költségével egyező összegben kell megjeleníteni, ha a gazdálkodó egység szerződéskötéskor azt várja, hogy teljesülni fog az összes alábbi feltétel:

i. az áru nem különálló;

ii. a vevő várhatóan jóval az áruval kapcsolatos szolgáltatások átvétele előtt ellenőrzést szerez az áru felett;

iii. az átadott áru költsége a teljesítési kötelem teljes kielégítésének várható költségeihez képest jelentős; és

iv. a gazdálkodó egység harmadik féltől szerzi be az árut, amelynek kialakításában és gyártásában nem vesz részt jelentősen (de a gazdálkodó egység a B34–B38. bekezdésnek megfelelően főkötelezettként jár el).

Visszaküldési joggal történő értékesítés

B20. Egyes szerződéseknél a gazdálkodó egység a termék feletti ellenőrzés vevőnek való átadása mellett a termék különböző okok (például a termékkel való elégedetlenség) miatti visszaküldéséhez és az alábbiak bármely kombinációjához is jogot biztosít a vevő számára:

a) a kifizetett ellenérték teljes vagy részleges visszatérítése;

b) a gazdálkodó egység felé fennálló jelenbeli vagy jövőbeli tartozás csökkentésére használható jóváírás; és

c) egy másik termék.

B21. A visszaküldési joggal bíró termékek (és a visszatérítés feltételével nyújtott egyes szolgáltatások) átadásának elszámolásakor a gazdálkodó egységnek meg kell jelenítenie az alábbiak mindegyikét:

a) az átadott termékek azon ellenértékösszegével egyező bevétel, amelyre a gazdálkodó egység várakozása szerint jogosultságot szerez (vagyis a várhatóan visszaküldésre kerülő termékek esetében nem jelenít meg bevételt);

▼**M52**

b) egy visszatérítési kötelezettség; és

c) egy eszköz (és az értékesítési költségek megfelelő kiigazítását) azon jog tekintetében, amelynek alapján a visszatérítési kötelezettség teljesítésekor termékeket vehet vissza a vevőtől.

B22. A visszatérítés nyújtására vonatkozó kötelmen felül nem szabad teljesítési kötelemként elszámolni a gazdálkodó egység azon ígéretét, hogy a visszaküldési időszak alatt készen áll a visszaküldött termék elfogadására.

B23. A gazdálkodó egységnek azon ellenértékösszeg meghatározásakor, amelyre várakozása szerint jogosultságot szerez (vagyis a várhatóan visszaküldésre kerülő termékek kizárásakor), a 47–72. bekezdés követelményeit kell alkalmaznia (ideértve a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozásával kapcsolatos, 56–58. bekezdés szerinti követelményeket is). A gazdálkodó egység a termékek vevőnek való átadásakor nem jeleníthet meg bevételt az olyan kapott (vagy követelt) összegek után, amelyekre várhatóan nem szerez jogosultságot; az ilyen kapott (vagy követelt) összegeket visszatérítési kötelezettségként kell megjelenítenie. A gazdálkodó egységnek a későbbiekben minden egyes beszámolási időszak végén aktualizálnia kell az azon összegekre vonatkozó értékelését, amelyekre az átadott termékekért várakozása szerint jogosultságot szerez, és ennek megfelelően módosítania kell az ügyleti árat, és ezáltal a megjelenített bevétel összegét.

B24. A visszatérítési kötelezettséget a gazdálkodó egységnek minden beszámolási időszak végén aktualizálnia kell a visszatérítések összegére vonatkozó várakozásainak változásaival. A gazdálkodó egységnek a megfelelő kiigazításokat bevételként (vagy bevételcsökkenésként) kell elszámolnia.

B25. Az azon jog tekintetében megjelenített eszközt, amelynek alapján a gazdálkodó egység a visszatérítési kötelezettség teljesítésekor termékeket vehet vissza a vevőtől, kezdetben a termék (például készlet) korábbi könyv szerinti értékének és a termék várható visszavételi költségeinek (ideértve a visszaküldött termék potenciális értékcsökkenését a gazdálkodó egység számára) a különbsége alapján kell értékelni. Az eszköz értékelését a gazdálkodó egységnek minden beszámolási időszak végén aktualizálnia kell a visszaküldésre kerülő termékekre vonatkozó várakozások változásával. Az eszközt a gazdálkodó egységnek a visszatérítési kötelezettségtől elkülönülten kell bemutatnia.

B26. Ha a vevő a terméket egy ugyanolyan típusú, minőségű, állapotú és árú termékre cseréli (például csak a szín vagy a méret eltérésével), az a jelen standard alkalmazása szempontjából nem minősül visszaküldésnek.

B27. Az olyan szerződéseket, amelyeknél a vevő a hibás terméket visszaküldheti cserére, a garanciákról szóló, B28–B33. bekezdésben foglalt iránymutatásnak megfelelően kell értékelni.

▼M52

Garanciák

B28. Gyakran előfordul, hogy a gazdálkodó egység (a szerződésnek, a jogszabályoknak vagy szokásos üzleti gyakorlatának megfelelően) a termék (akár áru, akár szolgáltatás) értékesítésekor garanciát vállal. A garancia jellege iparágtól és szerződéstől függően jelentősen változhat. Egyes garanciák azt a bizonyosságot nyújtják a vevő számára, hogy a kapcsolódó termék a felek szándéka szerint fog működni, mivel megfelel a vállalt termékspecifikációnak. Más garanciák a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújtanak a vevőnek.

B29. Ha a vevő a garancia megvásárlására elkülönült opcióval rendelkezik (például, mivel a garancia árát elkülönülten határozzák meg, vagy a garanciáról elkülönülten tárgyalnak), akkor a garancia különálló szolgáltatás, mivel a gazdálkodó egység e szolgáltatás nyújtását a szerződés szerinti jellemzőkkel rendelkező terméken felül ígéri a vevőnek. Ilyen körülmények között a gazdálkodó egységnek az ígért garanciát a 22–30. bekezdés szerinti teljesítési kötelemként kell elszámolnia, és az ügyleti ár egy részét a 73–86. bekezdésnek megfelelően a szóban forgó teljesítési kötelemhez kell allokálnia.

B30. Ha a vevő nem rendelkezik elkülönült opcióval a garancia megvásárlására, akkor a gazdálkodó egységnek a garanciát az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően kell elszámolnia, kivéve, ha az ígért garancia vagy annak egy része a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújt a vevőnek.

B31. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a garancia a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújt-e a vevőnek, például az alábbi tényezőket kell figyelembe vennie:

a) A garanciát jogszabály írja-e elő – ha a gazdálkodó egységet jogszabály kötelezi a garancia nyújtására, akkor a jogszabályi előírás jelzi, hogy az ígért garancia nem teljesítési kötelem, mivel az előírás célja jellemzően az, hogy a vevőt védje a hibás termék vásárlásától.

b) A garancia időtartamának hossza – minél hosszabb a garanciális időszak, annál valószínűbb, hogy az ígért garancia teljesítési kötelem, mivel így valószínűbb, hogy a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújt a vevőnek.

c) A gazdálkodó egység által teljesíteni ígért feladatok jellege – ha a gazdálkodó egységnek meghatározott feladatokat kell teljesítenie ahhoz, hogy a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felül valamilyen szolgáltatást is nyújtson a vevőnek (például a hibás termék visszaszállítását), akkor az ilyen feladatok valószínűleg nem vezetnek teljesítési kötelem felmerüléséhez.

▼M52

B32. Ha a garancia vagy annak egy része a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújt a vevőnek, akkor az ígért szolgáltatás teljesítési kötelem. A gazdálkodó egységnek ezért az ügyleti árat a termékhez és a szolgáltatáshoz kell allokálnia. Ha a gazdálkodó egység egyaránt ígért bizonyosságot nyújtó és szolgáltatást nyújtó garanciát, de azokat nem tudja ésszerűen elkülönülten elszámolni, akkor a kétfajta garanciát együttesen, egyetlen teljesítési kötelemként kell elszámolnia.

B33. Ha a gazdálkodó egység jogszabály alapján köteles kompenzációt fizetni a terméke által okozott sérelemért vagy kárért, az nem vezet teljesítési kötelem felmerüléséhez. Előfordulhat például, hogy a gyártó olyan joghatóságba értékesíti termékét, amelyben jogszabály alapján felelnie kell az olyan károkért, amelyeket a termék rendeltetésszerű használata okoz a fogyasztónak (például vagyontárgyaiban). Hasonlóképpen az sem vezet teljesítési kötelem felmerüléséhez, ha a gazdálkodó egység ígéretet tesz arra, hogy a vevőt a termékei által okozott, szabadalommal, szerzői joggal, védjeggyel kapcsolatos vagy egyéb jogsértésekből eredő kötelezettségek és károk összefüggésében kártalanítja. A gazdálkodó egységnek az ilyen kötelmeket az IAS 37 standardnak megfelelően kell elszámolnia.

Főkötelezetti és ügynöki viszony

▼M54

B34 Ha az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való nyújtásában egy másik fél is részt vesz, a gazdálkodó egységnek meg kell határoznia, hogy az általa tett ígéret jellege szerint olyan teljesítési kötelem-e, amely alapján saját magának kell elvégeznie a meghatározott áruk vagy szolgáltatások nyújtását (vagyis, hogy a gazdálkodó egység főkötelezett-e), vagy pedig olyan teljesítési kötelem, amely alapján a másik felet kell megbíznia a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások nyújtásával (vagyis, hogy a gazdálkodó egység ügynök-e). A gazdálkodó egység határozza meg, hogy a vevőnek ígért egyes meghatározott áru vagy szolgáltatások esetében főkötelezett vagy ügynök-e. A meghatározott áru vagy szolgáltatás a vevő számára biztosítandó különálló áru vagy szolgáltatás (vagy különálló áru- vagy szolgáltatáscsomag) (lásd 27-30. bekezdés). Ha egy vevői szerződésben egynél több meghatározott áru vagy szolgáltatás található, a gazdálkodó egység lehet egyes meghatározott áruk vagy szolgáltatások esetében főkötelezett, mások esetében pedig ügynök.

B34A Az ígérete jellegének meghatározásához (a B34 bekezdésben leírtak szerint) a gazdálkodó egység:

a) azonosítja a vevőnek nyújtandó meghatározott árukat vagy szolgáltatásokat (amely lehet például másik fél által nyújtandó árura vagy szolgáltatásra való jogosultság (lásd a 26. bekezdést)); és

b) értékeli, hogy ellenőrzést gyakorol-e (a 33. bekezdésben leírtak szerint) az egyes meghatározott áru vagy szolgáltatás felett az adott áru vagy szolgáltatás vevőnek történő átadása előtt.

B35 A gazdálkodó egység főkötelezett, ha az áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadása előtt ellenőrzést gyakorol a meghatározott áru vagy szolgáltatás felett. A gazdálkodó egység azonban nem szükségszerűen gyakorol ellenőrzést egy meghatározott áru felett, ha az adott áru tulajdonjogát csak pillanatnyilag szerzi meg a tulajdonjog vevőnek való átadása előtt. A főkötelezettként eljáró gazdálkodó egység a meghatározott áru vagy szolgáltatás nyújtására vonatkozó teljesítési kötelmet önmaga is kielégítheti, vagy egy másik felet (például alvállalkozót) is megbízhat azzal, hogy a teljesítési kötelem egy részét vagy egészét a nevében kielégítse.

▼**M54**

B35A Ha az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való nyújtásában egy másik fél is részt vesz, a főkötelezettként eljáró gazdálkodó egység gyakorol ellenőrzést az alábbiak bármelyike felett:

a) a másik féltől származó áru vagy egyéb eszköz, amelyet ezt követően a vevő számára átad.

b) a másik fél által végrehajtandó szolgáltatásra való jogosultság, amely a gazdálkodó egység számára lehetőséget biztosít, hogy utasítsa az adott felet a szolgáltatásnak a gazdálkodó egység nevében a vevő számára történő nyújtására.

c) a másik féltől származó áru vagy szolgáltatás, amelyet ezt követően kombinál egyéb árukkal vagy szolgáltatásokkal a meghatározott áru vagy szolgáltatás vevő számára történő nyújtása során. Például, ha a gazdálkodó egység a másik fél által kínált áruknak vagy szolgáltatásoknak és a szerződésben ígért meghatározott áruba vagy szolgáltatásba való integrálására irányuló jelentős szolgáltatást nyújt (lásd a 29. bekezdés (a) pontját), a gazdálkodó egység gyakorol ellenőrzést a meghatározott áru vagy szolgáltatás felett, mielőtt az adott árut vagy szolgáltatást a vevőnek átadják. Ennek az az oka, hogy a gazdálkodó egység először ellenőrzést szerez a meghatározott áru vagy szolgáltatás inputjai felett (amelyek más felektől származó árukat vagy szolgáltatásokat foglalnak magukba), majd azok felhasználásával olyan kombinált eredményt hoz létre, amely a meghatározott áru vagy szolgáltatás.

B35B A szerződésben főkötelezettként eljáró gazdálkodó egységnek a teljesítési kötelem kielégítésekor bevételként azon bruttó ellenérték összegét kell megjelenítenie, amelyre az átadott meghatározott árukért vagy szolgáltatásokért várakozása szerint jogosultságot szerez.

B36 A gazdálkodó egység ügynök, ha teljesítési kötelme kimerül a meghatározott áru vagy szolgáltatás másik fél általi nyújtására vonatkozó közvetítésben. Az ügynök gazdálkodó egység nem gyakorol ellenőrzést a másik fél által nyújtott meghatározott áru vagy szolgáltatás felett, mielőtt az árut vagy szolgáltatást a vevőnek átadják. A szerződésben ügynökként eljáró gazdálkodó egységnek a teljesítési kötelem kielégítésekor bevételként azon díj vagy jutalék összegét kell megjelenítenie, amelyre a másik fél által nyújtandó meghatározott áruk vagy szolgáltatások közvetítéséért várakozása szerint jogosultságot szerez. A gazdálkodó egység díja vagy jutaléka lehet az a nettó ellenértékösszeg, amelyet a gazdálkodó egység a másik fél által nyújtandó árukért vagy szolgáltatásokért kapott ellenértéknek a másik fél számára való megfizetése után megtart.

B37 Azon jelek, amelyek arra utalnak, hogy a gazdálkodó egység ellenőrzést gyakorol a meghatározott áru vagy szolgáltatás felett, mielőtt azt a vevőnek átadják(és ennélfogva főkötelezett (lásd a B35. bekezdést)), többek között, de nem kizárólagosan az alábbiakat foglalják magukban:

a) a gazdálkodó egység elsődlegesen felel a meghatározott áru vagy szolgáltatás nyújtására vonatkozó ígéret teljesítéséért. Ez jellemzően magába foglalja a meghatározott áru vagy szolgáltatás elfogadhatóságára vonatkozó felelősséget (például, elsődleges felelősség azért, hogy az áru vagy szolgáltatás megfelel a vevő elvárásainak). Ha a gazdálkodó egység elsődlegesen felel a meghatározott áru vagy szolgáltatás biztosítására vonatkozó ígéret teljesítéséért, ez jelezheti azt, hogy a meghatározott áru vagy szolgáltatás biztosításában részt vevő másik fél a gazdálkodó egység nevében jár el.

▼M54

b) a gazdálkodó egységnek a meghatározott áru vagy szolgáltatás vevőnek történő átadása előtt vagy az ellenőrzési jog vevőnek történő átadását követően (például, ha a vevőnek joga van visszaküldésre) készletkockázata van. Például ha a gazdálkodó egység beszerzi a meghatározott árut vagy szolgáltatást vagy vállalja annak beszerzését a vevővel történő szerződéskötés előtt, ami azt jelezheti, hogy a gazdálkodó egység képes az áru vagy szolgáltatás hasznosítására és az abból származó fennmaradó hasznok lényegében egészének megszerzésére, mielőtt az árut vagy szolgáltatást a vevőnek átadják.

c) a gazdálkodó egység saját döntési jogosultsággal rendelkezik a meghatározott áru vagy szolgáltatás árának megállapításában. A meghatározott áruért vagy szolgáltatásért a vevő által fizetett ár meghatározása azt jelezheti, hogy a gazdálkodó egység képes az adott áru vagy szolgáltatás hasznosítására és az abból származó fennmaradó hasznok lényegében egészének megszerzésére. Bizonyos esetekben azonban az ügynök is rendelkezhet döntési jogosultsággal az árak meghatározásában. Például az ügynök bizonyos rugalmassággal járhat el az árak meghatározásában, hogy többletbevételt érjen el a más felek által a vevőknek biztosítandó áruk vagy szolgáltatások közvetítési szolgáltatásaiból.

B37A A B37. bekezdésben bemutatott jelek az ellenőrzés értékelése során többé vagy kevésbé relevánsak lehetnek, a meghatározott áru vagy szolgáltatás jellegétől és a szerződés feltételeitől függően. A különböző szerződések esetében továbbá más-más jelek szolgálhatnak meggyőzőbb bizonyítékkal.

B38 Ha egy másik gazdálkodó egység oly módon veszi át a gazdálkodó egység szerződéses teljesítési kötelmeit és szerződéses jogait, hogy a gazdálkodó egység már nem köteles kielégíteni a meghatározott áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadására vonatkozó teljesítési kötelmet (vagyis már nem főkötelezettként jár el), akkor a gazdálkodó egység az adott teljesítési kötelem kapcsán nem jeleníthet meg bevételt. A gazdálkodó egységnek ehelyett azt kell értékelnie, hogy a másik fél számára való szerződéskötéssel kapcsolatos teljesítési kötelem kielégítése kapcsán kell-e megjelenítenie bevételt (vagyis, hogy ügynökként jár-e el).

▼M52

További árukra vagy szolgáltatásokra vonatkozó vevői opció

B39. A jövőbeli áruk vagy szolgáltatások ingyenes vagy diszkontáron történő megszerzésére vonatkozó vevői opciók számos formát ölthetnek, ideértve az értékesítési ösztönzőket, a vevői jutalom-jóváírásokat (vagy pontokat), a szerződésmegújítási opciókat vagy a jövőbeli árukra vagy szolgáltatásokra vonatkozó egyéb diszkontokat.

B40. Ha a gazdálkodó egység a szerződésben opciót biztosít a vevőnek további áruk vagy szolgáltatások megszerzésére, az csak akkor vezet szerződéses teljesítési kötelem felmerüléséhez, ha az opció olyan lényeges jogot biztosít a vevőnek, amelyet az a szerződés megkötése nélkül nem kaphatott volna meg (például olyan diszkontot, amely nagyobb a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások esetében az adott földrajzi területen vagy piacon az adott vevőcsoport által jellemzően kapott diszkontoknál). Ha az opció lényeges jogot biztosít a vevőnek, akkor a vevő gyakorlatilag előre kifizeti a gazdálkodó egységnek a jövőbeli árukat vagy szolgáltatásokat, és a gazdálkodó egységnek a bevételt a jövőbeli áruk vagy szolgáltatások átadásakor, vagy az opció lejáratakor kell megjelenítenie.

▼M52

B41. Ha a vevő az opció révén a további árut vagy szolgáltatást az adott áru vagy szolgáltatás önálló eladási árát tükröző áron szerezheti meg, akkor az opció nem biztosít lényeges jogot a vevő számára, még akkor sem, ha az opció lehívásának feltétele a korábbi szerződés megkötése. A gazdálkodó egység ilyen esetben marketingajánlatot tett, amelyet csak akkor számolhat el a jelen standardnak megfelelően, ha a vevő lehívja a további áru vagy szolgáltatás megvásárlására vonatkozó opciót.

B42. A gazdálkodó egységnek az ügyleti árat a 74. bekezdés előírása szerint a relatív önálló eladási ár alapján kell a teljesítési kötelmekhez allokálnia. Ha a további áruk vagy szolgáltatások megszerzésére vonatkozó vevői opció önálló eladási ára nem közvetlenül megfigyelhető, a gazdálkodó egységnek azt meg kell becsülnie. A becslésnek azt a diszkontot kell tükröznie, amelyet a vevő az opció lehívásakor kapna, kiigazítva az alábbi két tényezővel:

a) minden olyan diszkont, amelyet a vevő az opció lehívása nélkül is megkaphatna; és

b) az opció lehívásának valószínűsége.

B43. Ha a vevőnek lényeges joga van jövőbeli áruk vagy szolgáltatások megszerzéséhez, és a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások hasonlóak az eredeti szerződéses árukhoz vagy szolgáltatásokhoz, és azokat az eredeti szerződés feltételeinek megfelelően nyújtják, akkor a gazdálkodó egység az opció önálló eladási árának becslése helyett gyakorlati alternatívaként az ügyleti árat a várhatóan nyújtandó árukra vagy szolgáltatásokra és a megfelelő várható ellenértékre való hivatkozással is az opcionális árukhoz vagy szolgáltatásokhoz allokálhatja. Az ilyen típusú opciók a szerződésmegújításokra jellemzőek.

Felhasználatlan vevői jogok

B44. A gazdálkodó egységnek a vevő által fizetett előleg átvételekor a 106. bekezdésnek megfelelően az előleg összegének megfelelő szerződéses kötelezettséget kell megjelenítenie az áruk vagy szolgáltatások jövőbeli átadására vagy az azok átadásával kapcsolatos készen állásra vonatkozó teljesítési kötelem kapcsán. A gazdálkodó egységnek a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások átadásakor – vagyis a teljesítési kötelem kielégítésekor – ki kell vezetnie ezt a szerződéses kötelezettséget (és bevételt kell megjelenítenie).

B45. A vevő által a gazdálkodó egységnek fizetett vissza nem térítendő előleg a vevőt áru vagy szolgáltatás jövőbeli átvételére jogosítja fel (a gazdálkodó egységet pedig áru vagy szolgáltatás átadásával kapcsolatos készen állásra kötelezi). Előfordulhat azonban, hogy a vevők nem minden szerződéses jogukat használják fel. Az ilyen felhasználatlan jogokat gyakran „töredék” (*breakage*) néven említik.

B46. Ha a gazdálkodó egység egy szerződéses kötelezettség kapcsán várakozása szerint jogosultságot szerez töredékösszegre, akkor a várható töredékösszeget a vevő által felhasznált jogok mintájának arányában kell bevételként megjelenítenie. Ha a gazdálkodó egység várhatóan nem szerez jogosultságot töredékösszegre, akkor a várható töredékösszeget akkor kell bevételként megjelenítenie, amikor elhalványul annak az esélye, hogy a vevő felhasználja fennmaradó jogait. A gazdálkodó egységnek annak megállapítása céljából, hogy várakozása szerint jogosultságot szerez-e töredékösszegre, a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozásáról szóló 56–58. bekezdés követelményeit kell figyelembe vennie.

▼M52

B47. A gazdálkodó egységnek kötelezettséget (és nem bevételt) kell megjelenítenie minden olyan kapott ellenérték kapcsán, amely olyan felhasználatlan vevői jogokhoz kapcsolódik, amelyeket a gazdálkodó egység a jogellenes gazdagodásra vonatkozó alkalmazandó jogszabályok értelmében a másik fél – például kormányzati szerv – számára visszaváltani köteles.

Vissza nem térítendő kezdeti díjak (és egyes kapcsolódó költségek)

B48. A gazdálkodó egységek egyes szerződéseknél a szerződéskötéskor vagy ahhoz közeli időpontban vissza nem térítendő kezdeti díjakat számítanak fel a vevőnek. Erre példa a fitneszklubok által felszámított regisztrációs díj, a távközlési szerződésekből ismert csatlakozási díj, az egyes szolgáltatási szerződéseknél alkalmazott üzembehelyezési díj és egyes szállítási szerződések induló díja.

B49. A gazdálkodó egységnek az ilyen szerződések teljesítési kötelmeinek azonosításához azt kell értékelnie, hogy a díj az ígért áru vagy szolgáltatás átadásához kötődik-e. Sok esetben előfordul, hogy a vissza nem térítendő kezdeti díj olyan tevékenységhez kötődik ugyan, amelyet a gazdálkodó egységnek a szerződéskötéskor vagy ahhoz közeli időpontban el kell végeznie a szerződés teljesítése érdekében, de a szóban forgó tevékenység nem eredményezi az ígért áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadását (lásd a 25. bekezdést). A kezdeti díj ilyenkor jövőbeli árukért vagy szolgáltatásokért fizetett előlegnek minősül, és ezért bevételként kell megjeleníteni akkor, amikor a szóban forgó jövőbeli árukat vagy szolgáltatásokat nyújtják. A bevételmegjelenítés időszaka túlnyúlhat az eredeti szerződéses időszakon, ha a gazdálkodó egység a vevő számára olyan szerződésmegújítási opciót ad, amely a B40. bekezdésnek megfelelően lényeges jogot biztosít a vevőnek.

B50. Ha a vissza nem térítendő kezdeti díj áruhoz vagy szolgáltatáshoz kötődik, a gazdálkodó egységnek értékelnie kell, hogy az árut vagy a szolgáltatást a 22–30. bekezdésnek megfelelően elkülönült teljesítési kötelemként kell-e elszámolnia.

B51. A gazdálkodó egység a vissza nem térítendő díjat részben a szerződés létrejöttekor felmerült költségek (vagy a 25. bekezdésben említett egyéb adminisztratív feladatok) kompenzációjaként is felszámíthatja. Ha ezek a szerződéskötési tevékenységek nem elégítenek ki teljesítési kötelmet, akkor a gazdálkodó egységnek azokat (és a kapcsolódó költségeket) figyelmen kívül kell hagynia az előrehaladásnak a B19. bekezdés szerinti értékelésekor. Ennek oka, hogy az ilyen szerződéskötési tevékenységek költségei nem kötődnek a szolgáltatások vevőnek való átadásához. A gazdálkodó egységnek értékelnie kell, hogy a szerződés létrejöttekor felmerült költségek eredményeznek-e a 95. bekezdésnek megfelelően megjelenítendő eszközt.

Licencadás

▼M54

B52 A licenc jogot biztosít a vevőnek a gazdálkodó egység szellemi tulajdonához. A szellemi tulajdon licencei többek között, de nem kizárólag az alábbiak licenceit foglalhatják magukban:

a) szoftverek és technológia;

b) film, zene és egyéb formájú média és szórakoztatás;

c) franchise-szerződések; és

d) szabadalmak, védjegyek és szerzői jogok.

▼M54

B53 A gazdálkodó egység a licenc (vagy licencek) adására vonatkozó ígéret mellett egyéb áruk vagy szolgáltatások átadására is ígéretet tehet a vevőnek. Az ilyen ígéreteket a szerződés kifejezetten rögzítheti, vagy következhetnek a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatából, közzétett politikáiból vagy konkrét nyilatkozataiból (lásd a 24. bekezdést). Ha a vevői szerződés az egyéb ígért áruk vagy szolgáltatások mellett licenc (vagy licencek) adására vonatkozó ígéretet is tartalmaz, a gazdálkodó egység – csakúgy, mint más típusú szerződések esetében – a 22–30. bekezdést alkalmazza a szerződés teljesítési kötelmeinek azonosítására.

▼M52

B54. Ha a licencadási ígéret a 26–30. bekezdés szerinti értelemben nem minősül a szerződésben ígért egyéb áruktól vagy szolgáltatásoktól különállónak, akkor azt a gazdálkodó egységnek az árukkal vagy szolgáltatásokkal együtt, egyetlen teljesítési kötelemként kell elszámolnia. A szerződésben ígért egyéb áruktól vagy szolgáltatásoktól nem különálló licencekre többek között az alábbi példák adhatók:

a) fizikai áru részét képező licenc, amely elengedhetetlen az áru felhasználásához; és

b) olyan licenc, amelyet a vevő csak a kapcsolódó szolgáltatással összefüggésben hasznosíthat (például a gazdálkodó egység által nyújtott olyan online szolgáltatás, amely licencadás révén lehetővé teszi, hogy a vevő hozzáférjen bizonyos tartalmakhoz).

B55. Ha a licenc nem különálló, akkor a gazdálkodó egységnek a 31–38. bekezdést kell alkalmaznia annak megállapítása céljából, hogy a teljesítési kötelem (amely az ígért licencet is tartalmazza) folyamatosan vagy konkrét időpontban kielégített teljesítési kötelem-e.

B56. Ha a licencadási ígéret a szerződésben ígért egyéb áruktól vagy szolgáltatásoktól különállónak minősül, és ezért elkülönült teljesítési kötelem, akkor a gazdálkodó egységnek meg kell állapítania, hogy a licenc vevőnek való átadására folyamatosan vagy konkrét időpontban kerül-e sor. Ennek meghatározásakor a gazdálkodó egységnek azt kell figyelembe vennie, hogy a vevőnek adott licencadási ígéret jellege szerint arra irányul-e, hogy a vevő számára biztosítsa a következők valamelyikét:

a) a gazdálkodó egység licencidőszak alatt létező szellemi tulajdonához való hozzáférés joga; vagy

b) a gazdálkodó egység licencadás időpontjában létező szellemi tulajdonának használati joga;

A gazdálkodó egység által tett ígéret jellegének meghatározása

▼M54

B57 [Törölve]

B58 A gazdálkodó egység licencadási ígérete jellege szerint arra irányul, hogy az alábbi összes feltétel teljesülésével hozzáférési jogot biztosítson a gazdálkodó egység szellemi tulajdonához:

▼M54

a) a szerződés előírja, vagy a vevő észszerűen azt várja, hogy a gazdálkodó egység olyan tevékenységeket fog végezni, amelyek jelentősen befolyásolják azt a szellemi tulajdont, amelyhez a vevő jogokat szerzett (lásd a B59. és B59A. bekezdést);

b) a licenccel adott jogok a vevőt közvetlenül kiteszik a gazdálkodó egység B58. bekezdés (a) pontja szerinti tevékenységeivel járó pozitív vagy negatív hatásoknak; és

c) a szóban forgó tevékenységek bekövetkezésükkel nem eredményezik áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadását (lásd a 25. bekezdést).

▼M52

B59. Azok a tényezők, amelyek alapján a vevő ésszerűen várhatná azt, hogy a gazdálkodó egység olyan tevékenységeket fog végezni, amelyek jelentősen befolyásolják a szellemi tulajdont, magukban foglalják a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatát, közzétett politikáit vagy konkrét nyilatkozatait. Noha nem döntő tényező, a vevő annak alapján is ésszerűen várhatná azt, hogy a gazdálkodó egység ilyen tevékenységeket fog végezni, ha a gazdálkodó egységet és a vevőt közös gazdasági érdek (például árbevétel-alapú jogdíj) köti össze azon szellemi tulajdon kapcsán, amelyhez a vevő jogokat szerzett.

▼M54

B59A A gazdálkodó egység tevékenységei jelentősen érintik a szellemi tulajdont, amelyre a vevő jogosultsággal rendelkezik, a következők valamelyikének fennállása esetén:

a) az ilyen tevékenységek várhatóan jelentősen módosítják a szellemi tulajdon formáját (például kialakítás vagy tartalom) vagy funkcióját (például egy adott funkció vagy feladat végrehajtásának képessége); vagy

b) a vevő azon képessége, hogy hasznot szerezzen a szellemi tulajdonból, jelentős mértékben az ilyen tevékenységekből fakad, vagy azoktól függ. Például, egy márka haszna gyakran a gazdálkodó egységnek a szellemi tulajdon értékének támogatását vagy fenntartását célzó folyamatos tevékenységéből fakad, vagy attól függ.

Ennek megfelelően, ha a szellemi tulajdon, amelyre a vevő jogosult, jelentős önálló funkcióval rendelkezik, az adott szellemi tulajdonból származó haszon jelentős része ebből a funkcióból fakad. Következésképpen, a vevő azon képességére, hogy hasznot szerezzen az adott szellemi tulajdonból nincs jelentős hatással a gazdálkodó egység tevékenysége, kivéve, ha e tevékenységek jelentősen módosítják a szellemi tulajdon formáját vagy funkcióját. A szellemi tulajdon azon típusai, amelyek gyakran rendelkeznek jelentős önálló funkcióval többek között az alábbiak: szoftverek, biológiai vegyületek vagy gyógyszerképletek, valamint elkészült médiatartalmak (például filmek, televíziós műsorok és zenei felvételek).

▼M52

B60. Ha teljesülnek a B58. bekezdés feltételei, akkor a gazdálkodó egységnek a licencadási ígéretet folyamatosan kielégített teljesítési kötelemként kell elszámolnia, mivel a vevő a teljesítés bekövetkeztével egyidejűleg megkapja és elfogyasztja a gazdálkodó egység általi, a szellemi tulajdonhoz való hozzáférés biztosítására irányuló teljesítésből származó hasznot (lásd a 35. bekezdés (a) pontját). A gazdálkodó egységnek a 39–45. bekezdést kell alkalmaznia azon megfelelő módszer kiválasztásához, amellyel értékelni tudja a hozzáférés biztosítására irányuló adott teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladást.

▼M52

B61. Ha nem teljesülnek a B58. bekezdés feltételei, akkor a gazdálkodó egység ígérete jellege szerint arra irányul, hogy a gazdálkodó egység licencadás időpontjában létező (formájú és funkciójú) szellemi tulajdonához biztosítson használati jogot a vevőnek. Ez azt jelenti, hogy a vevő a licenc átadásának időpontjában képes a licenc hasznosítására és lényegében a licencből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére. A gazdálkodó egységnek a szellemi tulajdonához való használati jog biztosítására irányuló ígéretet konkrét időpontban kielégített teljesítési kötelemként kell elszámolnia. A gazdálkodó egységnek a 38. bekezdést kell alkalmaznia annak a konkrét időpontnak a meghatározásához, amikor sor kerül a licenc vevőnek való átadására. A gazdálkodó egység szellemi tulajdonához használati jogot biztosító licenc kapcsán azonban nem jeleníthető meg bevétel azon időszak kezdete előtt, amelyben a vevő képes a licenc hasznosítására és hasznai megszerzésére. Például ha egy szoftverlicenc időtartama még azelőtt megkezdődik, hogy a gazdálkodó egység a vevőnek átadná (vagy más módon rendelkezésére bocsátaná) a szoftver közvetlen használatához szükséges kódot, akkor a gazdálkodó egység nem jeleníthet meg bevételt azelőtt, hogy az említett kódot átadná (vagy más módon rendelkezésre bocsátaná).

B62. A gazdálkodó egységnek az alábbi tényezőket figyelmen kívül kell hagynia annak meghatározásakor, hogy a licenc hozzáférési vagy használati jogot biztosít-e a gazdálkodó egység szellemi tulajdonához:

a) Időbeli, földrajzi vagy használati korlátozások – e korlátozások az ígért licenc jellemzőit határozzák meg, és nem azt, hogy a gazdálkodó egység folyamatosan vagy konkrét időpontban elégíti-e ki teljesítési kötelmét.

b) A gazdálkodó egység garanciavállalása arra, hogy érvényes szabadalommal rendelkezik a szellemi tulajdon vonatkozásában, és a szabadalmat meg fogja védeni a jogosulatlan felhasználással szemben – a szabadalom védelmére tett ígéret nem teljesítési kötelem, mivel a szabadalom védelme a gazdálkodó egység szellemitulajdon-eszközének értékét óvja, illetve bizonyosságot nyújt a vevőnek a tekintetben, hogy az átadott licenc megfelel a szerződésben ígért termékspecifikációnak.

Árbevétel-alapú vagy használatalapú jogdíjak

B63. Az 56–59. bekezdés követelményei ellenére a gazdálkodó egységnek a szellemi tulajdon licencéért ígért árbevétel-alapú vagy használatalapú jogdíj kapcsán csak akkor kell bevételt megjelenítenie, amikor (vagy amint) a következő két esemény közül a későbbi bekövetkezik:

a) a későbbi értékesítés vagy használat; és

b) kielégítetté (vagy részben kielégítetté) válik az a teljesítési kötelem, amelyhez az árbevétel-alapú vagy használatalapú jogdíjat részben vagy egészben allokálták.

▼M54

B63A A B63. bekezdésben említett, árbevétel-alapú vagy használatalapú jogdíjra vonatkozó követelmény akkor alkalmazandó, ha a jogdíj csak a szellemi tulajdon licencére vonatkozik, vagy a szellemi tulajdon licence a túlsúlyban lévő elem a jogdíj alapját képező elemek között (például a szellemi tulajdon licence túlsúlyban lévő elem a jogdíj tekintetében, ha a gazdálkodó egység észszerűen elvárja, hogy a vevő jelentősen több értéket tulajdonítson a licencnek, mint a jogdíj alá tartozó egyéb áruknak vagy szolgáltatásoknak).

▼M54

B63B Ha a B63A. bekezdésben foglalt követelmény teljesül, az árbevétel-alapú vagy használatalapú jogdíjból származó bevétel teljes mértékben elszámolható a B63. bekezdéssel összhangban. Ha a B63A. bekezdésben foglalt követelmény nem teljesül, az 50-59. bekezdésben említett, változó ellenérték követelményeket kell alkalmazni az árbevétel-alapú vagy használatalapú jogdíjra.

▼M52

Visszavásárlási megállapodások

B64. A visszavásárlási megállapodás olyan szerződés, amelynek keretében a gazdálkodó egység elad egy eszközt, de (ugyanazon szerződés vagy egy másik szerződés alapján) ígéretet tesz vagy opciója van az eszköz visszavásárlására. A visszavásárolt eszköz lehet az eredetileg a vevőnek értékesített eszköz, az eszközzel lényegében azonos eszköz, vagy egy olyan eszköz, amelynek az eredetileg értékesített eszköz egy komponense.

B65. A visszavásárlási megállapodások általában háromféle formát ölthetnek:

a) a gazdálkodó egység kötelme az eszköz visszavásárlására (forwardszerződés);

b) a gazdálkodó egység joga az eszköz visszavásárlására (vételi opció); és

c) a gazdálkodó egység kötelme az eszköz visszavásárlására, ha a vevő ezt kéri (eladási opció).

Forwardszerződés vagy vételi opció

B66. Ha a gazdálkodó egységnek kötelme vagy joga van az eszköz visszavásárlására (forwardszerződés vagy vételi opció), akkor a vevő nem gyakorol ellenőrzést az eszköz felett, mivel akkor is csak korlátozottan képes az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, ha az eszköz a birtokában van. Következésképpen a gazdálkodó egységnek a következő módok valamelyikén kell elszámolnia a szerződést:

a) az IAS 17 *Lízingek* standardnak megfelelően lízingként, ha a gazdálkodó egység az eredeti eladási árnál alacsonyabb áron képes vagy köteles az eszközt visszavásárolni; vagy

b) a B68. bekezdésnek megfelelően finanszírozási megállapodásként, ha a gazdálkodó egység az eredeti eladási árral azonos vagy annál magasabb áron képes vagy köteles az eszközt visszavásárolni;

B67. A visszavásárlási és az eladási ár összehasonlításakor a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a pénz időértékét.

B68. Ha a visszavásárlási megállapodás finanszírozási megállapodás, akkor a gazdálkodó egységnek továbbra is meg kell jelenítenie az eszközt, továbbá a vevőtől kapott ellenérték kapcsán pénzügyi kötelezettséget is meg kell jelenítenie. A vevőtől kapott ellenérték és a vevőnek fizetendő ellenérték különbségét a gazdálkodó egységnek kamatként kell megjelenítenie, továbbá adott esetben feldolgozási vagy tartási költségként (például biztosítás esetében).

B69. Ha az opció felhasználatlanul lejár, a gazdálkodó egységnek ki kell vezetnie a kötelezettséget, és bevételt kell megjelenítenie.

▼M52

Eladási opció

B70. Ha a gazdálkodó egység olyan kötelemmel rendelkezik, amelynek értelmében a vevő kérésére az eredeti eladási árnál alacsonyabb áron köteles visszavásárolni az eszközt (eladási opció), akkor szerződéskötéskor figyelembe kell vennie, hogy a vevőnek jelentős gazdasági ösztönzője van-e e joga érvényesítésére. Ha a vevő érvényesíti e jogát, az azt jelenti, hogy a vevő gyakorlatilag az eszköz adott ideig történő használatáért fizet ellenértéket a gazdálkodó egységnek. Ha tehát a vevőnek jelentős gazdasági ösztönzője van e joga érvényesítésére, akkor a gazdálkodó egységnek a megállapodást az IAS 17 standardnak megfelelően lízingként kell elszámolnia.

B71. A gazdálkodó egységnek annak megállapítja céljából, hogy a vevőnek jelentős gazdasági ösztönzője van-e joga érvényesítésére, számos tényezőt kell figyelembe vennie, egyebek mellett a visszavásárlási ár és az eszköz várható piaci értéke közötti kapcsolatot a visszavásárlás napján, továbbá a jog lejáratáig hátralévő idő hosszát. Ha például a visszavásárlási ár várhatóan jelentősen meghaladja az eszköz piaci értékét, az azt jelezheti, hogy a vevőnek jelentős gazdasági ösztönzője van az opció lehívására.

B72. Ha a vevőnek nincs jelentős gazdasági ösztönzője arra, hogy jogát az eszköz eredeti eladási áránál alacsonyabb ár mellett érvényesítse, akkor a gazdálkodó egységnek a megállapodást a B20–B27. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia, mintha a termék visszaküldési joggal történő értékesítéséről lenne szó.

B73. Ha az eszköz visszavásárlási ára az eredeti eladási árral azonos vagy annál magasabb, és meghaladja az eszköz várható piaci értékét, a szerződés gyakorlatilag finanszírozási megállapodás, és ezért azt a B68. bekezdésnek megfelelően kell elszámolni.

B74. Ha az eszköz visszavásárlási ára az eredeti eladási árral azonos vagy annál magasabb, és nem éri el az eszköz várható piaci értékét, továbbá a vevőnek nincs jelentős gazdasági ösztönzője arra, hogy jogát érvényesítse, akkor a gazdálkodó egységnek a megállapodást a B20–B27. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia, mintha a termék visszaküldési joggal történő értékesítéséről lenne szó.

B75. A visszavásárlási és az eladási ár összehasonlításakor a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a pénz időértékét.

B76. Ha az opció felhasználatlanul lejár, a gazdálkodó egységnek ki kell vezetnie a kötelezettséget, és bevételt kell megjelenítenie.

Bizományi szerződések

B77. Ha a gazdálkodó egység a végfelhasználónak történő értékesítés céljából másik félnek (például kereskedőnek vagy forgalmazónak) szállítja le a terméket, akkor értékelnie kell, hogy a másik fél a szóban forgó időpontban ellenőrzést szerzett-e a termék felett. Ha a másik fél nem szerzett ellenőrzést a termék felett, azt bizományosi szerződés keretében tartottnak lehet értékelni. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység nem jeleníthet meg bevételt a bizományosi szerződés keretében a másik félnek leszállított termék kapcsán.

▼**M52**

B78. Azon jelek, amelyek arra utalnak, hogy a megállapodás bizományosi szerződés, többek között az alábbiakat foglalják magukban:

a) a termék felett egy meghatározott esemény – például a kereskedő vevője számára történő termékértékesítés – bekövetkeztéig vagy egy meghatározott időszak leteltéig a gazdálkodó egység gyakorol ellenőrzést;

b) a gazdálkodó egység képes előírni a termék visszaküldését vagy harmadik fél (például másik kereskedő) számára való átadását; és

c) a kereskedőnek nincsen feltétel nélküli kötelme a termék kifizetésére (noha köteles lehet letét kifizetésére).

Megőrzéses értékesítési megállapodások

B79. A megőrzéses értékesítési megállapodás olyan szerződés, amelynek keretében a gazdálkodó egység a terméket leszámlázza a vevőnek, de azt a vevőnek való jövőbeli átadás időpontjáig a birtokában tartja. A vevő például azért kérheti a gazdálkodó egységet ilyen szerződés megkötésére, mert nincs elég raktárkapacitása a termék számára, vagy mert gyártási ütemtervei késedelmet szenvednek.

B80. A termék átadására irányuló teljesítési kötelem kielégítési időpontjának meghatározása céljából a gazdálkodó egységnek azt kell értékelnie, hogy a vevő mikor szerez ellenőrzést a termék felett (lásd a 38. bekezdést). Egyes szerződések esetében az ellenőrzés átadására vagy a terméknek a vevő telephelyére való leszállításakor, vagy a termék szállításakor kerül sor, a szerződés feltételeitől függően (ideértve a leszállítási és a szállítási feltételeket). Egyes szerződések esetében azonban a vevő akkor is ellenőrzést szerezhet a termék felett, ha az a gazdálkodó egység birtokában marad. A vevő ebben az esetben úgy is képes az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, ha úgy döntött, hogy nem él a termék birtokba vételének jogával. Következésképpen a gazdálkodó egység nem gyakorol ellenőrzést a termék felett. A gazdálkodó egység ilyenkor a vevő eszközére vonatkozó megőrzési szolgáltatást nyújt a vevőnek.

B81. Ahhoz, hogy a vevő megőrzéses értékesítési megállapodás keretében ellenőrzést szerezzen a termék felett, a 38. bekezdés követelményei mellett az alábbi összes feltételnek is teljesülnie kell:

a) a megőrzéses értékesítési megállapodás okának lényegesnek kell lennie (például azt a vevőnek kell kérnie);

b) a terméket elkülönülten azonosítani kell mint a vevőhöz tartozó terméket;

c) a terméket folyamatosan a vevőnek való átadásra kész állapotban kell tartani; és

d) a gazdálkodó egység nem lehet képes a termék hasznosítására vagy más vevőnek való átirányítására.

▼M52

B82. Ha a gazdálkodó egység bevételt jelenít meg egy termék megőrzéses értékesítési megállapodás keretében való eladásáért, akkor meg kell fontolnia, hogy vannak-e olyan, a 22–30. bekezdésnek megfelelő fennmaradó teljesítési kötelmei (például megőrzési szolgáltatásokkal kapcsolatban), amelyekhez a 73–86. bekezdésnek megfelelően hozzá kell rendelnie az ügyleti ár egy részét.

Vevő általi elfogadás

B83. A 38. bekezdés (e) pontjának megfelelően egy eszköz vevő általi elfogadása jelezheti, hogy a vevő ellenőrzést szerzett az eszköz felett. A vevő általi elfogadásra vonatkozó kikötések révén a vevő elállhat a szerződéstől, vagy a gazdálkodó egységet jótállásra kötelezheti, ha az áru vagy szolgáltatás nem felel meg a vállalt termékspecifikációnak. A gazdálkodó egységnek az ilyen kikötéseket figyelembe kell vennie annak értékelésekor, hogy a vevő mikor szerez ellenőrzést az áru vagy szolgáltatás felett.

B84. Ha a gazdálkodó egység objektíven meg tudja állapítani, hogy az áru vagy szolgáltatás a szerződésben foglalt termékspecifikációnak megfelelően átadásra került a vevő számára, akkor a vevő általi elfogadás csak formaság, amely nem befolyásolja a gazdálkodó egységet annak meghatározásában, hogy a vevő mikor szerzett ellenőrzést az áru vagy szolgáltatás felett. Ha például a vevő általi elfogadásra vonatkozó kikötés meghatározott méretre és súlyra vonatkozó feltételeket ír elő, akkor a gazdálkodó egység még a vevő általi elfogadás megerősítése előtt meg tudja állapítani, hogy e feltételek teljesülnek-e. A gazdálkodó egység hasonló árukra vagy szolgáltatásokra vonatkozó szerződésekkel kapcsolatos tapasztalatai is bizonyítékul szolgálhatnak arra, hogy a vevőnek nyújtott áru vagy szolgáltatás megfelel a szerződésben vállalt termékspecifikációnak. A gazdálkodó egységnek akkor is meg kell fontolnia, hogy vannak-e fennmaradó teljesítési kötelmei (például berendezés üzembe helyezésére), és értékelnie kell, hogy azokat elkülönülten kell-e elszámolnia, ha a bevételt már a vevő általi elfogadás előtt megjeleníti.

B85. Ha azonban a gazdálkodó egység nem tudja objektíven megállapítani, hogy a vevőnek nyújtott áru vagy szolgáltatás megfelel a szerződésben vállalt termékspecifikációnak, akkor a vevő általi elfogadás beérkezéséig arra sem tud következtetni, hogy a vevő ellenőrzést szerzett a termék felett. Ennek oka, hogy a gazdálkodó egység ilyen esetben nem tudja megállapítani, hogy a vevő képes-e az áru vagy szolgáltatás hasznosítására, és lényegében az áruból vagy szolgáltatásból származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére.

B86. Ha a gazdálkodó egység próba vagy értékelés céljából szállít le termékeket vevőjének, aki a próbaidő lejártáig ellenértéket fizetni sem köteles, akkor a termék vevő általi elfogadásáig vagy a próbaidő lejártáig nem tekinthető megtörténtnek a termék feletti ellenőrzés vevőnek való átadása.

Alábontott bevétel közzététele

B87. A 114. bekezdés előírása szerint a gazdálkodó egységnek a vevői szerződések kapcsán megjelenített bevételeket alá kell bontania olyan kategóriákba, amelyek bemutatják, hogy a gazdasági tényezők miként befolyásolják a bevételek és cash flow-k jellegét, összegét, ütemezését és bizonytalanságát. Következésképpen az, hogy a gazdálkodó egység bevételét az ilyen célú közzététel érdekében milyen

▼**M52**

mértékben kell alábontani, azoktól a tényektől és körülményektől függ, amelyek a gazdálkodó egység vevői szerződéseit jellemzik. Előfordulhat, hogy egyes gazdálkodó egységeknek egynél több kategóriatípust kell alkalmazniuk a 114. bekezdésben foglalt bevétel-alábontási célkitűzés teljesítéséhez. Az is előfordulhat, hogy más gazdálkodó egységeknek elég egy kategóriatípust alkalmazniuk a bevétel-alábontási célkitűzés teljesítéséhez.

B88. A gazdálkodó egységnek a bevétel alábontásához használt kategóriatípus(ok) kiválasztásakor figyelembe kell vennie, hogy más célokra miként mutatta be a bevételeire vonatkozó információkat, ideértve az alábbiak összességét:

a) a pénzügyi kimutatásokon kívüli közzétételek (például nyereségelőrejelzések, éves jelentések vagy befektetői tájékoztatók);

b) az operatív szegmensek pénzügyi teljesítményének értékelése céljából a legfőbb döntéshozó által rendszeresen áttekintett információk; és

c) a B88. bekezdés (a) és (b) pontjában azonosított információtípusokhoz hasonló egyéb információk, amelyeket a gazdálkodó egység vagy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak felhasználói használnak a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékeléséhez vagy erőforrás-allokációs döntések meghozatalához.

B89. A megfelelő kategóriák többek között például az alábbiakat foglalhatják magukban:

a) áru- vagy szolgáltatástípus (például főbb termékcsoportok);

b) földrajzi régió (például ország vagy régió);

c) piac vagy vevőtípus (például kormányzati és nem kormányzati vevők);

d) szerződéstípus (például rögzített áras szerződések és idő- és alapanyagigényen alapuló szerződések);

e) szerződéses időtartam (például rövid és hosszú távú szerződések);

f) az áruk vagy szolgáltatások átadásának ütemezése (például a vevőnek konkrét időpontban átadott árukból vagy szolgáltatásokból származó bevételek és a vevőnek folyamatosan átadott árukból vagy szolgáltatásokból származó bevételek); és

g) értékesítési csatornák (például közvetlenül a vevőknek eladott áruk és közvetítőkön keresztül eladott áruk).

▼M52

C. függelék

Hatálybalépés napja és áttérés

Ez a függelék a standard szerves részét képezi, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint a standard egyéb részei.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

C1. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a 2018. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves beszámolási időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység a jelen standardot korábban alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M54

C1B A 2016 áprilisában kiadott, *Pontosítások az IFRS 15* Vevői szerződésekből származó bevétel standardhoz dokumentum által módosított bekezdések: 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 és C7, törölt bekezdés: B57 és hozzáadott bekezdések: B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A és C8A. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2018. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves beszámolási időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M52

ÁTTÉRÉS

▼M54

C2 A C3–C8A. bekezdésben foglalt áttérési követelmények alkalmazásában:

a) az első alkalmazás időpontja azon beszámolási időszak kezdete, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza a jelen standardot; és

b) a teljesített szerződés olyan szerződés, amelynek kapcsán a gazdálkodó egység átadott minden, az IAS 11 *Beruházási szerződések* és az IAS 18 *Bevételek* standardnak, valamint a kapcsolódó értelmezéseknek megfelelően azonosított árut vagy szolgáltatást.

▼M52

C3. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot az alábbi két módszer egyikével kell alkalmaznia:

a) minden bemutatott beszámolási időszak tekintetében visszamenőlegesen, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően, a C5. bekezdés szerinti megoldásokkal; vagy

b) visszamenőlegesen, a jelen standard első alkalmazásának halmozott hatását az első alkalmazás napján megjelenítve, a C7–C8. bekezdésnek megfelelően.

C4. Az IAS 8 standard 28. bekezdésének előírásai ellenére, a gazdálkodó egységnek a jelen standard első alkalmazásakor az IAS 8 standard 28. bekezdésének (f) pontjában előírt kvantitatív információt csak a jelen standard alkalmazásának első éves időszakát közvetlenül megelőző éves időszakra (a továbbiakban: közvetlenül megelőző időszak) kell bemutatnia, és csak akkor, ha a gazdálkodó egység a jelen standardot a C3. bekezdés (a) pontjának megfelelően alkalmazza visszamenőlegesen. A gazdálkodó egység bemutathatja ezt az információt a tárgyidőszak vagy korábbi összehasonlító időszakok vonatkozásában, de nem köteles ezt megtenni.

▼M54

C5. A gazdálkodó egység a jelen standardot a C3. bekezdés (a) pontjának megfelelően visszamenőlegesen alkalmazva az alábbi gyakorlati megoldások közül egyet vagy többet is választhat:

a) a gazdálkodó egységnek teljesített szerződések esetében nem kell újra megállapítania azokat a szerződéseket, amelyek

i. azonos éves beszámolási időszakban kezdődnek és végződnek; vagy

ii. teljesített szerződések a legkorábbi bemutatott időszak kezdetén.

b) a gazdálkodó egység változó ellenértékű teljesített szerződések esetében az összehasonlító beszámolási időszakok változó ellenértékösszegeinek becslése helyett használhatja a szerződés teljesítésének időpontjában érvényes ügyleti árat is.

c) a legkorábbi bemutatott időszak kezdetét megelőzően módosított szerződések esetén a gazdálkodó egységnek nem szükséges visszamenőlegesen újra megállapítania az adott szerződésmódosításokat a 20-21. bekezdésekkel összhangban. Ehelyett a legkorábbi bemutatott időszak kezdete előtt történt összes módosítás összesített hatását kell bemutatnia, amikor

i. azonosítja a kielégített és nem kielégített teljesítési kötelmeket;

ii. meghatározza az ügyleti árat; és

iii. allokálja az ügyleti árat a kielégített és nem kielégített teljesítési kötelmekre.

d) a gazdálkodó egységnek az első alkalmazás időpontja előtt bemutatott beszámolási időszakok esetében nem kell közzétennie a fennmaradó teljesítési kötelmekhez allokált ügyleti árat és annak ismertetését, hogy a gazdálkodó egység várakozása szerint mikor fogja ezt az összeget bevételként megjeleníteni (lásd a 120. bekezdést).

▼M52

C6. A gazdálkodó egységnek az általa választott, C5. bekezdés szerinti gyakorlati megoldásokat a bemutatott beszámolási időszakok mindegyikére következetesen kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek emellett közzé kell tennie a következő információkat:

a) a használt gyakorlati megoldásokat; és

b) az ésszerűen lehetséges mértékben az egyes használt megoldások alkalmazásának becsült hatására vonatkozó kvalitatív értékelést.

▼M54

C7. Ha a gazdálkodó egység a C3. bekezdés (b) pontjának megfelelően a jelen standard visszamenőleges alkalmazása mellett dönt, akkor a jelen standard első alkalmazásának halmozott hatását a felhalmozott eredmény (vagy a saját tőke más megfelelő komponense) nyitóegyenlegének kiigazításaként meg kell jelenítenie az első alkalmazás időpontját magában foglaló éves beszámolási időszak tekintetében. A gazdálkodó egység ezen áttérési módszer keretében választhatja, hogy a jelen standardot csak az első alkalmazás időpontjában (december 31-i évzárást alkalmazó gazdálkodó egység esetében például 2018. január 1-jén) még nem teljesített szerződésekre alkalmazza visszamenőlegesen.

▼M54

C7A. A C3. bekezdés b) pontjával összhangban ezt a standardot visszamenőlegesen alkalmazó gazdálkodó egység alkalmazhatja a C5. bekezdés c) pontjában bemutatott gyakorlati megoldást is az alábbiakra:

a) a legkorábbi bemutatott időszak kezdete előtt történt összes szerződésmódosítás; vagy

b) az első alkalmazás időpontja előtt történt összes szerződésmódosítás.

Ha a gazdálkodó egység e gyakorlati megoldást alkalmazza, a gazdálkodó egységnek a megoldást következetesen minden szerződésre alkalmaznia kell, és közzé kell tennie a C6. bekezdésben előírt információkat.

▼M52

C8. Ha a gazdálkodó egység a jelen standardot a C3. bekezdés (b) pontjának megfelelően alkalmazza visszamenőlegesen, akkor az első alkalmazás időpontját magukban foglaló éves beszámolási időszakok tekintetében a további két közzétételt is meg kell tennie:

a) azt, hogy a jelen standard alkalmazása milyen összegű változást okoz a tárgyidőszakban a pénzügyi kimutatás egyes tételsorain a változás előtt hatályban lévő IAS 11 és az IAS 18 standard, valamint a kapcsolódó értelmezések alkalmazásához képest; és

b) a C8. bekezdés (a) pontjában azonosított jelentős változások okainak ismertetését.

▼M54

C8A. A gazdálkodó egységnek a *Pontosítások az IFRS 15 standardhoz* dokumentumot (lásd C1B. bekezdés) visszamenőlegesen kell alkalmaznia az IAS 8 standarddal összhangban. A módosítások visszamenőleges alkalmazásával a gazdálkodó egységnek úgy kell alkalmaznia a módosításokat, mintha azok az első alkalmazás időpontjában az IFRS 15 standard részét képezték volna. Következésképpen, a gazdálkodó egység nem alkalmazza a módosításokat azokra a beszámolási időszakokra vagy szerződésekre, amelyekre az IFRS 15 standard követelményei a C2-C8. bekezdésekkel összhangban nem alkalmazandóak. Például, ha a gazdálkodó egység a C3. bekezdés b) pontjával összhangban az IFRS 15 standardot csak az első alkalmazás időpontjában még nem teljesített szerződésekre alkalmazza, akkor a gazdálkodó egység nem tünteti fel újra a teljesített szerződéseket az IFRS 15 standard első alkalmazásának időpontjában e módosítások hatására vonatkozóan.

▼M52

Hivatkozások az IFRS 9 standardra

C9. Ha a gazdálkodó egység alkalmazza a jelen standardot, de még nem alkalmazza az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardot, akkor a jelen standard IFRS 9 standardra való hivatkozásait az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

EGYÉB STANDARDOK VISSZAVONÁSA

C10. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi standardokat:

a) IAS 11 *Beruházási szerződések*;

b) IAS 18 *Bevételek*;

c) IFRIC 13 *Ügyfélhűségprogramok*;

d) IFRIC 15 *Ingatlan építésére vonatkozó megállapodások;*

e) IFRIC 18 *Ügyfelektől származó eszközátadások*; és

f) SIC-31 *Bevételek – reklámszolgáltatásokat magukban foglaló barterügyletek*.

▼B

IFRIC 1 ÉRTELMEZÉS

Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben

HIVATKOZÁSOK

▼M5

— IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* (2007-ben módosított)

▼B

— IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* (2003-ban módosított)

— IAS 23 *Hitelfelvételi költségek*

— IAS 36 *Eszközök értékvesztése* (2004-ben módosított)

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

HÁTTÉR

1. Számos gazdálkodó egységnek kötelmei állnak fenn az ingatlanok, gépek és berendezések egyes elemeinek leszerelésére, elszállítására és helyreállítására. A jelen értelmezés ezekre a kötelmekre „leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekként” hivatkozik. Az IAS 16 alapján az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének bekerülési értéke tartalmazza az eszköz leszerelésének, elszállításának, és a helyszín helyreállításának előzetesen becsült költségeit, amelyre a gazdálkodó egység kötelme az eszköz megszerzésekor, vagy annak meghatározott időn keresztül, a készletek előállításától eltérő célra történő felhasználása miatt keletkezik. Az IAS 37 arra vonatkozóan tartalmaz előírásokat, hogy hogyan kell értékelni a leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségeket. A jelen értelmezés útmutatást nyújt arra vonatkozóan, hogy a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségek értékelésében bekövetkező változások hatásait hogyan számolják el.

HATÓKÖR

2. A jelen értelmezés a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségek értékelésében bekövetkező azon változásokra vonatkozik, amelyeket:

   (a) az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének bekerülési értéke részeként jelenítettek meg az IAS 16-nak megfelelően; és

   (b) kötelezettségként jelenítettek meg az IAS 37-nek megfelelően.

   Például leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettség állhat fenn valamely termelőüzem leszerelésére, egy környezeti kár helyreállítására a kitermelő iparágakban, vagy egy berendezés elszállítására vonatkozóan.

KÉRDÉS

3. A jelen értelmezés azzal foglalkozik, hogy hogyan kell elszámolni az alábbi olyan események hatásait, amelyek megváltoztatják a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettséget:

   (a) a kötelezettség rendezéséhez szükséges gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások becsült kiáramlásában (pl. cash flow-kban) bekövetkező változás;

▼B

(b) az IAS 37 standard 47. bekezdésében meghatározott aktuális piaci alapú diszkontráta megváltozása (ebbe beleértendők a pénz időértékében, valamint a kötelezettségre konkrétan vonatkozó kockázatokban bekövetkező változások); és

(c) az a növekedés, amely az idő múlását tükrözi (ezt a diszkont lebontásának is nevezik).

KONSZENZUS

4. Egy meglévő leszerelési, helyreállítási vagy hasonló kötelezettségben bekövetkező olyan változásokat, amelyek egy kötelezettség rendezéséhez szükséges gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásai becsült ütemezésének vagy összegének megváltozása, vagy a diszkontrátában bekövetkező változás miatt következtek be, az alábbi 5–7. bekezdéssel összhangban kell elszámolni.

5. Amennyiben a kapcsolódó eszközt a bekerülésiérték-modell alkalmazásával értékelik:

(a) a (b) bekezdést is figyelembe véve a kötelezettségben bekövetkező változásokat a kapcsolódó eszköz bekerülési értékéhez a tárgyidőszakban hozzá kell adni, vagy abból azt le kell vonni;

(b) az eszköz bekerülési értékéből levont összeg nem haladhatja meg az eszköz könyv szerinti értékét. Amennyiben a kötelezettség csökkenésének mértéke meghaladja az eszköz könyv szerinti értékét, a többletet azonnal az eredményben kell elszámolni;

(c) amennyiben a módosítás eredményeként az eszköz bekerülési értéke növekszik, a gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell, hogy ez arra utaló jelzés-e, hogy az eszköz új könyv szerinti értéke esetleg nem fog teljes mértékben megtérülni. Amennyiben ez egy ilyen jelzés, a gazdálkodó egységnek el kell végeznie az eszköz értékvesztés szempontjából történő vizsgálatát, felbecsülve annak megtérülő értékét, és az esetleges értékvesztés miatti veszteségeket az IAS 36 szerint kell elszámolnia.

6. Amennyiben a kapcsolódó eszközt az átértékelési modell alkalmazásával értékelik:

(a) a kötelezettségben bekövetkező változások a korábban az adott eszközre vonatkozóan elszámolt átértékelési többletet vagy hiányt módosítják oly módon, hogy:

► **M5** i. a kötelezettségben bekövetkező csökkenést (a (b) bekezdés figyelembevételével) az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni, és az növeli a saját tőkén belüli átértékelési többletet, ◄ kivéve, ha az egy korábban az eszközre vonatkozóan az eredményben elszámolt átértékelési hiányt ír vissza, mely esetben azt az eredményben kell elszámolni;

ii. a kötelezettségben bekövetkező növekedést az eredményben kell elszámolni, kivéve, ha azt az adott eszközre vonatkozó átértékelési többlet követel egyenlege ► **M5** mértékéig az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni, és az csökkenti a gazdálkodó egységen belüli átértékelési többletet. ◄

(b) abban az esetben, ha a kötelezettségben bekövetkező csökkenés mértéke meghaladja azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor mutattak volna ki, ha az eszköz értékét a bekerülésiérték-modell alapján határozták volna meg, a többletet azonnal az eredményben kell elszámolni;

▼B

(c) a kötelezettség mértékében bekövetkező változás arra utaló jelzés, hogy szükséges lehet átértékelni az eszközt annak érdekében, hogy a könyv szerinti érték ne térjen el jelentősen attól az összegtől, amelyet a ►M5 beszámolási időszak végén ◄ a valós érték alkalmazásával állapítottak volna meg. ►M5 Bármely ilyen átértékelést figyelembe kell venni az (a) albekezdés alapján az eredményben, valamint az egyéb átfogó jövedelemben elszámolandó megjelenített összeg meghatározásánál. Amennyiben szükséges az átértékelés, az azonos csoportba tartozó valamennyi eszközt át kell értékelni; ◄

▼M5

(d) Az IAS 1 standard előírja, hogy az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban az egyéb átfogó jövedelem minden egyes tételét közzé kell tenni. Az ezen előírásnak való megfelelés során az átértékelési többletnek a kötelezettség változásából eredő változását elkülönülten kell azonosítani, és mint ilyet kell közzétenni.

▼B

7. Az eszköz korrigált értékcsökkenthető értékét az eszköz hasznos élettartama alatt értékcsökkentik. Ily módon, amint a kapcsolódó eszköz elérte hasznos élettartama végét, a kötelezettségben bekövetkező valamennyi későbbi változást azok felmerülése időpontjában, az eredményben kell elszámolni. Ez a bekerülésiérték-modellre és az átértékelési modellre egyaránt vonatkozik.

▼M1

8 A diszkont időszakonként történő lebontását annak felmerülése időpontjában, a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni finanszírozási költségként. Az IAS 23 szerinti aktiválás nem megengedett.

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

9. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2004. szeptember 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység egy 2004. szeptember 1-je előtti kezdődő időszakra alkalmazza az értelmezést, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M5

9A. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 6. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼B

ÁTTÉRÉS

10. A számviteli politikában bekövetkező változásokat az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard előírásai alapján kell elszámolni ([1]).

([1]) Amennyiben a gazdálkodó egység a jelen értelmezést egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, akkor az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standard korábbi verziójának rendelkezéseit kell követnie, kivéve ha a gazdálkodó egység a standard módosított verzióját már egy korábbi időszakra alkalmazni kezdte.

▼B

IFRIC 2 ÉRTELMEZÉS

Tagi részesedések a szövetkezeti gazdálkodó egységekben és hasonló instrumentumok

HIVATKOZÁSOK

— IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* (2003-ban módosított) ([1])

▼M53

———————

— IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*

▼M33

— IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés*

▼B

HÁTTÉR

1. Szövetkezeteket és más hasonló gazdálkodó egységeket közös gazdasági vagy társadalmi igények kielégítése céljából alapítanak. A törvények általában olyan társulásként határozzák meg a szövetkezetet, amelynek célja a tagok gazdasági fejlődésének elősegítése, közös üzleti tevékenység útján (az önsegítés elve). A tagok érdekeltségeit a szövetkezetben gyakran a tagi részesedésekként, egységekként vagy hasonló módon jellemzik, és azokra az alábbiak „tagi részesedésként” hivatkoznak.

2. Az IAS 32 határozza meg a pénzügyi instrumentumok pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként való besorolásának elveit. Ezek az elvek különösen vonatkoznak az olyan eladható instrumentumok besorolására, amelyek tulajdonosa eladhatja azokat a kibocsátónak, pénzeszköz vagy más pénzügyi instrumentum ellenében. Ezen elvek alkalmazása a szövetkezeti egységekben lévő tagi részesedésekre és hasonló instrumentumokra nehéz. A Nemzetközi Számviteli Standard Testület támogatói segítséget kértek annak megértésében, hogyan alkalmazhatók az IAS 32 elvei a tagi részesedésekre és a bizonyos tulajdonságokkal rendelkező, hasonló instrumentumokra, valamint azokra a körülményekre vonatkozóan, amelyek fennállásakor ezek a tulajdonságok befolyásolják a kötelezettségként vagy saját tőkeként való besorolást.

HATÓKÖR

3. Ez az értelmezés az IAS 32 hatókörébe tartozó pénzügyi instrumentumokra vonatkozik, beleértve a szövetkezeti egységek tagjai részére kibocsátott olyan pénzügyi instrumentumokat is, amelyek bizonyítékul szolgálnak a tagoknak a gazdálkodó egységben lévő tulajdoni érdekeltségeire. Ez az értelmezés nem vonatkozik a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban teljesítendő vagy teljesíthető pénzügyi instrumentumokra.

KÉRDÉS

4. Számos pénzügyi instrumentum, beleértve a tagi részesedéseket is, tőketulajdonságokkal rendelkezik, mint például szavazati jog vagy részvételi jog az osztalék felosztásban. Bizonyos pénzügyi instrumentumok biztosítják a tulajdonos számára a jogot, hogy pénzeszközre vagy más pénzügyi eszközre váltsa vissza őket, de visszaváltásuk korlátozott lehet. Hogyan kell értékelni ezeket a visszaváltási feltételeket annak meghatározásakor, hogy a pénzügyi instrumentumokat kötelezettségként vagy saját tőkeként kell-e besorolni?

([1]) ►M6 2005 augusztusában az IAS 32 standard elnevezése IAS 32 Pénzügyi instrumentumok bemutatása elnevezésre változott. 2008 februárjában az IASB módosította az IAS 32 standardot. A módosítással előírta, hogy a tőkeinstrumentumok körébe sorolandók azok az instrumentumok, amelyek rendelkeznek az IAS 32 standard 16A. és 16B., illetve 16C. és 16D. bekezdése szerinti valamennyi tulajdonsággal és megfelelnek az azokban foglalt valamennyi feltételnek. ◄

▼B

KONSZENZUS

5. A pénzügyi instrumentum (beleértve a szövetkezeti egységekben lévő tagi részesedéseket is) tulajdonosának a visszaváltásra vonatkozó szerződéses joga önmagában nem követeli meg, hogy a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettségként legyen besorolva. Ehelyett a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumra vonatkozó minden feltételt meg kell vizsgálnia annak meghatározásához, hogy az pénzügyi kötelezettségnek vagy saját tőkének minősül-e. E feltételek közé tartoznak a vonatkozó helyi törvények és szabályozások, valamint a gazdálkodó egységnek a besorolás időpontjában érvényes irányítási alapszerződése, viszont nem tartoznak ide az ilyen törvények, szabályozások vagy az alapszerződés várható jövőbeni módosításai.

▼M6

6. A tagoknak azok az üzletrészei, amelyek saját tőkének minősülnének, ha a tagoknak nem lenne joguk a visszaváltásra, saját tőkének számítanak abban az esetben, ha a 7. és 8. bekezdésben foglalt feltételek bármelyike fennáll, vagy a tagok üzletrészei rendelkeznek az IAS 32 standard 16A. és 16B., illetve 16C. és 16D. bekezdése szerinti valamennyi tulajdonsággal és megfelelnek az azokban foglalt valamennyi feltételnek. A látra szóló betétek, ezek között a folyószámlák, a letéti számlák és a tagok vevőként folytatott tevékenysége során létrejövő hasonló szerződések, a gazdálkodó egység pénzügyi kötelezettségei.

▼B

7. A tagi részesedések saját tőkének számítanak, ha a gazdálkodó egységnek feltétel nélküli joga van a tagi részesedések visszaváltásának visszautasítására.

8. A helyi törvények és szabályozások, valamint a gazdálkodó egység irányítási alapszerződése többféle tilalmat határozhat meg a tagi részesedések visszaváltására vonatkozóan, pl. feltétel nélküli tilalmakat vagy likviditási kritériumokon alapuló tilalmakat. Ha a visszaváltást helyi törvény, szabályozás vagy a gazdálkodó egység irányítási alapszerződése feltétel nélkül tiltja, akkor a tagi részesedések saját tőkének számítanak. Ugyanakkor a helyi törvény, szabályozás vagy a gazdálkodó egység irányítási alapszerződésének olyan kikötései, amelyek csak bizonyos feltételek – pl. likviditási korlátok – teljesülésekor (vagy nem teljesülésekor) tiltják a visszaváltást, nem jelentik azt, hogy a tagi részesedések saját tőkének minősülnek.

▼M6

9. A feltétel nélküli tilalom lehet abszolút érvényű, ha mindennemű visszaváltást tilt. A feltétel nélküli tilalom lehet részleges, ha tiltja a tagok üzletrészeinek visszaváltását abban az esetben, ha a visszaváltás a tagsági üzletrészek darabszámának vagy a tagok üzletrészeiből befizetett tőke összegének meghatározott szint alá esését okozná. A tagok üzletrészeinek a visszaváltási tilalom alá eső részt meghaladó része kötelezettség, kivéve, ha a gazdálkodó egységnek a 7. bekezdésben meghatározott feltétel nélküli joga van a visszaváltás visszautasítására, vagy a tagok üzletrésze rendelkezik z IAS 32 standard 16A. és 16B., illetve 16C. és 16D. bekezdése szerinti valamennyi tulajdonsággal és megfelelnek az azokban foglalt valamennyi feltételnek. Bizonyos esetekben a visszaváltási tilalom alá eső üzletrészek száma vagy a tagok üzletrészeiből befizetett tőke összege időről időre változhat. A visszaváltási tilalom ilyen változása a pénzügyi kötelezettségek és a saját tőke közötti átsoroláshoz vezet.

▼B

10. A kezdeti megjelenítéskor a gazdálkodó egység valós értéken értékeli a visszaváltásra vonatkozó pénzügyi kötelezettségét. Visszaváltási tulajdonsággal rendelkező tagi részesedések esetén a gazdálkodó egység a visszaváltásra vonatkozó pénzügyi kötelezettség valós értékét nem határozhatja meg alacsonyabb értéken, mint az irányítási alapszerződése visszaváltási rendelkezései vagy a vonatkozó jogszabályok alapján maximálisan fizetendő összeg, attól az első időponttól diszkontálva, amikortól az összeg kifizetése igényelhető (lásd a 3. példa).

▼M36

11. Ahogy azt az IAS 32 standard 35. bekezdése megköveteli, a tőkeinstrumentumok tulajdonosainak történő felosztásokat közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni. A pénzügyi kötelezettségként besorolt pénzügyi instrumentumokhoz kapcsolódó kamatok, osztalékok és más megtérülések költségek, függetlenül attól, hogy ezek a kifizetett összegek jogilag osztaléknak, kamatnak vagy másnak minősülnek-e.

▼B

12. A. függelék, amely a konszenzus szerves részét képezi, példákat hoz a konszenzus alkalmazására.

KÖZZÉTÉTEL

13. Ha a visszaváltási tilalom változása a pénzügyi kötelezettségek és a saját tőke közötti átsoroláshoz vezet, a gazdálkodó egységnek elkülönítetten közzé kell tennie az átsorolás összegét, időzítését és okát.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

14. Ezen értelmezés hatálybalépésének napja és áttérési követelményei megegyeznek a (2003-ban módosított) IAS 32-re vonatkozókkal. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység a jelen értelmezést egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie. A jelen értelmezést visszamenőlegesen kell alkalmazni.

▼M6

14A. A gazdálkodó egység a 6., 9., A1. és A12. bekezdés módosításait a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra köteles alkalmazni. Amennyiben egy gazdálkodó egység a 2008 februárjában kihirdetett (az IAS 32 és az IAS 1 standard módosításait tartalmazó) *Visszaadható pénzügyi instrumentumok és felszámoláskor felmerülő kötelezettségek* standard módosulásait korábbi időszakra alkalmazza, a 6., 9., A1. és A12. bekezdésben szereplő módosítást is köteles az adott korábbi időszakra alkalmazni.

▼M33

16. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította az A8. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M36

17. A 2012 májusában közzétett *Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus* módosította a 11. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően visszamenőleg kell alkalmaznia a 2013. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza az IAS 32 standardnak az *Éves javítások: 2009–2011. évi ciklus* részét képező módosítását, akkor a 11. bekezdés módosítását is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M53

19. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította az A8. és A10. bekezdést és törölte a 15. és a 18. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

Függelék

A konszenzus alkalmazásának példái

Ez a függelék az értelmezés szerves részét képezi.

▼M6

A1. A jelen függelék az IFRIC-konszenzus alkalmazásának hét példáját mutatja be. Ezek a példák nem alkotnak kimerítő körű listát; más tényállások is előfordulhatnak. Minden példa arra a feltételezésre épül, hogy a példában szereplő tényeken kívül nincsenek olyan egyéb feltételek, amelyek értelmében a pénzügyi instrumentumot a pénzügyi kötelezettségek közé kellene sorolni, valamint hogy a pénzügyi instrumentum nem rendelkezik az IAS 32 standard 16A. és 16B., illetve 16C. és 16D. bekezdései szerinti összes tulajdonsággal és nem felel meg az azokban foglalt összes feltételnek.

▼B

FELTÉTEL NÉLKÜLI JOG A VISSZAVÁLTÁS VISSZAUTASÍTÁSÁRA (7. bekezdés)

1. példa

Tények

A2. A gazdálkodó egység alapszerződése kimondja, hogy a visszaváltásra a gazdálkodó egység kizárólagos rendelkezése alapján kerül sor. Az alapszerződés nem tartalmaz a rendelkezésre vonatkozó további kifejtést vagy korlátozást. Mind ez idáig a gazdálkodó egység sohasem tagadta meg a tagi részesedések visszaváltását, bár az irányító testület rendelkezik az ehhez szükséges joggal.

Besorolás

A3. A gazdálkodó egységnek feltétel nélküli joga van a visszaváltás visszautasítására és a tagi részesedések saját tőkének számítanak. Az IAS 32 felállítja a besorolásnak a pénzügyi instrumentum feltételein alapuló alapelveit, és megjegyzi, hogy a diszkrecionális kifizetések gyakorlata vagy szándéka nem váltja ki a kötelezettségkénti besorolást. Az IAS 32 standard AG26. bekezdése kimondja:

A nem visszaváltható elsőbbségi részvények esetén a megfelelő besorolást a részvényekhez esetlegesen kapcsolódó egyéb jogok határozzák meg. A besorolás a szerződéses megállapodás tartalmának, valamint a pénzügyi kötelezettség és a tőkeinstrumentum fogalmainak összevetésén alapul. Amennyiben az elsőbbségi részvényekre történő halmozódó vagy nem halmozódó kifizetésekről a kibocsátó határoz, úgy a részvények tőkeinstrumentumnak minősülnek. Az elsőbbségi részvények tőkeinstrumentumként vagy pénzügyi kötelezettségként való besorolására nincs hatással például:

(a) a korábbi nyereségfelosztási gyakorlat;

(b) a jövőbeni nyereségfelosztásra vonatkozó szándék;

(c) a kibocsátó törzsrészvényeinek árára gyakorolt esetleges negatív hatás, amennyiben nem kerül sor nyereségfelosztásra (a törzsrészvények utáni osztalékkifizetésre vonatkozó korlátozás miatt, ha az elsőbbségi részvények után nem történik osztalék kifizetés);

(d) a kibocsátó tartalékainak összege;

(e) a kibocsátó valamely időszakra vonatkozó eredmény várakozása; vagy

(f) a kibocsátó arra való képessége vagy képtelensége, hogy az adott időszak eredményének összegét befolyásolja.

2. példa

Tények

A4. A gazdálkodó egység alapszerződése kimondja, hogy a visszaváltásra a gazdálkodó egység kizárólagos rendelkezése alapján kerül sor. Az alapszerződés azonban kijelenti, hogy a visszaváltási kérelem jóváhagyása automatikus, kivéve, ha a gazdálkodó egység nem képes a likviditásra vagy a tartalékolásra vonatkozó helyi szabályozás megsértése nélkül fizetni.

Besorolás

A5. A gazdálkodó egységnek nincs feltétel nélküli joga a visszaváltás visszautasítására és a tagi részesedések pénzügyi kötelezettségek. A fent részletezett korlátozások a gazdálkodó egységnek a kötelezettsége rendezésére vonatkozó képességén alapulnak. A visszaváltást csak akkor korlátozzák, ha a likviditási vagy tartalékolási követelmények nem teljesülnek, és abban az esetben is csak a teljesülés időpontjáig. Ebből következően az IAS 32 által lefektetett elveknek megfelelően nem eredményezik a pénzügyi instrumentum saját tőkeként való besorolását. Az IAS 32 standard AG25. bekezdése kimondja:

▼B

Elsőbbségi részvényeket különféle jogokkal lehet kibocsátani. Az elsőbbségi részvény pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként történő besorolására vonatkozó döntés meghozatalakor a gazdálkodó egység felméri a részvényhez kapcsolódó jogokat, hogy megállapítsa, rendelkezik-e a részvény a pénzügyi kötelezettségek alapvető jellegzetességével. Például egy elsőbbségi részvény, amely meghatározott időpontban, vagy a részvényes választása alapján visszaváltandó, megfelel a pénzügyi kötelezettség definíciójának, mivel a kibocsátónak kötelezettsége áll fenn pénzügyi eszközöket átadni a részvények birtokosainak. *Az, hogy a kibocsátó a szerződésben megjelölt időpontban akár forráshiány, törvényes korlátozás, vagy elegendő nyereség vagy tartalék rendelkezésre állása hiányában nem képes eleget tenni az elsőbbségi részvény törlesztésével kapcsolatos kötelmének, nem teszi semmissé a kötelmet.* [Kiemelés hozzáadva]

A VISSZAVÁLTÁSRA VONATKOZÓ TILALMAK (8. és 9. bekezdés)

3. példa

Tények

A6. A szövetkezeti egység különböző időpontokban és különböző összegekre vonatkozóan az alábbi részesedéseket bocsátotta ki tagjai részére:

(a) 20X1. január 1-jén 100 000 részesedés, egyenként 10 CU értékben (1 000 000 CU);

(b) 20X2. január 1-jén 100 000 részesedés, egyenként 20 CU értékben (további 2 000 000 CU, így a kibocsátott részesedések teljes összege 3 000 000 CU).

A részvények a kibocsátási összegen látra szólóan visszaválthatók.

A7. A szövetkezet alapszerződése kimondja, hogy a kumulált visszaváltások nem haladhatják meg a bármikor forgalomban lévő tagi részesedések legmagasabb számának 20 százalékát. 20X2. december 31-én a gazdálkodó egység 200 000 forgalomban lévő részesedéssel rendelkezik. Ez mind ez idáig a forgalomban lévő részesedések legnagyobb száma és eddig nem váltottak vissza részesedést. 20X3. január 1-jén a gazdálkodó egység módosítja irányítási alapszerződését, és felemeli a halmozódó visszaváltás értékét a bármikor forgalomban lévő tagi részesedések legmagasabb számának 25 százalékára.

Besorolás

Az irányítási alapszerződés módosítását megelőzően

▼M53

A8. A visszaváltási tilalmat meghaladó tagi részesedések pénzügyi kötelezettségnek számítanak. A gazdálkodó egység valós értéken értékeli ezt a pénzügyi kötelezettséget a kezdeti megjelenítéskor. Mivel ezek a részvények látra szólóan visszaválthatók, a szövetkezet az ilyen pénzügyi kötelezettségek valós értékét az IFRS 13 standard 47. bekezdésének megfelelően határozza meg: „A látra szóló pénzügyi kötelezettség (pl. látra szóló betét) valós értéke nem kevesebb, mint a látra szólóan megfizetendő összeg …”. Következésképpen a szövetkezet pénzügyi kötelezettségként sorolja be a visszaváltási rendelkezések értelmében fennálló, látra szólóan fizetendő maximális összeget.

▼B

A9. 20X1. január 1-jén a visszaváltási rendelkezések értelmében fizetendő maximális összeg 20 000 részesedés, egyenként 10 CU áron. Következésképpen a szövetkezet 200 000 CU-t pénzügyi kötelezettségként, 800 000 CU-t pedig saját tőkeként sorol be. A 20 CU értéken kibocsátott új részesedések miatt azonban 20X2. január 1-jén a visszaváltási rendelkezések értelmében fizetendő maximális összeg 40 000 részesedésre nőtt, egyenként 20 CU értékben. A 20 CU értékű további részesedések kibocsátása új kötelezettséget teremt, amelyet a kezdeti megjelenítéskor, valós értéken kell figyelembe venni. Ezen részesedések kibocsátása után a kötelezettség a teljes részesedéskibocsátás (200 000) 20 százaléka 20 CU értéken figyelembe véve, vagy 800 000 CU. Ez megköveteli további 600 000 CU kötelezettség megjelenítését. Ebben a példában nyereség vagy veszteség nem kerül megjelenítésre. Következésképpen a gazdálkodó egység most 800 000 CU-t sorol be pénzügyi kötelezettségként és 2 200 000 CU-t saját tőkeként. Ez a példa feltételezi, hogy 20X1. január 1-je és 20X2. december 31-e között ezek az összegek nem változnak.

Az irányítási alapszerződés módosítását követően

▼M53

A10. Az irányítási alapszerződés módosítását követően a szövetkezeti egységtől most már igényelhető maximum a forgalomban lévő részesedései 25 százalékának, vagy maximum 50 000. részesedésének a visszaváltása, egyenként 20 CU értékben. Következésképpen 20X3. január 1-jén a szövetkezet 1 000 000 CU-t sorol be pénzügyi kötelezettségként, amely a visszaváltási rendelkezések értelmében a látra szólóan megfizetendő maximális összeg, az IFRS 13 standard 47. bekezdése értelmében. Azaz 20X3. január 1-jén a saját tőkéből a pénzügyi kötelezettségek közé vezet át 200 000 CU-t, és 2 000 000 CU továbbra is saját tőkeként marad besorolva. Ebben a példában a gazdálkodó egység nem jelenít meg nyereséget vagy veszteséget az átvezetéskor.

▼B

4. példa

Tények

A11. A szövetkezetek működésére vonatkozó helyi törvény vagy a gazdálkodó egység irányítási alapszerződése megtiltja a tagi részesedések visszaváltását a gazdálkodó egység számára abban az esetben, ha a visszaváltás a tagi részesedésekből származó befizetett tőkét a tagi részesedésekből származó befizetett jegyzett tőke legmagasabb értékének 75 százaléka alá csökkentené. Egy adott szövetkezet esetében a legnagyobb összeg 1 000 000 CU. A ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján a befizetett tőke egyenlege 900 000 CU.

Besorolás

A12. Ebben az esetben 750 000 CU lenne besorolva saját tőkeként, és 150 000 CU pénzügyi kötelezettségként. A már idézett bekezdésen felül az IAS 32 standard 18(b) bekezdése részben kimondja a következőt:

▼M6

… az a pénzügyi instrumentum, amely tulajdonosa számára lehetővé teszi a készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért történő visszaváltást („visszaadható instrumentum”) pénzügyi kötelezettség, azoknak az instrumentumoknak a kivételével, amelyek a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdésekkel összhangban a tőkeinstrumentumok közé sorolhatók. A pénzügyi instrumentum akkor is pénzügyi kötelezettség, ha a készpénz összegének vagy egyéb pénzügyi eszköz mennyiségének meghatározása index vagy egyéb olyan tétel alapján történik, amely növekedhet vagy csökkenhet. A pénzügyi instrumentum készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért történő visszaváltásának a birtokos számára biztosított lehetősége azt jelenti, hogy a visszaadható instrumentum megfelel a pénzügyi kötelezettség fogalmának, eltekintve azoktól az instrumentumoktól, amelyek a 16A. és 16B., illetve a 16C. és 16D. bekezdésekkel összhangban a tőkeinstrumentumok közé sorolhatók.

▼B

A13. Az ebben a példában ismertetett visszaváltási tilalom különbözik az IAS 32 standard 19. és AG25. bekezdéseiben foglalt korlátozásoktól. Azok a korlátozások a gazdálkodó egység azon képességét korlátozzák, hogy megfizesse a pénzügyi kötelezettség miatt esedékes összeget, azaz csak, ha bizonyos feltételek teljesülnek, akkor akadályozzák meg a kötelezettség kifizetését. Ezzel ellentétben ez a példa a bizonyos összeg feletti visszaváltás feltétel nélküli tilalmát ismerteti, függetlenül attól, hogy a szövetkezet képes-e visszaváltani a tagi részesedéseket (pl. készpénzforrásai, nyeresége vagy felosztható tartalékai révén). Valójában a visszaváltás tilalma megakadályozza a gazdálkodó egységet abban, hogy fizetési kötelezettséget vállaljon azért, hogy a befizetett tőke egy bizonyos meghatározott összegénél többet váltson vissza. Emiatt a visszaváltási tilalom alá eső részesedéshányad nem számít pénzügyi kötelezettségnek. Míg az egyes tagok részesedései külön-külön visszaválthatók, a forgalomban lévő teljes részesedésmennyiség bizonyos hányada kizárólag a gazdálkodó egység megszüntetése esetén váltható vissza.

5. példa

Tények

A14. Az e példában szereplő tények megegyeznek a 4. példában ismertetettekkel. Ezenfelül a ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján a helyi törvények által meghatározott likviditási követelmények megakadályozzák a gazdálkodó egységet a tagi részesedések visszaváltásában, ha az általa birtokolt pénzeszközök és rövid távú befektetések nem nagyobbak egy meghatározott összegnél. A ►**M5** pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás ◄ fordulónapján e likviditási követelmények hatása, hogy a gazdálkodó egység nem fizethet ki 50 000 CU-nál nagyobb összeget a tagi részesedések visszaváltására.

Besorolás

A15. Akárcsak a 4. példában, a gazdálkodó egység 750 000 CU-t sorol be saját tőkeként, és 150 000 CU-t pénzügyi kötelezettségként. Ennek oka, hogy a kötelezettségként besorolt összeg a gazdálkodó egységnek a visszaváltás visszautasítására vonatkozó feltétel nélküli jogán alapul, nem pedig olyan feltételes korlátozásokon, amelyek csak likviditási vagy más feltételek nem teljesülésekor akadályozzák meg a visszaváltást, és akkor is csak e feltételek teljesüléséig. Az IAS 32 standard 19. és AG25. bekezdései vonatkoznak erre az esetre.

6. példa

Tények

A16. A gazdálkodó egység irányítási alapszerződése megtiltja a tagi részesedések visszaváltását, kivéve a megelőző három évben új vagy meglévő tagok számára további tagi részesedések kibocsátásából befolyó bevétel mértékét. A tagi részesedések kibocsátásából származó bevételt azon részesedések visszaváltására kell fordítani, amelyeknek visszaváltását a tagok kérték. A megelőző három év folyamán a tagi részesedések kibocsátásából származó bevétel 12 000 CU volt, és nem váltottak vissza tagi részesedést.

Besorolás

A17. A gazdálkodó egység 12 000 CU értékű tagi részesedést sorol a pénzügyi kötelezettségek közé. A 4. példában levont következtetésekkel összhangban, a visszaváltás feltétel nélküli tilalma által érintett tagi részesedések nem pénzügyi kötelezettségek. Ilyen feltétel nélküli tilalom vonatkozik a megelőző három év előtt kibocsátott részesedésekből befolyó bevételnek megfelelő összegre, következésképpen ez az összeg saját tőkének számít. A megelőző három éven belül kibocsátott részesedésekből származó bevételre azonban nem vonatkozik a visszaváltás feltétel nélküli tilalma. Következésképpen a megelőző három éven belül a tagi részesedések kibocsátásából származó bevétel pénzügyi kötelezettséget keletkeztet, egészen addig, amíg már nem használható fel a tagi részesedések visszaváltására. Ennek következtében a gazdálkodó egység a három megelőző év folyamán kibocsátott részvényekből befolyó bevételnek megfelelő pénzügyi kötelezettséggel rendelkezik, levonva belőle az ebben az időszakban megvalósított visszaváltásokat.

▼B

7. példa

Tények

A18. A gazdálkodó egység egy szövetkezeti bank. A szövetkezeti bankok tevékenységét szabályozó helyi törvény kimondja, hogy a gazdálkodó egység összes „nyitott kötelezettségének” (a szabályozásban meghatározott kifejezés magában foglalja a tagi részesedéseket is) legalább 50 %-a a tagok befizetett tőkéjének formájában kell lennie. A szabályozás hatása, hogy ha a szövetkezet összes nyitott kötelezettsége tagi részesedés formájában van, akkor a szövetkezet mindet vissza is válthatja. 20X1. december 31-én a szövetkezet összesen 200 000 CU értékű nyitott kötelezettséggel rendelkezik, amelyből 125 000 CU tagi részesedés. A tagi részesedésekre vonatkozó feltételek engedélyezik a tulajdonos számára a látra szóló visszaváltást, és a gazdálkodó egység alapszerződése sem korlátozza a visszaváltást.

Besorolás

A19. Ebben a példában a tagi részesedések pénzügyi kötelezettségként vannak besorolva. A visszaváltási tilalom hasonló az IAS 32 standard 19. és AG25. bekezdéseiben ismertetett korlátozásokhoz. A korlátozás feltételesen korlátozza a gazdálkodó egység azon képességét, hogy megfizesse a pénzügyi kötelezettség miatt esedékes összeget, azaz, csak ha bizonyos feltételek teljesülnek, akkor akadályozzák meg a kötelezettség kifizetését. Konkrétabban, a gazdálkodó egységtől követelhető lenne a tagi részesedések teljes összegének (125 000 CU) kifizetése, ha az összes más kötelezettségét (75 000 CU) visszafizette. Következésképpen a visszaváltás tilalma nem akadályozza meg a gazdálkodó egységet abban, hogy pénzügyi kötelezettséget vállaljon fel a tagi részesedések meghatározott számát vagy a befizetett tőke meghatározott összegét meghaladó visszaváltásra. Ez csak addig teszi lehetővé a gazdálkodó szervezet számára a visszaváltás elhalasztását, amíg a másik feltétel, azaz a többi kötelezettség visszafizetése, nem teljesül. Az ebben a példában szereplő tagi részesedések nem esnek a visszaváltás feltétel nélküli tilalma alá, és emiatt pénzügyi kötelezettségnek minősülnek.

▼B

IFRIC 4 ÉRTELMEZÉS

Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* (2003-ban módosított)

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

— IAS 38 *Immateriális javak* (2004-ben módosított)

▼M33

— IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés*

▼B

HÁTTÉR

1. A gazdálkodó egység megállapodásra léphet, amely állhat egy ügyletből vagy a vonatkozó ügyletek sorozatából, amely jogi szempontból nem lízing formájában jön létre, de eszköz (pl. ingatlanok, gépek és berendezések) használatának jogát adja át egyszeri vagy sorozatos fizetés ellenében. Azon megállapodások közé, ahol az egyik gazdálkodó egység (a szállító) egy eszköz használatának jogát adhatja át másik gazdálkodó egységnek (a vevőnek), gyakran a vonatkozó szolgáltatásokkal együtt, a következők tartoznak:

   — kiszervezési megállapodások (pl. egy gazdálkodó egység adatfeldolgozó tevékenységének kiszervezése),

   — megállapodások a távközlési iparágban, ahol hálózatteljesítményszállítók kötnek szerződéseket arra, hogy vevőknek teljesítményre vonatkozó jogokat biztosítanak,

   — „vidd vagy fizess” típusú és hasonló szerződések, ahol a vevők meghatározott kifizetéseket teljesítenek, függetlenül attól, hogy sor került-e a szerződésben szereplő termékek vagy szolgáltatások leszállítására (pl. olyan „vidd vagy fizess” típusú szerződés esetén, amely a szállító áramfejlesztője teljesítményének lényegében teljes megszerzésére vonatkozik).

2. Ez az értelmezés útmutatást nyújt annak meghatározásához, hogy az ilyen megállapodások lízingnek minősülnek-e, vagy hogy tartalmaznak-e lízinget, amelyet az IAS 17-nek megfelelően kell elszámolni. Nem tartalmaz ugyanakkor útmutatást annak meghatározásához, hogy a lízinget hogyan kell besorolni azon standard értelmében.

3. Egyes megállapodásoknál a mögöttes eszköz, amely a lízing tárgyát képezi egy nagyobb eszköz hányada. Ez az értelmezés nem foglalkozik azzal, hogy hogyan kell meghatározni azt, hogy egy nagyobb eszköz hányada maga mikor minősül mögöttes eszköznek az IAS 17 alkalmazása szempontjából. Mindazonáltal a jelen értelmezés hatókörébe tartoznak az olyan megállapodások, amikor a mögöttes eszköz elszámolási egységnek minősül az IAS 16 vagy az IAS 38 értelmében.

HATÓKÖR

▼M9

4. Ez az értelmezés nem vonatkozik azokra a megállapodásokra, amelyek:

   (a) az IAS 17 hatóköréből kizárt lízingek, vagy ilyeneket tartalmaznak; vagy

   (b) az IFRIC 12 *Szolgáltatási koncessziós megállapodások* értelmezés hatókörébe tartozó, a közszférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási koncessziós megállapodások.

▼B

KÉRDÉSEK

5. Ez az értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

(a) hogyan kell meghatározni, hogy egy megállapodás az IAS 17-ben meghatározott lízing-e vagy lízinget tartalmaz-e;

(b) mikor kell megvizsgálni vagy felülvizsgálni, hogy egy megállapodás lízing-e vagy lízinget tartalmaz-e; és

(c) ha egy megállapodás lízing vagy lízinget tartalmaz, hogyan kell a lízingre vonatkozó kifizetéseket elválasztani a megállapodás egyéb elemeire vonatkozó kifizetésektől.

KONSZENZUS

Annak meghatározása, hogy egy megállapodás lízing-e, vagy tartalmaz-e lízinget

6. Annak meghatározása, hogy egy megállapodás lízing-e, vagy tartalmaz-e lízinget, a megállapodás tartalmán kell, hogy alapuljon, és annak vizsgálatát követeli meg, hogy:

(a) a megállapodás teljesítése konkrét eszköz vagy eszközök (az eszköz) használatától függ-e; és

(b) a megállapodás az eszköz használatának jogát adja-e át.

A megállapodás teljesítése konkrét eszköz használatától függ

7. Bár egy konkrét eszköz egyértelműen meg lehet határozva a megállapodásban, az nem minősül lízingügylet tárgyának abban az esetben, ha a megállapodás teljesítése nem függ a konkrét eszköz használatától. Ha például a szállító egy meghatározott mennyiségű árut vagy szolgáltatást köteles szállítani, és jogában áll és képes ezeket az árukat vagy szolgáltatásokat más, a megállapodásban nem szereplő eszközök felhasználásával szállítani, akkor a megállapodás teljesítése nem függ a konkrét eszköztől, és a megállapodás nem tartalmaz lízinget. Olyan garanciális kötelem, amely a konkrét eszköz nem megfelelő működésekor megengedi vagy megköveteli ugyanannak vagy hasonló eszköznek a helyettesítését, nem zárja ki a lízingügyletként való kezelést. Ezenkívül, egy szerződéses kikötés (függő vagy másmilyen), amely egy meghatározott időpontban vagy azt követően bármilyen okból megengedi vagy megköveteli a szállítótól az egyéb eszközökkel való helyettesítést, nem zárja ki a lízingügyletként való kezelést a helyettesítés időpontját megelőzően.

8. Az eszköz hallgatólagosan meghatározott, ha például a szállító csak egy eszközt birtokol vagy lízingel a kötelem teljesítésére, és gazdaságilag nem megvalósítható vagy kivitelezhető a szállító számára más eszközök használatával teljesíteni a kötelmet.

A megállapodás átadja az eszköz használatának jogát

9. A megállapodás akkor adja át az eszköz használatának jogát, ha a megállapodás átadja a vevőnek (lízingbevevő) a mögöttes eszköz használata feletti ellenőrzés jogát. A mögöttes eszköz használata feletti ellenőrzés jogát akkor adták át, ha az alábbi feltételek bármelyike teljesül:

(a) a vevőnek képessége vagy joga van üzemeltetni az eszközt, vagy irányítani másokat az eszköz általa meghatározott módon való üzemeltetésére, miközben az eszköz teljesítményének vagy más hasznosságának jelentéktelennél nagyobb részével rendelkezik, vagy azt ellenőrzi;

▼B

(b) a vevőnek képessége vagy joga van a mögöttes eszközhöz való fizikai hozzáférést ellenőrizni, miközben az eszköz teljesítményének vagy más hasznosságának jelentéktelennél nagyobb részével rendelkezik, vagy azt ellenőrzi;

(c) a tények és körülmények azt jelzik, hogy esetleges a valószínűsége annak, hogy a vevőtől különböző egy vagy több fél az eszközzel a megállapodás időtartama alatt előállított vagy létrehozott teljesítmény jelentéktelennél nagyobb részét megszerzi, és a vevő által a teljesítményért fizetendő összeg nincs sem szerződés alapján a teljesítmény egységeihez kötve, sem nem egyenlő a teljesítménynek a leszállításkor aktuális egységenkénti piaci árával.

Annak vizsgálata és felülvizsgálata, hogy egy megállapodás lízing-e, vagy tartalmaz-e lízinget

10. Annak vizsgálatát, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget, az összes tény és körülmény alapján kell elvégezni a megállapodás kezdetekor, amely a megállapodás időpontja és a feleknek a megállapodás legfontosabb feltételeiben való megállapodásának időpontja közül a korábbi. Annak felülvizsgálatát a megállapodás kezdetét követően, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget, csak akkor kell elvégezni, ha az alábbi feltételek bármelyike teljesül:

(a) megváltoznak a szerződéses feltételek, kivéve, ha a módosítás csak megújítja vagy kiterjeszti a megállapodást;

(b) lehívnak egy megújítási opciót, vagy a megállapodásban részt vevő felek annak kiterjesztésében egyeznek meg, kivéve, ha a megújítás vagy a kiterjesztés kezdetben is szerepelt a lízingfeltételek között, az IAS 17 standard 4. bekezdésének megfelelően. A megállapodás olyan megújítását vagy kiterjesztését az eredeti megállapodás időtartamának vége előtt, amely nem jelenti az eredeti megállapodás bármely feltételének a módosítását, a 6. és 9. bekezdés alapján csak a megújítási vagy kiterjesztési időszak tekintetében kell értékelni;

(c) változás történik annak meghatározásában, hogy a teljesítés függ-e egy konkrét eszköztől;

(d) az eszköz jelentősen megváltozik, például jelentős fizikai átalakulás az ingatlanban, gépben vagy berendezésben.

11. A megállapodás felülvizsgálatának a felülvizsgálat időpontjában fennálló tényeken és körülményeken kell alapulnia, beleértve a megállapodás hátralévő időtartamát is. A becslés változásai (például a vevőnek vagy más potenciális vevőknek szállítandó teljesítmény becsült összege) nem válthat ki felülvizsgálatot. Ha egy megállapodást felülvizsgálnak, és úgy ítélik meg, hogy az lízingügyletet tartalmaz (vagy nem tartalmaz), a lízingelszámolást kell alkalmazni (vagy meg kell szüntetni a lízingelszámolás alkalmazását):

(a) a 10. bekezdés (a), (c) vagy (d) esetében akkortól, amikor a körülményeknek a felülvizsgálatra okot adó változása bekövetkezik;

(b) a 10. bekezdés (b) esetében a megújítási vagy kiterjesztési időszak kezdetétől.

▼B

A lízingre vonatkozó fizetések elkülönítése egyéb fizetésektől

12. Ha egy megállapodás lízinget tartalmaz, akkor a megállapodásban részt vevő feleknek az IAS 17 követelményeit kell alkalmazniuk a megállapodás lízingelemére, kivéve, ha az IAS 17 standard 2. bekezdése értelmében mentesülnek e követelmények alól. Következésképpen, ha egy megállapodás lízinget tartalmaz, akkor az IAS 17 standard 7–19. bekezdései értelmében a lízing pénzügyi lízingnek vagy operatív lízingnek minősül. A megállapodás egyéb, az IAS 17 hatóköre alá nem tartozó elemeit más standardoknak megfelelően kell elszámolni.

13. Az IAS 17 követelményeinek alkalmazása céljából, a megállapodás által megkövetelt fizetéseket és egyéb ellenértéket a megállapodás kezdetekor vagy a megállapodás felülvizsgálatakor, azok relatív valós értéke alapján kell elkülöníteni a lízingre vonatkozó és az egyéb elemekre vonatkozó részekre. Az IAS 17 standard 4. bekezdésében meghatározott minimális lízingfizetések csak a lízingre vonatkozó fizetéseket tartalmazzák (azaz az eszköz használati jogáért fizetendő összegeket), és nem tartalmazzák a megállapodás egyéb elemeire (pl. szolgáltatások és inputköltségek) vonatkozó fizetéseket.

14. Bizonyos esetekben a lízingre vonatkozó fizetések elválasztása a megállapodás egyéb elemeire vonatkozó fizetésektől megköveteli, hogy a vevő becslési technikát alkalmazzon. A vevő például megbecsülheti a lízingfizetéseket egy más elemeket nem tartalmazó, hasonló eszközre vonatkozó lízingmegállapodásnak a figyelembevételével; vagy a megállapodás más elemeiért teljesítendő fizetéseknek hasonló megállapodások alapján történő megbecslésével, majd e fizetések levonásával a megállapodás szerinti teljes fizetésekből.

15. Ha a vevő úgy ítéli meg, hogy kivitelezhetetlen a fizetések megbízható különválasztása, akkor:

(a) pénzügyi lízing esetén egy eszközt és egy kötelezettséget kell megjelenítenie a 7. és 8. bekezdésben a lízing tárgyaként meghatározott mögöttes eszköz ([1]) egyenlő összegben. Ezt követően a kötelezettséget csökkenteni kell, ahogy a fizetések megtörténnek, és a kötelezettségre vonatkozó, számított pénzügyi ráfordítást megjelenítik a vevő járulékos kamatlábának alkalmazásával ([2]),

(b) operatív lízing esetén a megállapodás értelmében fennálló összes fizetést lízingdíjként kell kezelnie az IAS 17 közzétételi előírásainak való megfelelés érdekében, azonban

i. ezeket a kifizetéseket az olyan más megállapodásokban szereplő minimális lízingfizetésektől elkülönítve kell közzétennie, amelyek nem tartalmaznak nem lízinggel kapcsolatos elemekre vonatkozó fizetéseket; és

ii. ki kell jelentenie, hogy a közzétett fizetések tartalmaznak a megállapodás nem lízinggel kapcsolatos elemeire vonatkozó fizetéseket is.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

16. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység a jelen értelmezést egy 2006. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

([1]) ►M33 Az IAS 17 standard a „valós érték” kifejezést oly módon használja, amely néhány szempontból eltér a valós értéknek az IFRS 13 standardban szereplő definíciójától. Ezért az IAS 17 standard alkalmazásakor a gazdálkodó egység a valós értéket az IAS 17 standardnak megfelelően határozza meg, nem az IFRS 13 szerint. ◄

([2]) Azaz a lízingbevevőnek az IAS 17 standard 4. bekezdésében meghatározott járulékos kamatlábával.

▼B

ÁTMENET

17. Az IAS 8 meghatározza, hogyan kezelje egy gazdálkodó egység az értelmezés kezdeti alkalmazása miatt a számviteli politikában bekövetkező változást. Az értelmezés első alkalmazásakor a gazdálkodó egység nem köteles teljesíteni ezeket a követelményeket. Ha a gazdálkodó egység él ezzel a felmentéssel, akkor az értelmezés 6–9. bekezdését azokra a megállapodásokra kell alkalmaznia, amelyek már léteztek annak a legkorábbi időszaknak a kezdetén, amelyre vonatkozóan az IFRS-ek szerinti összehasonlító adatokat bemutatnak, az adott időszak kezdetén fennálló tények és körülmények alapján.

▼B

IFRIC 5 ÉRTELMEZÉS

A leszerelési, a helyreállítási és a környezetrehabilitációs pénzalapokból származó érdekeltségekre vonatkozó jogok

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

▼M32

_____

— IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések*

_____

▼B

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

▼M53

_____

— IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*

▼M32

— IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások*

— IFRS 11 *Közös megállapodások*

▼B

— SIC-12 *Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó egységek* (2004-ben módosított)

HÁTTÉR

1. A leszerelési, a helyreállítási és a környezetrehabilitációs pénzalapok (a továbbiakban leszerelési pénzalapok vagy pénzalapok) célja eszközök elkülönítése a gépek (pl. atomerőmű) vagy egyes berendezések (pl. gépjárművek) leszerelésére vonatkozó bizonyos vagy összes költség fedezése, vagy környezetrehabilitáció végzése (mint például a vízszennyezés megszüntetése vagy aknamező helyreállítása) a továbbiakban együttesen: „leszerelés”.

2. Az ezekhez a pénzalapokhoz való hozzájárulás lehet önkéntes vagy törvény által megkövetelt. A pénzalapok a következő szerkezetek valamelyikével rendelkezhetnek:

   (a) egy hozzájáruló által, a saját leszerelési kötelmeinek teljesítése érdekében létrehozott pénzalapok, egy konkrét helyszínre vagy számos, földrajzilag szétszórtan elhelyezkedő helyszínre vonatkozóan;

   (b) több hozzájáruló által, elkülönült vagy közös leszerelési kötelmeik teljesítése érdekében létrehozott pénzalapok, ha a hozzájárulók hozzájárulásuk mértékéig jogosultak a leszerelési költségek visszatérítésére és a hozzájárulásból keletkező minden tényleges nyereségre, levonva a pénzalap működtetésének költségeiből való részesedésüket. A hozzájárulók kötelesek lehetnek további hozzájárulásokat tenni, például abban az esetben, ha egy másik hozzájáruló csődbe megy;

   (c) több hozzájáruló által, elkülönült vagy közös leszerelési kötelmeik teljesítése érdekében létrehozott pénzalapok, amikor a hozzájárulás megkövetelt szintje a hozzájáruló tényleges tevékenységén alapul, és az adott hozzájáruló által szerzett haszon annak múltbeli tevékenységén alapul. Ilyen esetben eltérés lehet a hozzájáruló által adott (a tényleges tevékenységen alapuló) hozzájárulás összege és a pénzalapból realizálandó (a múltbeli tevékenységen alapuló) érték között.

3. Az ilyen pénzalapok általában a következő tulajdonságokkal rendelkeznek:

   (a) a pénzalapot független kurátorok önállóan működtetik;

▼B

(b) a gazdálkodó egységek (hozzájárulók) hozzájárulást adnak a pénzalapnak, amelyet különféle eszközökbe fektetnek be, amelyek között lehetnek adósság- és tőkebefektetések, és amelyek rendelkezésre állnak a hozzájárulók leszerelési költségei kifizetésének segítésére. A kurátorok határozzák meg, hogyan fektetik be a hozzájárulásokat, a pénzalap irányadó dokumentumai és a vonatkozó törvények és egyéb szabályok által meghatározott korlátozások figyelembevételével;

(c) a hozzájárulók megtartják a leszerelési költségek megfizetésére vonatkozó kötelmet. A hozzájárulók azonban visszatérítést kaphatnak a leszerelési költségekre a pénzalapból a felmerült leszerelési költségek és a hozzájárulónak a pénzalap eszközeiben való részesedése közül az alacsonyabb összegéig;

(d) a hozzájárulók korlátozottan vagy egyáltalán nem férhetnek hozzá a pénzalap eszközeinek többletéhez, a megfelelő leszerelési költségek teljesítésére felhasznált összegen felül.

HATÓKÖR

4. Ez az értelmezés az olyan leszerelési pénzalapokból származó érdekeltségeknek a hozzájáruló pénzügyi kimutatásaiban történő elszámolására vonatkozik, amely az alább felsorolt mindkét tulajdonsággal rendelkezik:

(a) az eszközöket külön kezelik (akár azáltal, hogy azokat egy különálló jogi személy birtokolja, akár azáltal, hogy azokat egy másik gazdálkodó egységen belül, elkülönített eszközként tartják); és

(b) a hozzájáruló korlátozott hozzáféréssel rendelkezik az eszközhöz.

▼M53

5. Egy pénzalapban lévő maradványérdekeltség, amely meghaladja a visszatérítésre való jogosultságot, pl. egy felosztási jog az összes leszerelés elvégzését követően vagy a pénzalap megszüntetésekor, az IFRS 9 hatókörébe tartozó tőkeinstrumentumnak minősülhet, és így kívül esik ennek az értelmezésnek a hatókörén.

▼B

KÉRDÉSEK

6. Ez az értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

(a) hogyan számolja el a hozzájáruló a pénzalapban lévő érdekeltségét?

(b) ha egy hozzájárulónak további hozzájárulások megtételére vonatkozó kötelme van, például egy másik hozzájáruló csődje esetén, hogyan kell elszámolni ezt a kötelmet?

KONSZENZUS

Pénzalapban birtokolt érdekeltség elszámolása

7. A hozzájárulónak kötelezettségként kell megjelenítenie a leszerelési költségek fizetésére vonatkozó kötelmét, és elkülönülten kell megjelenítenie a pénzalapban lévő érdekeltségét, kivéve, ha a hozzájáruló akkor sem köteles a leszerelési költséget megfizetni, ha a pénzalap nem tud fizetni.

▼M32

8. A hozzájárulónak meg kell határoznia, hogy ellenőrzést vagy közös ellenőrzést gyakorol-e a pénzalap felett, vagy hogy jelentős befolyással van-e rá, az IFRS 10, az IFRS 11 és az IAS 28 értelmében. Ha igen, akkor a hozzájárulónak ezen standardoknak megfelelően kell elszámolnia a pénzalapban lévő érdekeltségét.

▼M32

9. Ha a hozzájáruló nem gyakorol ellenőrzést vagy közös ellenőrzést a pénzalap felett, vagy nincs jelentős befolyással rá, akkor a hozzájárulónak a pénzalaptól való visszatérítési jogosultságot az IAS 37 szerinti visszatérítésként kell megjelenítenie. Ezt a visszatérítést az alábbiak közül az alacsonyabbik összegben kell értékelni:

▼B

(a) a megjelenített leszerelési kötelem összege; és

(b) a hozzájáruló részesedése a pénzalapból a hozzájárulók rendelkezésére álló nettó eszközök valós értékéből.

A visszatérítésre való jogosultság könyv szerinti értékének változásait, a pénzalaphoz való hozzájárulások és a pénzalapból kapott kifizetések kivételével, az eredményben kell megjeleníteni a változások felmerülésének időszakában.

További hozzájárulásokra vonatkozó kötelmek elszámolása

10. Ha a hozzájárulónak kötelme van további hozzájárulásokat tenni, például egy másik hozzájáruló csődje esetén, vagy ha a pénzalap által kezelt befektetési eszközök értéke olyan alacsony lesz, hogy már nem elegendő a pénzalap visszatérítési kötelmeinek teljesítésére, ez a kötelem egy, az IAS 37 hatókörébe tartozó függő kötelezettség. A hozzájárulónak csak akkor kell megjelenítenie a kötelezettséget, ha valószínű, hogy további hozzájárulások megtételére lesz szükség.

Közzététel

11. A hozzájárulónak közzé kell tennie a pénzalapban birtokolt érdekeltségének jellegét, és a pénzalapban lévő eszközökhöz való hozzáférés bárminemű korlátozását.

12. Ha a hozzájárulónak kötelme van potenciális további hozzájárulások megtételére, amely nincs kötelezettségként megjelenítve (lásd a 10. bekezdést), akkor az IAS 37 standard 86. bekezdésében meghatározottakat közzé kell tennie.

13. Ha a hozzájáruló a 9. bekezdés szerint számolja el egy pénzalapban meglévő érdekeltségét, akkor az IAS 37 standard 85(c) bekezdésében meghatározottakat közzé kell tennie.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

14. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő, éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység a jelen értelmezést egy 2006. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M32

14B. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 és IFRS 11 standard módosította a 8. és a 9. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 10 és az IFRS 11 standardot.

▼M53

14D. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította az 5. bekezdést és törölte a 14A. és a 14C. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼B

ÁTMENET

15. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

▼B

IFRIC 6 ÉRTELMEZÉS

Bizonyos piacon való részvételből eredő kötelezettségek – elektromos és elektronikus berendezések hulladékai

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

HÁTTÉR

1. Az IAS 37 standard 17. bekezdése rögzíti, hogy a kötelmet keletkeztető esemény egy olyan múltbeli esemény, amely jelenbeli kötelmet hoz létre, azt eredményezve, hogy a gazdálkodó egységnek nincs más reális lehetősége, mint hogy ezt a kötelmét teljesítse.

2. Az IAS 37 standard 19. bekezdése rögzíti, hogy céltartalékként csak a „múltbeli eseményekből eredő, a gazdálkodó egység jövőbeli cselekedeteitől függetlenül létező kötelmeket” jelenítenek meg.

3. Az Európai Unió elektromos és elektronikus berendezések hulladékairól (E és EBH) szóló irányelve, amely a hulladék berendezések összegyűjtését, kezelését, hasznosítását és környezetbarát ártalmatlanítását szabályozza, kérdéseket vetett fel a tekintetben, hogy az E és EBH végleges kivonásához kapcsolódó kötelezettséget mikor kell megjeleníteni. Az irányelv különbséget tesz a hulladékká vált „új” és „régebbi” berendezések, valamint a magánháztartásokból, és a magánháztartásoktól eltérő egyéb forrásból származó hulladék között. Az új hulladék a 2005. augusztus 13. után értékesített termékekhez kapcsolódik. Az irányelv alkalmazásában az ezen időpont előtt értékesített valamennyi háztartási berendezés hulladékká vált régebbi berendezésnek minősül.

4. Az irányelv előírja, hogy a régebbi háztartási berendezések hulladékkezelési költségeit az adott jellegű berendezés azon gyártóinak kell viselniük, amelyek a piacon az egyes tagállamok alkalmazandó jogszabályaiban meghatározott időszakon (mérési időszakon) keresztül jelen vannak. Az irányelv előírja, hogy valamennyi tagállamnak olyan rendszert kell létrehoznia, amelyben a költségekhez minden gyártó arányosan, „pl. az adott berendezés jellegének megfelelő piaci részesedése arányában járul hozzá.”

5. Az értelmezésben használt néhány kifejezés, mint például a „piaci részesedés” vagy a „mérési időszak” nagyon eltérő módon lehetnek meghatározva az egyes tagállamok vonatkozó jogszabályaiban. A mérési időszak hossza lehet például egy év, vagy mindössze egy hónap is. A piaci részesedés mérése és a kötelezettség kiszámítására alkalmazott képletek hasonlóképpen különbözhetnek a különböző nemzeti jogszabályokban. Ezek a példák azonban csupán a kötelezettség értékelésére vannak hatással, ami nem tartozik az értelmezés hatókörébe.

HATÓKÖR

6. Ezen értelmezés útmutatást nyújt a régebbi háztartási berendezések értékesítésével kapcsolatban felmerülő, a hulladékkezelésre az Európai Unió E és EHB irányelve szerint vonatkozó kötelezettségeknek a gyártók pénzügyi kimutatásaiban való megjelenítésére.

▼B

7. Az értelmezés nem foglalkozik sem az új hulladékokkal, sem a magánháztartásoktól eltérő egyéb forrásokból származó hulladékká vált régebbi berendezésekkel. Az e hulladékok kezeléséhez kapcsolódó kötelezettségeket az IAS 37 standard megfelelőképpen lefedi. Mindazonáltal, amennyiben a nemzeti jogszabályok hasonlóképpen kezelik a magánháztartásokból származó új hulladékot, mint a magánháztartásokból származó hulladékká vált régebbi berendezéseket, az értelmezés alapelvei alkalmazandók az IAS 8 standard 10–12. bekezdéseiben szereplő hierarchiára való hivatkozással. Az IAS 8 standard hierarchiája más olyan rendelkezések esetében is releváns, amelyek a költségekhez való hozzájárulás EU-irányelvben meghatározott modelljéhez hasonló módon rónak ki kötelmeket.

KÉRDÉS

8. Az IFRIC felkérést kapott, hogy határozza meg a E és EHB végleges kivonása kapcsán, hogy az IAS 37 standard 14. bekezdésének (a) pontjával összhangban mi minősül kötelmet keletkeztető eseménynek a hulladékkezelési költségekre képzett céltartalék elszámolásához:

— a régebbi háztartási berendezések előállítása vagy értékesítése?

— a piacon való jelenlét a mérési időszakban?

— a költségek felmerülése a hulladékkezelési tevékenységek végzése során?

KONSZENZUS

9. Az IAS 37 standard 14. bekezdésének (a) pontjával összhangban a kötelmet keletkeztető esemény a piacon való jelenlét a mérési időszak során. Következésképpen a termék előállításakor és értékesítésekor nem keletkezik a régebbi háztartási berendezések hulladékkezelési költségeihez kapcsolódó kötelezettség. Mivel a régebbi háztartási berendezésekre vonatkozó kötelem a mérési időszak alatti piaci jelenléthez kapcsolódik, nem pedig a kivonandó termékek gyártásához vagy értékesítéséhez, nem áll fenn kötelem, hacsak a gyártónak nincs piaci részesedése a mérési időszakban. A kötelmet keletkeztető esemény időzítése független lehet attól az adott időszaktól is, amelyben a hulladékkezelési tevékenységet végzik, és amelyben a kapcsolódó költségek felmerülnek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

10. A gazdálkodó egységnek ezen értelmezést a 2005. december 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység egy 2005. december 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza az értelmezést, közzé kell tennie ezt a tényt.

ÁTMENET

11. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

▼B

IFRIC 7 ÉRTELMEZÉS

Az újramegállapítás megközelítésének alkalmazása az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standard szerint

HIVATKOZÁSOK

— IAS 12 *Nyereségadók*

— IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban*

HÁTTÉR

1. Ezen értelmezés iránymutatást nyújt arra nézve, hogy hogyan kell alkalmazni az IAS 29 követelményeit olyan beszámolási időszakban, amelyben a gazdálkodó egység ([1]) hiperinfláció létezését állapítja meg abban a funkcionális pénzneme szerinti gazdaságban, amely a megelőző időszakban nem volt hiperinflációs, és a gazdálkodó egység emiatt az IAS 29-cel összhangban újra megállapítja a pénzügyi kimutatásait.

KÉRDÉSEK

2. Ezen értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

   (a) hogyan kell az IAS 29 standard 8. bekezdésében szereplő „a ►**M5** beszámolási időszak végén ◄ érvényes értékelési egységben való megállapítás” követelményét értelmezni akkor, amikor a gazdálkodó egység a standardot alkalmazza;

   (b) hogyan kell a gazdálkodó egységnek elszámolnia a halasztott adótételek nyitását az újramegállapított pénzügyi kimutatásaiban?

KONSZENZUS

3. Abban a beszámolási időszakban, amelyben a gazdálkodó egység hiperinfláció létezését állapítja meg a funkcionális pénzneme szerinti, a megelőző időszakban nem hiperinflációs gazdaságban, a gazdálkodó egységnek úgy kell alkalmaznia az IAS 29 követelményeit, mintha a gazdaság mindig is hiperinflációs lett volna. Emiatt az eredeti bekerülési értéken értékelt nem monetáris tételek vonatkozásában a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásokban bemutatott legkorábbi időszak kezdő időpontjához tartozó ►**M5** nyitó pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatását ◄ újra meg kell állapítani az infláció hatásának azon időszakban történő figyelembevételére, amely az eszközök megszerzésének illetve a kötelezettségek felmerülésének vagy vállalásának időpontjától a ►**M5** beszámolási időszak végéig ◄ tart. A ►**M5** nyitópénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásának ◄ a megszerzés vagy felmerülés időpontjától eltérő időpontokban érvényes értékeken nyilvántartott nem monetáris tételek vonatkozásában az újramegállapításnak az infláció azon időszakban jelentkező hatását kell figyelembe vennie, amely a könyv szerinti értékek meghatározásának időpontjától a beszámolási időszak ►**M5** zárópénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásának ◄ fordulónapjáig tart.

4. A ►**M5** beszámolási időszak végén ◄ a halasztott adótételek elszámolása és értékelése az IAS 12-vel összhangban történik. A beszámolási időszak ►**M5** nyitópénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásának ◄ halasztott adóra vonatkozó számadatait azonban a következőképpen kell megállapítani:

   (a) a gazdálkodó egység az IAS 12-vel összhangban újraértékeli a halasztott adótételeket, miután újra megállapította a nem monetáris tételeinek a beszámolási időszak ►**M5** nyitópénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásának ◄ fordulónapjára vonatkozó nominális könyv szerinti értékeit, e fordulónap értékelési egységének alkalmazásával;

([1]) A hiperinfláció megállapítása a gazdálkodó egységnek az IAS 29 standard 3. bekezdésének kritériumaira vonatkozó megítélésén alapul.

▼B

(b) az (a) ponttal összhangban újraértékelt halasztott adótételeket újra megállapítják az értékelési egység azon változására nézve, amely a beszámolási időszak ►M5 nyitópénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásának ◄ fordulónapjától a beszámolási időszak ►M5 zárópénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásának ◄ fordulónapjáig tart.

A gazdálkodó egység az (a) és a (b) pont megközelítését alkalmazza minden olyan összehasonlító időszak ►M5 nyitópénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásá ◄ halasztott adótételeinek újramegállapításakor, amely azon beszámolási időszak újramegállapított pénzügyi kimutatásaiban szerepel, amelyben a gazdálkodó egység az IAS 29-et alkalmazza.

5. Miután a gazdálkodó egység újramegállapította a pénzügyi kimutatásait, a későbbi beszámolási időszak pénzügyi kimutatásaiban szereplő összes megfelelő értéket – ideértve a halasztott adótételeket is – újramegállapítja úgy, hogy a későbbi beszámolási időszakban az értékelési egység változását csak a megelőző beszámolási időszak újramegállapított pénzügyi kimutatásaira alkalmazzák.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

6. A gazdálkodó egységnek ezen értelmezést a 2006. március 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben valamely gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira egy 2006. március 1-je előtt kezdődő időszakban alkalmazza az értelmezést, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

IFRIC 10 ÉRTELMEZÉS

Évközi pénzügyi beszámolás és értékvesztés

HIVATKOZÁSOK

— IAS 34 *Évközi pénzügyi beszámolás*

— IAS 36 *Eszközök értékvesztése*

▼M53

———————

— IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*

▼B

HÁTTÉR

▼M53

1. Az IAS 36 standarddal összhangban a gazdálkodó egységnek minden beszámolási időszak végén értékvesztés szempontjából értékelnie kell a goodwillt, és szükség esetén értékvesztés miatti veszteséget kell e napon elszámolnia. Egy későbbi beszámolási időszak végéig azonban úgy változhatnak a körülmények, hogy az értékvesztés miatti veszteség csökkent vagy fel sem merült volna, ha az értékvesztés szempontjából történő értékelést csak ezen a napon végezték volna el. Ez az értelmezés arra nézve ad útmutatást, hogy az ilyen értékvesztési veszteségeket vissza kell-e valamikor írni.

2. Az értelmezés az IAS 34 követelményei, valamint azon értékvesztés miatti veszteségek elszámolása közötti kölcsönhatást vizsgálja, amelyeket az IAS 36 szerint a goodwill után kell elszámolni, továbbá e kölcsönhatásnak a későbbi évközi és éves pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatását.

▼B

KÉRDÉS

3. Az IAS 34 standard 28. bekezdése előírja a gazdálkodó egységnek, hogy évközi pénzügyi kimutatásaiban ugyanazokat a számviteli politikákat alkalmazza, amelyeket az éves pénzügyi kimutatásaiban alkalmaz. Azt is előírja, hogy „a gazdálkodó egység beszámolásának gyakorisága – éves, féléves vagy negyedéves – nem befolyásolhatja éves eredményeinek értékelését. Ennek érdekében az évközi beszámolás céljaiból történő értékelésnek az évre kumuláltan kell történnie.”

4. Az IAS 36 standard 124. bekezdése szerint „A goodwillre elszámolt értékvesztés miatti veszteség egy későbbi időszakban nem írható vissza.”

▼M53

5. [Törölve]

6. [Törölve]

7. Ez az értelmezés a következő kérdéssel foglalkozik:

A gazdálkodó egységnek vissza kell-e írnia a goodwill után az évközi időszakban elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket, amennyiben nem került volna sor veszteség megjelenítésére vagy kisebb veszteséget jelenítettek volna meg akkor, ha az értékvesztés szempontjából történő értékelést csak egy későbbi beszámolási időszak végén végezték volna el?

▼B

KONSZENZUS

▼M53

8. A gazdálkodó egység nem írhatja vissza a goodwill után egy korábbi évközi időszakban megjelenített értékvesztés miatti veszteséget.

▼B

9. A gazdálkodó egység nem terjesztheti ki ezt a konszenzust analóg módon olyan területekre, amelyekre nézve az IAS 34 és egyéb standardok között esetleg ellentmondás adódhat.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTMENET

10. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2006. november 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben valamely gazdálkodó egység egy 2006. november 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza az értelmezést, ezt a tényt közzé kell tennie. A gazdálkodó egység attól az időponttól kezdve alkalmazza ezt az értelmezést a goodwillre, amikor első ízben alkalmazta az IAS 36-ot; a tőkeinstrumentumokba, illetve a bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközökbe történő befektetésekre pedig attól az időponttól kezdve alkalmazza ezt az értelmezést, amikor első ízben alkalmazta az IAS 39 értékelési kritériumait.

▼M53

14. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította az 1., 2., 7. és 8. bekezdést, és törölte az 5., 6. és 11–13. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M23

▼M9

IFRIC 12 ÉRTELMEZÉS

Szolgáltatási koncessziós megállapodások

HIVATKOZÁSOK

— *Keretelvek a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására*

— IFRS 1 *A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása*

— IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek*

▼M53

— IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*

▼M52

— IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel*

▼M9

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések*

— IAS 17 *Lízingek*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele*

— IAS 23 *Hitelfelvételi költségek*

— IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás*

— IAS 36 *Eszközök értékvesztése*

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

— IAS 38 *Immateriális javak*

▼M53

_____

▼M9

— IFRIC 4 *Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget*

— SIC-29 *Közzététel – koncessziós megállapodások*

HÁTTÉR

1. Számos országban a közszolgáltatási infrastruktúrája – mint például az utak, hidak, alagutak, börtönök, kórházak, repülőterek, vízellátó létesítmények, energia- és telekommunikációs hálózatok – építését, üzemeltetését és karbantartását hagyományosan a közszféra végezte, és az állami költségvetés előirányzataiból finanszírozták.

▼M9

2. Néhány országban a kormány szerződéses szolgáltatási megállapodásokat vezetett be, hogy bevonja a magánszférát az ilyen infrastruktúrák fejlesztésébe, finanszírozásába, üzemeltetésébe és karbantartásába. Esetenként az infrastruktúra már létezik, más esetben a szolgáltatási megállapodás ideje alatt kerül felépítésre. Az ezen értelmezés hatálya alá tartozó megállapodások közös jellemzője, hogy részt vesz bennük egy magánszférabeli gazdálkodó egység (az üzemeltető), aki építi vagy – például a kapacitások bővítése révén – fejleszti a közszolgáltatás nyújtásához használt infrastruktúrát, és meghatározott időszakon keresztül üzemelteti és karbantartja azt. Az üzemeltető a nyújtott szolgáltatások ellentételezéseként a megállapodás ideje alatt díjazásban részesül. A megállapodást olyan szerződés szabályozza, amely rögzíti a teljesítendő normákat, az árkiigazítás mechanizmusait és a vitás helyzetek rendezésére vonatkozó megállapodásokat. Az ilyen megállapodásokat gyakran „épít-üzemeltet-átad", „rehabilitál-üzemeltet-átad" vagy közszférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási koncessziós megállapodásnak nevezik.

3. E szolgáltatási megállapodások egyik jellemzője az üzemeltető által vállalt kötelem közszolgáltatás jellege. A nyilvánossági (közösségi) kritérium az infrastruktúrához kapcsolódó, a köz számára nyújtandó szolgáltatásokra érvényes, a szolgáltatást üzemeltető fél identitásától függetlenül. A szolgáltatási megállapodás szerződésesen kötelezi az üzemeltetőt, hogy a közszférabeli gazdálkodó egység nevében szolgáltatást nyújtson a köz számára. Egyéb közös jellemzők:

(a) a szolgáltatási megállapodást odaítélő fél (az átengedő) közszférabeli gazdálkodó egység, ide értve a kormányzati szerveket, vagy olyan a magánszférabeli gazdálkodó egység, amelyre ráruházták a szolgáltatás felelősségét.

(b) az üzemeltető legalább részben felelős az infrastruktúra és a kapcsolódó szolgáltatások menedzseléséért, és nem csupán az átengedő ügynökeként, annak nevében tevékenykedik.

(c) a szerződés rögzíti az üzemeltető által kivethető kezdeti árakat, és szabályozza az áraknak a szolgáltatási megállapodás időszaka alatti felülvizsgálatát.

(d) az üzemeltető a megállapodás időszakának végén köteles az infrastruktúrát meghatározott állapotban egy csekély vagy egyáltalán nem növelt ellenérték fejében átadni az átengedőnek, függetlenül attól, hogy eredetileg melyik fél finanszírozta azt.

HATÓKÖR

4. Ezen értelmezés a közszférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási koncessziós megállapodások üzemeltetőjeként működő gazdálkodó egységek elszámolásaihoz nyújt iránymutatást.

5. Ezen értelmezés azokra a közszférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási koncessziós megállapodásokra alkalmazandó, amelyek esetében:

(a) az átengedő ellenőrzi vagy szabályozza, hogy az infrastruktúrával mely szolgáltatásokat, kinek és milyen áron kell nyújtania az üzemeltetőnek; valamint

(b) a megállapodás időtartamának végén az átengedő ellenőrzi – tulajdonjog, kedvezményezetti jogosultságok révén vagy más módon – az infrastruktúrához kapcsolódó valamennyi jelentős maradványérdekeltséget.

6. Az az infrastruktúra, amelyet teljes hasznos élettartama alatt (az eszközök teljes élettartama alatt) a közszférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási koncessziós megállapodások keretében használnak, ezen értelmezés hatálya alá tartozik, ha teljesülnek az 5. bekezdés (a) pontjának feltételei. Annak eldöntéséhez, hogy a közszférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási koncessziós megállapodások vajon ezen értelmezés hatálya alá esnek-e, és ha igen, akkor milyen mértékben, az AG1-AG8. bekezdések nyújtanak iránymutatást.

▼M9

7. Ezen értelmezés egyaránt vonatkozik:

(a) az olyan infrastruktúrára, amelyet az üzemeltető a szolgáltatási megállapodás céljaira épít vagy szerez be harmadik féltől; valamint

(b) az olyan meglévő infrastruktúrára, amelyhez az átengedő – a szolgáltatási megállapodás céljaira – hozzáférést biztosít az üzemeltetőnek.

8. Ezen értelmezés nem foglalkozik azon infrastruktúra elszámolásával, amelyet az üzemeltető a szolgáltatási megállapodás megkötése előtt ingatlanként, gépként vagy berendezésként birtokolt és jelenített meg. Ezen infrastruktúrákra az IFRS-ek – IAS 16-ban rögzített – könyvekből történő kivezetésre vonatkozó követelményei alkalmazandók.

9. Ezen értelmezés nem foglalkozik az átengedő elszámolásaival.

KÉRDÉSEK

10. Ezen értelmezés a szolgáltatási koncessziós megállapodásból eredő kötelmek és a kapcsolódó jogok megjelenítésének és értékelésének általános alapelveit rögzíti. A szolgáltatási koncessziós megállapodásokkal kapcsolatos információk közzétételére vonatkozó követelményeket a SIC-29 *Közzététel – koncessziós megállapodások*: értelmezés tartalmazza. Ezen értelmezés a következő kérdéseket érinti:

(a) az üzemeltető infrastruktúrára vonatkozó jogainak kezelése;

(b) a megállapodás ellenértékének elszámolása és mérése;

(c) építési vagy fejlesztési szolgáltatások;

(d) üzemeltetési szolgáltatások;

(e) hitelfelvételi költségek;

(f) a pénzügyi eszköz és az immateriális eszköz későbbi elszámolása; valamint

(g) az átengedő által az üzemeltető részére átadott tételek.

KONSZENZUS

Az üzemeltető infrastruktúrára vonatkozó jogainak kezelése

11. Az ezen értelmezés hatálya alá tartozó infrastruktúra nem jeleníthető meg az üzemeltető ingatlanaként, gépeként vagy berendezéseként, mivel a szerződéses szolgáltatási megállapodás nem ruházza át a közszolgáltatást nyújtó infrastruktúra ellenőrzési jogát az üzemeltetőre. Az üzemeltető hozzáféréssel rendelkezik az infrastruktúra üzemeltetéséhez, hogy a szerződésben meghatározott feltételekkel összhangban, az átengedő nevében közszolgáltatást nyújtson.

A megállapodás ellenértékének elszámolása

12. Az ezen értelmezés hatálya alá tartozó szerződéses megállapodások feltételei szerint az üzemeltető szolgáltatásnyújtóként tevékenykedik. Az üzemeltető felépíti vagy fejleszti a közszolgáltatás nyújtására használt infrastruktúrát (építési vagy fejlesztési szolgáltatások), és meghatározott ideig üzemelteti és karbantartja ezt az infrastruktúrát (üzemeltetési szolgáltatások).

▼M52

13. Az üzemeltető az általa teljesített szolgáltatásokból származó bevételeket az IFRS 15 standarddal összhangban számolja el. Az ellenérték jellege meghatározza annak későbbi elszámolását. A pénzügyi eszköz és immateriális eszköz formájában kapott ellenérték későbbi elszámolását az alábbi 23–26. bekezdés mutatja be részletesen.

Építési vagy fejlesztési szolgáltatások

14. Az üzemeltető az építési vagy fejlesztési szolgáltatásokat az IFRS 15 standarddal összhangban számolja el.

Az átengedő által az üzemeltető részére adott ellenérték

15. Ha az üzemeltető építési vagy fejlesztési szolgáltatásokat nyújt, az általa kapott vagy követelhető ellenértéket az IFRS 15 standardnak megfelelően kell megjeleníteni. Az ellenérték az alábbiakhoz való jog lehet:

▼M9

(a) pénzügyi eszköz; vagy

(b) immateriális eszköz.

16. Az üzemeltető annyiban jeleníthet meg pénzügyi eszközt, amennyiben feltétlen szerződéses joga van arra, hogy az építési szolgáltatásokért az átengedőtől vagy annak utasítására pénzeszközt vagy egyéb pénzügyi eszközt kapjon; az átengedőnek nincs vagy igen csekély lehetősége van a fizetés elkerülésére, mivel a megállapodás általában törvényesen végrehajtható. Az üzemeltetőnek akkor van feltétlen joga pénzeszközt kapni, ha az átengedő szerződéses garanciát vállal arra, hogy az üzemeltetőnek (a) meghatározott vagy meghatározható összegeket fizet, vagy (b) kifizeti a közszolgáltatás igénybevevőitől kapott és a meghatározott vagy meghatározható összegek közötti különbözetet még akkor is, ha ez a kifizetés attól függ, hogy az üzemeltető biztosítja-e, hogy az infrastruktúra megfelel bizonyos minőségi vagy hatékonysági követelményeknek.

17. Az üzemeltető annyiban jeleníthet meg immateriális eszközt, amennyiben jogot (engedélyt) szerez arra, hogy díjat vethessen ki a közszolgáltatás igénybevevőire. A közszolgáltatás igénybevevőire történő díjkivetés joga nem minősül feltétlen jognak arra vonatkozóan, hogy az üzemeltető pénzeszközt kapjon, ugyanis az összegek attól függnek, hogy a köz milyen mértékben használja az adott szolgáltatást.

▼M52

18. Ha az üzemeltető építési szolgáltatásait részben pénzügyi eszközzel, részben immateriális eszközzel fizetik ki, a kapott ellenérték minden komponensét elkülönítetten kell elszámolni. A kapott vagy követelhető ellenértéket kezdetben mindkét komponens esetében az IFRS 15 standardnak megfelelően kell megjeleníteni.

19. Az átengedő által az üzemeltető részére adott ellenérték jellegét a szerződéses feltételek, és amennyiben létezik, a szerződésre vonatkozó jog alapján kell meghatározni. Az ellenérték jellege a 23–26. bekezdésben leírtak alapján meghatározza a későbbi elszámolást. Ugyanakkor az építési vagy fejlesztési szakaszban mindkét típusú ellenértéket szerződéses eszközként kell besorolni az IFRS 15 standardnak megfelelően.

▼M52

Üzemeltetési szolgáltatások

20. Az üzemeltető az üzemeltetési szolgáltatásokat az IFRS 15 standarddal összhangban számolja el.

▼M9

Szerződéses kötelmek az infrastruktúra meghatározott szintű szolgáltatási képességének helyreállítására

21. Előfordulhat, hogy az üzemeltetőnek az engedély feltételeként szerződéses kötelmeket kell teljesítenie: (a) fenn kell tartania az infrastruktúra meghatározott szintű szolgáltatási képességét, vagy (b) helyre kell állítania az infrastruktúra meghatározott állapotát, mielőtt az infrastruktúrát a szolgáltatási megállapodás végén átadja az átengedőnek. Az infrastruktúra karbantartására vagy helyreállítására vonatkozó e szerződéses kötelmeket – a fejlesztési elemek kivételével (lásd a 14. bekezdést) – az IAS 37 standarddal összhangban kell megjeleníteni és értékelni, azaz a meglévő kötelem mérlegfordulónapon történő teljesítéséhez szükséges kiadás legjobb becsült értékén.

Az üzemeltetőnél felmerült hitelfelvételi költségek

22. Az IAS 23 standarddal összhangban, a megállapodáshoz rendelhető hitelfelvételi költségeket abban az időszakban kell ráfordításként megjeleníteni, amelyben azok felmerültek, kivéve ha az üzemeltetőnek szerződéses joga van immateriális eszközt (a közszolgáltatás igénybevevőire történő díjkivetés jogát) kapni. Ez esetben a megállapodáshoz rendelhető hitelfelvételi költségeket a megállapodás építési szakaszában a standarddal összhangban aktiválni kell.

Pénzügyi eszköz

▼M53

23. A 16. és 18. bekezdés szerint megjelenített pénzügyi eszközökre az IAS 32, valamint az IFRS 7 és 9 standard alkalmazandó.

24. Az átengedőtől vagy annak utasítására járó összeget az IFRS 9 standarddal összhangban kell elszámolni az alábbiak egyikén értékeltként:

a) amortizált bekerülési értéken;

b) az egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken; vagy

c) eredménnyel szemben valós értéken.

25. Amennyiben az átengedőtől járó összeget amortizált bekerülési értéken, vagy egyéb átfogó jövedelemmel szemben valós értéken értékelik, úgy az IFRS 9 előírja, hogy az eredményben az effektívkamatláb-módszerrel számított kamatot jelenítsenek meg.

▼M9

Immateriális eszköz

26. A 17. és 18. bekezdés szerint megjelenített immateriális eszközre az IAS 38 standard alkalmazandó. A nem-monetáris eszközért vagy eszközökért, vagy a monetáris és nem-monetáris eszközök kombinációjáért cserébe kapott immateriális eszközök értékelésével kapcsolatban az IAS 38 standard 45–47. bekezdése nyújt iránymutatást.

▼M52

Az átengedő által az üzemeltető részére átadott tételek

27. A 11. bekezdéssel összhangban, azon infrastruktúra-elemek, amelyekhez az átengedő a szolgáltatási megállapodás céljából hozzáférést biztosít az üzemeltetőnek, nem jeleníthetők meg az üzemeltető ingatlanaként, gépeként vagy berendezéseként. Az átengedő elláthatja az üzemeltetőt más tételekkel is, amelyeket az üzemeltető megtarthat vagy kívánsága szerint rendelkezhet velük. Amennyiben ezek az eszközök az átengedő által a szolgáltatásokért fizetendő ellenérték részét képezik, akkor azok nem minősülnek az IAS 20 szerinti állami támogatásnak. Ehelyett azokat az IFRS 15 standardban meghatározott ügyleti ár részeként kell elszámolni.

▼M9

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

28. A gazdálkodó egységnek ezen értelmezést a 2008. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezen értelmezést egy 2008. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M52

28D. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a „HIVATKOZÁSOK” szakaszt és a 13–15., a 18–20. és a 27. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼M53

28E. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 23–25. bekezdést és törölte a 28A–28C. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M9

ÁTMENET

29. Figyelemmel a 30. bekezdésre is, a számviteli politika változásait az IAS 8 standarddal összhangban, azaz visszamenőleges hatállyal, kell elszámolni.

30. Amennyiben az üzemeltető számára valamely szolgáltatási megállapodás esetében megvalósíthatatlan ezen értelmezés visszamenőleges hatályú alkalmazása, akkor:

(a) azon pénzügyi eszközöket és immateriális eszközöket kell megjelenítenie, amelyek a legkorábbi bemutatott időszak elején már megvoltak;

(b) (a korábbi besorolástól függetlenül) a szóban forgó pénzügyi és immateriális eszközök korábbi könyv szerinti értékét kell használnia az arra az időpontra vonatkozó könyv szerinti értékükként; valamint

(c) értékvesztési tesztet kell elvégeznie az arra az időpontra vonatkozóan megjelenített pénzügyi és immateriális eszközökre, hacsak nem ez kivitelezhetetlen (amely esetben az összegeket értékvesztés szempontjából a tárgyidőszak elejére vonatkozóan kell tesztelni).

A. Függelék

ALKALMAZÁSI ÚTMUTATÓ

Ez a függelék az értelmezés szerves részét képezi.

HATÓKÖR (5. bekezdés)

AG1. Ezen értelmezés 5. bekezdése rögzíti, hogy valamely infrastruktúra az értelmezés hatálya alá tartozik, ha az alábbi feltételek teljesülnek:

(a) az átengedő ellenőrzi vagy szabályozza, hogy az infrastruktúrával mely szolgáltatásokat, kinek és milyen áron kell nyújtania az üzemeltetőnek; valamint

▼M9

(b) a megállapodás időtartamának végén az átengedő ellenőrzi – tulajdonjog, kedvezményezetti jogosultságok révén vagy más módon – az infrastruktúrához kapcsolódó valamennyi jelentős maradványérdekeltséget.

AG2. Az (a) pontbeli feltételben említett ellenőrzés vagy szabályozás történhet szerződés révén vagy másként (például egy szabályozó révén), és magában foglalja azokat az eseteket, amelyekben az átengedő a teljes szolgáltatási teljesítményt felvásárolja, valamint azokat is, amelyekben a szolgáltatási teljesítmény egy részét vagy egészét más felhasználók vásárolják fel. E feltétel alkalmazása során az átengedőt és valamennyi kapcsolódó felet együttesen kell tekinteni. Amennyiben az átengedő közszférabeli gazdálkodó egység, úgy ezen értelmezés alkalmazásában a közszféra egésze, valamennyi, a köz érdekében tevékenykedő szabályozóval együtt az átengedőhöz kapcsolódónak tekintendő.

AG3. Az (a) pontbeli feltétel teljesítéséhez nem kell, hogy az átengedő teljes ellenőrzést gyakoroljon az árak felett: elegendő, ha az árakat az átengedő, egy szerződés vagy szabályozó szabályozza, például ármaximáló mechanizmussal. A feltételnek azonban teljesülnie kell a megállapodás lényegi részére. A nem lényegi jellemzőket, mint például a csupán esetleges körülmények között alkalmazandó ármaximáló mechanizmust, figyelmen kívül kell hagyni. Ugyanakkor például, ha a szerződés az üzemeltetőnek szabad kezet biztosít az ármeghatározásban, de minden extraprofitot vissza kell adni az átengedőnek, akkor az üzemeltető megtérülései maximáltak, és az ellenőrzési teszt áreleme teljesül.

AG4. A (b) pontbeli feltétel teljesítéséhez az átengedő valamennyi jelentős maradványérdekeltség feletti ellenőrzésének egyrészt korlátoznia kell az üzemeltető gyakorlati képességét az infrastruktúra eladására vagy megterhelésére, másrészt folyamatos használati jogot kell biztosítania az átengedő számára a megállapodás teljes időtartama alatt. Az infrastruktúrában lévő maradványérdekeltség az infrastruktúra olyanképp becsült jelenértéke, mintha az infrastruktúra már a megállapodás időtartama végének megfelelő korú és állapotú lenne.

AG5. Az ellenőrzést meg kell különböztetni a menedzseléstől. Ha az átengedő megtartja mind az ellenőrzés 5. bekezdés (a) pontjában leírt mértékét, mind pedig az infrastruktúrára vonatkozó valamennyi jelentős maradványérdekeltséget, akkor az üzemeltető csupán menedzseli az infrastruktúrát az átengedő nevében, még ha sok esetben széles menedzselési jogkörrel is rendelkezik.

AG6. Az (a) és (b) pontbeli feltételek együtt határozzák meg, hogy az infrastruktúra – minden szükséges cserét is beleértve (lásd a 21. bekezdést) – a teljes gazdasági élettartama alatt az átengedő ellenőrzése alatt áll-e. Ha például az üzemeltetőnek a megállapodás időtartama alatt ki kell cserélnie az infrastruktúra valamely elemének egy részét (pl. az út felső rétegét vagy egy épület tetejét), akkor az infrastruktúra elemét egészként kell tekinteni. Így a (b) pontbeli feltétel akkor teljesül a teljes infrastruktúrára (beleértve a kicserélt részt is), ha az átengedő ellenőriz minden lényeges maradványérdekeltséget ezen rész legutolsó kicserélésében.

AG7. Esetenként az infrastruktúra használata részben az 5. bekezdés (a) pontjában foglaltak szerint kerül szabályozásra, részben pedig nem szabályozott. E megállapodások azonban különböző formákat ölthetnek:

▼**M9**

(a) minden olyan infrastruktúrát, amely fizikailag elkülöníthető és függetlenül üzemeltethető, valamint teljesíti a pénztermelő egység IAS 36 standardban rögzített definícióját, külön kell elemezni, ha kizárólag nem szabályozott célokra használják. Ez a helyzet például egy kórház magánbetegek kezelésére használt szárnya esetében, ha a kórház többi részét közellátásban részesülő betegek ellátására használja az átengedő.

(b) ha kizárólag a mellékes tevékenységek (mint például egy kórházban működő üzlet) nem szabályozottak, akkor az ellenőrzési tesztet úgy kell elvégezni, hogy e szolgáltatásokat nem létezőnek kell tekinteni, mivel azokban az esetekben, amikor az átengedő az 5. bekezdésben rögzítettek szerint ellenőrzi a szolgáltatásokat, akkor a mellékes tevékenységek megléte nem csökkenti az átengedő infrastruktúra feletti ellenőrzését.

AG8. Az üzemeltetőnek joga lehet az AG7. bekezdés (a) pontjában meghatározott, elkülöníthető infrastruktúra, vagy az AG7. bekezdés (b) pontjában leírt, nem szabályozott mellékes szolgáltatások nyújtásához használt létesítmények használatára. Mindkét esetben tartalmilag lehet egy lízing az átengedő és az üzemeltető között; ilyen esetben ezt az IAS 17 standarddal összhangban kell elszámolni.

▼M3

IFRIC 13 ÉRTELMEZÉS

Ügyfélhűségprogramok

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 18 *Bevételek*

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

▼M33

— IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés*

▼M3

HÁTTÉR

1. A gazdálkodó egységek azért működtetnek ügyfélhűség programokat, hogy ügyfeleiket termékeik vagy szolgáltatásaik vásárlására ösztönözzék. Ha egy ügyfél termékeket vagy szolgáltatásokat vásárol, a gazdálkodó egység az ügyfélnek (gyakran „pontoknak” nevezett) jutalom-jóváírásokat juttat Az ügyfél a jutalom-jóváírásokat jutalmakra, például ingyenes vagy kedvezményes termékekre vagy szolgáltatásokra válthatja be.

2. A programok különböző módon működnek. Az ügyfelektől megkívánhatják, hogy egy megadott minimális számú vagy értékű jutalom-jóváírást gyűjtsenek össze, mielőtt beválthatnák azokat. A jutalom-jóváírások egyedi vásárlásokhoz vagy vásárláscsoportokhoz, vagy egy adott időszakon keresztül folytatott folyamatos vásárláshoz köthetők. A gazdálkodó egység saját maga is működtetheti az ügyfélhűség programot, vagy részt vehet egy harmadik fél által működtetett programban. A felajánlott jutalmak lehetnek a gazdálkodó egység által kínált termékek vagy szolgáltatások, és/vagy egy harmadik fél termékeinek vagy szolgáltatásainak igénybevételére vonatkozó jogok.

HATÓKÖR

3. Ez az Értelmezés olyan ügyfélhűség jutalom-jóváírásokra vonatkozik, amelyeket:

   (a) a gazdálkodó egység értékesítési tranzakciók, azaz termékeladás, szolgáltatásnyújtás, vagy a gazdálkodó egység eszközeinek az ügyfél által való igénybevétele részeként ügyfeleinek juttat; továbbá

   (b) amennyiben más minősítési feltételeknek is megfelel, az ügyfél a jövőben ingyenes vagy kedvezményes termékekre vagy szolgáltatásokra válthat be.

   Az Értelmezés annak a gazdálkodó egységnek a számvitelével foglalkozik, amely az ügyfeleinek jutalom-jóváírásokat juttat.

KÉRDÉSEK

4. Ez az Értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

   (a) a gazdálkodó egység ingyenes vagy kedvezményes termékek vagy szolgáltatások („jutalmak”) biztosítására vonatkozó kötelmét a jövőben a következők közül mely módon kell megjeleníteni és értékelni:

      (i) az értékesítési tranzakcióból kapott vagy járó ellenérték egy részének a jutalom-jóváírásokhoz rendelése, és a bevétel elszámolásának elhatárolása (az IAS 18 standard 13. bekezdését alkalmazva); vagy

      (ii) a jutalmak nyújtására vonatkozó becsült jövőbeni költségek számításba vétele (az IAS 18 standard 19. bekezdését alkalmazva); és

   (b) amennyiben a jutalom-jóváírásokhoz ellenértéket rendelnek:

      (i) mekkora legyen a hozzájuk rendelt ellenérték;

▼M3

(ii) mikor szükséges a bevételt elszámolni; és

(iii) amennyiben a jutalmakat harmadik fél nyújtja, hogyan kell a bevételt értékelni.

KONSZENZUS

5. A gazdálkodó egységnek az IAS 18 standard 13. bekezdését kell alkalmaznia és a jutalom-jóváírásokat azon értékesítési tranzakció(k) elkülönülten azonosítható összetevőjeként kell elszámolnia, amely(ek)ben azokat juttatják (ez a „kezdeti értékesítés”). A kezdeti értékesítésre vonatkozóan kapott vagy járó ellenérték valós értékét a jutalom-jóváírások és az értékesítés egyéb összetevői között kell megosztani.

▼M33

6. A jutalom-jóváírásokhoz rendelt ellenértéket azok valós értékéhez viszonyítva kell értékelni.

▼M3

7. Ha a jutalmakat a gazdálkodó egység maga nyújtja, a jutalom-jóváírások beváltásakor, és a jutalmak nyújtására vonatkozó kötelmének teljesítésekor, a jutalom-jóváírásokhoz rendelt ellenértéket bevételként kell elszámolnia. Az elszámolt bevétel összegének a jutalmakért beváltott jutalom-jóváírások számának a várhatóan beváltásra kerülő jutalom-jóváírások összes számához viszonyított arányán kell alapulnia.

8. Ha a jutalmakat harmadik fél nyújtja, a gazdálkodó egységnek kell megítélnie, hogy a jutalom-jóváírásokhoz rendelt ellenérték beszedése a saját számlájára (azaz a tranzakció megbízójaként) vagy a harmadik fél nevében (azaz a harmadik fél ügynökeként) történik.

(a) Ha a gazdálkodó egység az ellenértéket a harmadik fél nevében szedi be, akkor:

(i) a bevételét a számláján maradt nettó összeg alapján értékeli, vagyis a jutalom-jóváírásokhoz rendelt ellenérték és a harmadik félnek a jutalmak nyújtásáért fizetendő összeg közötti különbség lesz; és

(ii) a nettó összeget bevételként akkor számolja el, amikor a harmadik fél kötelessé válik a jutalmak nyújtására, és jogosulttá válik az ezért járó ellenérték átvételére. Ezekre az eseményekre akkor kerülhet sor, amikor a jutalom-jóváírások juttatása megtörténik. Ellenben, ha az ügyfél választhat, hogy a jutalmakat a gazdálkodó egységtől vagy a harmadik féltől veszi-e igénybe, ezekre az eseményekre csak akkor kerülhet sor, amikor az ügyfél azt választja, hogy a harmadik féltől veszi igénybe a jutalmat.

(b) Ha a gazdálkodó egység az ellenértéket a saját számlájára gyűjti, a bevételt a jutalom-jóváírásokhoz rendelt bruttó ellenértékként kell értékelnie, és akkor kell a bevételt elszámolnia, amikor a jutalmakra vonatkozó kötelmét teljesíti.

9. Azokban az esetekben, amikor a jutalmak nyújtására vonatkozó kötelmének teljesítése során felmerülő elkerülhetetlen költségek várhatóan meghaladják a kapott és járó ellenértéket (azaz a kezdeti értékesítés idején a jutalom-jóváírásokhoz rendelt ellenértéket, amelyet még nem számoltak el bevételként, plusz azokat a további ellenértékeket, amelyek a jutalom-jóváírások ügyfél általi beváltásakor járnak), a gazdálkodó egység hátrányos szerződésekkel rendelkezik. Az IAS 37 standard alapján a különbséget kötelezettségként kell megjeleníteni. Az ilyen kötelezettség megjelenítése akkor válhat szükségessé, ha a jutalmak nyújtásának várható költségei megnövekszenek, például azért, mert a gazdálkodó egység módosítja várakozásait a beváltandó jutalom-jóváírások számát illetően.

▼M3

HATÁLYBALÉPÉS IDŐPONTJA ÉS ÁTTÉRÉS

10. A gazdálkodó egységnek a jelen Értelmezést a 2008. július 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység az Értelmezést egy 2008. július 1-je előtt kezdődött időszakra alkalmazza, ezt közzé kell tennie.

▼M29

10A. A 2010 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosította az AG2. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezt a módosítást a 2011. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt a módosítást egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M33

10B. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a 6. és az AG1–AG3. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼M3

11. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell bemutatni.

Függelék

Alkalmazási útmutató

A jelen függelék az Értelmezés elválaszthatatlan részét képezi.

A jutalom-jóváírások valós értékének értékelése

▼M33

AG1. A konszenzus 6. bekezdése előírja, hogy a jutalom-jóváírásokhoz rendelt ellenértéket azok valós értékéhez viszonyítva értékeljék. Ha nem áll rendelkezésre az azonos jutalom-jóváírás jegyzett piaci ára, a valós értéket egy másik értékelési technika alkalmazásával kell értékelni.

AG2. A jutalom-jóváírások valós értékét a gazdálkodó egység azon jutalmak valós értéke alapján értékelheti, amelyekre azok beválthatók. A jutalom-jóváírások valós értéke az adott helyzettől függően a következőket veszi figyelembe:

(a) azoknak a diszkontoknak vagy ösztönzőknek az értékét, amelyeket azoknak az ügyfeleknek ajánlanak fel, akik a kezdeti értékesítés során nem szereztek jutalom-jóváírásokat;

(b) a jutalom-jóváírásoknak azon részét, amelyet az ügyfelek várhatóan nem fognak beváltani; és

(c) a nemteljesítési kockázatot.

Ha az ügyfelek különböző jutalmak közül választhatnak, a jutalom-jóváírások valós értéke az elérhető jutalmak teljes körének valós értékét tükrözi, súlyozva az egyes jutalmak kiválasztásának várható gyakoriságával.

AG3. Bizonyos körülmények között egyéb értékelési módszerek is alkalmazhatók. Ha például harmadik fél nyújtja a jutalmat, és a gazdálkodó egység a harmadik félnek az általa kiadott minden egyes jutalom-jóváírás után fizet, akkor a harmadik félnek fizetett jutalom-jóváírások összegéből egy ésszerű haszonkulcs alkalmazásával határozhatja meg a jutalom-jóváírások valós értékét. Az értékelési technika kiválasztása és alkalmazása alapos megfontolást igényel, hogy az megfeleljen a konszenzus 6. bekezdésében foglalt követelményeknek, és hogy az adott körülmények között a legmegfelelőbb legyen.

▼M4

IFRIC 14 ÉRTELMEZÉS

IAS 19 — A meghatározott juttatási eszközre vonatkozó korlát, a minimális alapképzési követelmények és azok kölcsönhatása

HIVATKOZÁSOK

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 19 *Munkavállalói juttatások* ►M31 (2011-ben módosított) ◄

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

HÁTTÉR

▼M31

1. Az IAS 19 standard 64. bekezdése a nettó meghatározott juttatási eszközök értékelését a meghatározott juttatási program többlete és az eszközértékhatár közül az alacsonyabbra korlátozza. Az IAS 19 standard 8. bekezdésének meghatározása szerint az eszközértékhatár „a programból történő visszatérítések formájában vagy a programhoz történő jövőbeli hozzájárulások csökkentéseként rendelkezésre álló gazdasági előny jelenértéke”. Kérdések merültek fel azzal kapcsolatban, hogy a visszatérítések vagy a jövőbeni hozzájárulások csökkentései mikor tekintendők elérhetőnek, különösen ha vannak minimális alapképzési követelmények.

▼M4

2. Számos országban léteznek minimális alapképzési követelmények, amelyek egy munkavállalói juttatási program tagjainak tett, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási ígéret betartásának biztosítását szolgálják. Az ilyen követelmények általában meghatározzák a programhoz való hozzájárulás minimális összegét vagy szintjét, amelyet egy adott időszak alatt kell teljesíteni. Így a minimális alapképzési követelmény korlátozhatja a gazdálkodó egység jövőbeni hozzájárulások csökkentésére vonatkozó képességét.

3. Továbbá egy meghatározott juttatási eszköz értékelésének korlátozása hátrányos minimális alapképzési követelményhez vezethet. Egy programhoz való hozzájárulás követelménye általában nincs hatással a meghatározott juttatási eszköz vagy kötelezettség értékelésére. Mivel a hozzájárulások, amint kifizették a program eszközeivé válnak, így a további nettó kötelezettségek értéke nulla. Ugyanakkor a minimális alapképzési követelmény kötelezettséget keletkeztethet, ha a szükséges hozzájárulások a kifizetésük után a gazdálkodó egység számára nem hozzáférhetőek.

▼M27

3A. A Nemzetközi Számviteli Standard Testület 2009 novemberében módosította az IFRIC 14 értelmezést, hogy megszüntessen egy nem szándékolt következményt, amely a jövőbeni hozzájárulások előlegeinek kezeléséből adódik – bizonyos körülmények között –, minimális alapképzési követelmény létezése esetén.

▼M4

HATÓKÖR

4. A jelen Értelmezés valamennyi munkaviszony megszűnése utáni meghatározott juttatásra és egyéb hosszú távú meghatározott munkavállalói juttatásokra vonatkozik.

5. A jelen Értelmezés vonatkozásában a minimális alapképzési követelmények a munkaviszony megszűnése utáni vagy egyéb hosszú távú meghatározott juttatási program finanszírozásának követelményeit jelentik.

▼M4

KÉRDÉSEK

▼M31

6. A jelen értelmezésben érintett kérdések a következők:

(a) mikor tekintendők elérhetőnek a visszatérítések vagy a jövőbeni hozzájárulások csökkentései, az eszközértékhatárnak az IAS 19 standard 8. bekezdésében szereplő fogalmának megfelelően?

▼M4

(b) hogyan befolyásolhatja egy minimális alapképzési követelmény a jövőbeni hozzájárulások csökkentésének elérhetőségét?

(c) mikor keletkeztet egy minimális alapképzési követelmény kötelezettséget?

KONSZENZUS

A visszatérítésnek vagy a jövőbeni hozzájárulások csökkentésének rendelkezésre állása

7. A visszatérítésnek vagy a jövőbeni hozzájárulások csökkentésének rendelkezésre állását a gazdálkodó egység a program feltételei és a program joghatóságában érvényes törvényi előírások alapján köteles meghatározni.

8. A visszatérítés vagy a jövőbeni hozzájárulások csökkentése formájában megjelenő gazdasági haszon akkor áll rendelkezésre, ha azt a gazdálkodó egység a program tartama alatti valamely időpontban realizálni képes, vagy akkor, amikor a program kötelezettségeit rendezik. Konkrétan az ilyen a típusú gazdasági haszon akkor is rendelkezésre állhat, ha a mérlegfordulónapon azonnal nem realizálható.

9. A rendelkezésre álló gazdasági haszon nem függ attól, hogy a gazdálkodó egység milyen módon szándékozik felhasználni a többletet. A gazdálkodó egységnek meg kell határoznia a visszatérítésekből, a jövőbeni hozzájárulások csökkentéséből vagy a kettő kombinációjából rendelkezésre álló maximális gazdasági hasznot. A gazdálkodó egység nem számolhatja el a visszatérítések és a jövőbeni hozzájárulások csökkentései kombinációjából származó gazdasági hasznokat egymást kizáró feltételezések alapján.

10. Az IAS 1 standarddal összhangban a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a mérlegfordulónapon a becslések bizonytalanságának azon fő forrásaival kapcsolatos információkat, amelyek következtében a ►M5 pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenített nettó eszközök és források ◄ könyv szerinti értéke lényeges módosításának jelentős kockázata áll fenn. Ez tartalmazhat közzétételt a többlet aktuális realizálhatóságára vonatkozó valamennyi megszorításra vagy közzétételt a rendelkezésre álló gazdasági haszon összege meghatározásának alapjára vonatkozóan.

A visszatérítésként rendelkezésre álló gazdasági haszon

A visszatérítéshez való jog

11. A visszatérítés csak akkor áll a gazdálkodó egység rendelkezésre, ha a visszatérítésre a gazdálkodó egységnek feltétel nélküli joga van:

(a) a program élettartama alatt, annak feltételezése nélkül, hogy a visszatérítés elnyeréséhez a programmal kapcsolatos kötelezettségeket rendezni kell (egyes joghatóságokban például a gazdálkodó egységnek a programmal kapcsolatos kötelezettségek teljesítésétől függetlenül joga lehet a visszatérítésre a program élettartama alatt); vagy

(b) feltételezve, hogy a programmal kapcsolatos kötelezettségeket az idők folyamán fokozatosan teljesítik, amíg az összes tag ki nem lépett a programból; vagy

▼M4

(c) feltételezve, hogy a program kötelezettségeit egy művelettel teljes mértékben teljesítik (azaz a program megszüntetéseként).

Létezhet olyan feltétel nélküli visszatérítéshez való jogosultság, amely nem függ attól, hogy a program a mérlegfordulónapon milyen mértékben finanszírozott.

12. Amennyiben a gazdálkodó egység többlet visszatérítésére vonatkozó joga egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezésének vagy be nem következésének függvénye, a gazdálkodó egység nem rendelkezik feltétel nélküli joggal, és azt nem mutathatja ki eszközként.

13. A gazdálkodó egységnek a visszatérítésként rendelkezésre álló gazdasági hasznot a többlet mérlegfordulónapi összegén kell értékelnie (amely a programmal kapcsolatos eszközöknek a meghatározott juttatási kötelem jelenértékével csökkentett valós értéke), amire a gazdálkodó egység visszatérítésként jogosult, mínusz a kapcsolódó költségek. Ha például a visszatérítést a jövedelemadón kívül más adó is terheli, akkor a gazdálkodó egységnek a visszatérítést az adóval csökkentett nettó összegén kell értékelnie.

14. A program megszüntetésekor (11. bekezdés (c) pont) rendelkezésre álló visszatérítés összegének értékelésében a gazdálkodó egységnek szerepeltetnie kell a kötelezettségek rendezésekor és a visszatérítés végrehajtásakor a programra terhelt költségeket. Le kell például vonnia a szakértői költségeket, ha ezeket inkább a program, nem pedig a gazdálkodó egység fizeti, valamint megszüntetés esetén a kötelezettségek biztosításához esetlegesen szükséges biztosítási prémiumok költségét is.

15. Ha a visszatérítés összege nem fix összegként, hanem a többlet teljes összegeként vagy annak egy részeként van meghatározva, a gazdálkodó egységnek azt nem kell a pénz időértékével korrigálnia, még akkor sem, ha a visszatérítés csak egy jövőbeni időpontban realizálható.

A hozzájárulás csökkentéseként rendelkezésre álló gazdasági haszon

▼M27

16. Ha a jövőbeni szolgáltatással kapcsolatos hozzájárulások esetében nincsen minimális alapképzési követelmény, akkor a jövőbeni hozzájárulások csökkentéseként rendelkezésre álló gazdasági haszon

(a) [törölve]

(b) a gazdálkodó egységre vonatkozó jövőbeni szolgáltatási költség minden egyes időszakban, a program várható élettartama vagy a gazdálkodó egység várható élettartama közül a rövidebb idő alatt. A gazdálkodó egységre vonatkozó jövőbeni szolgáltatási költség nem tartalmaz olyan összegeket, amelyeket az alkalmazottak fognak viselni.

▼M31

17. A gazdálkodó egységnek a jövőbeni szolgálat költségét a meghatározott juttatási kötelem meghatározásához használt feltételezésekkel, valamint az IAS 19 standardban meghatározott beszámolási időszak végén fennálló helyzettel összhangban lévő feltételezések felhasználásával kell megállapítania. Ezért a gazdálkodó egység feltételezi, hogy mindaddig nem következik be változás a jövőben valamely program alapján nyújtandó juttatásokban, amíg a programot nem módosítják, és stabil jövőbeni munkaerőt feltételez, kivéve, ha a gazdálkodó egység csökkenti a program által fedezett munkavállalók számát. Utóbbi esetben a jövőbeni munkaerőre vonatkozó feltételezésnek magában kell foglalnia a csökkentést.

▼M27

A minimális alapképzési követelmény hatása a jövőbeni hozzájárulások csökkentéseként rendelkezésre álló gazdasági haszonra

18. A gazdálkodó egységnek egy adott időpontban valamennyi minimális alapképzési követelményt figyelembe kell vennie azoknál a hozzájárulásoknál, amelyek (a) a minimális alapképzési alapban a múltbeli szolgáltatás miatt keletkezett hiány fedezésére és (b) a jövőbeni szolgáltatás fedezésére szolgálnak.

▼M4

19. A minimális alapképzési alapban meglévő hiány fedezésére szolgáló, a már igénybe vett szolgáltatások fejében adott hozzájárulások a jövőbeni szolgáltatásokért nyújtott jövőbeni hozzájárulásokra nincsenek hatással. E hozzájárulások a 23-26. bekezdéseknek megfelelően kötelezettséget keletkeztethetnek.

▼M27

20. Ha a jövőbeni szolgáltatással kapcsolatos hozzájárulások esetében létezik minimális alapképzési követelmény, akkor a jövőbeni hozzájárulások csökkentéseként rendelkezésre álló gazdasági haszon az alábbiak összege:

(a) minden olyan összeg, amely csökkenti a jövőbeni szolgáltatásra vonatkozó jövőbeni minimális alapképzési követelmény szerinti hozzájárulásokat, mert a gazdálkodó egység előleget fizetett (tehát az összeget azelőtt fizette ki, hogy erre kötelezett lett volna) valamint

(b) a 16. és a 17. bekezdésnek megfelelően az egyes időszakokra vonatkozóan becsült jövőbeni szolgáltatási költség, csökkentve azokkal a becsült, minimális alapképzési követelmény szerinti hozzájárulásokkal, amelyek a jövőbeni szolgáltatásra vonatkozóan az adott időszakokban elő lennének írva, ha nem valósulna meg az (a) pontban említett előlegfizetés.

21. A gazdálkodó egységnek a jövőbeni szolgáltatásra vonatkozó jövőbeni, minimális alapképzési követelmény szerinti hozzájárulásokat a minimális alapképzési alap felhasználásával meghatározott fennálló többletek hatásának figyelembevételével kell becsülnie, de ki kell zárnia a 20. bekezdés (a) pontjában leírt előlegfizetést. A gazdálkodó egységnek a minimális alapképzési alappal összhangban álló feltételezéseket kell használnia, a nevezett alap által meg nem határozott tényezők esetében pedig – az IAS 19 standard szerint – olyan feltételezéseket, amelyek összhangban állnak a meghatározott juttatási kötelem meghatározásához használt feltételezésekkel és a beszámolási időszak végén fennálló helyzettel. A becslésnek tartalmaznia kell minden olyan változást, amely annak eredményeként várható, hogy a gazdálkodó egység a minimális hozzájárulásokat esedékességkor fizeti. A becslésnek ugyanakkor nem kell tartalmaznia a minimális alapképzési alap feltételeiben várható olyan változások hatásait, amelyeknek lényegi hatályba lépése vagy szerződéssel való elfogadása a beszámolási időszak végén nem történt meg.

22. Amikor a gazdálkodó egység meghatározza a 20. bekezdés (b) pontjában említett összeget, akkor, ha a jövőbeni szolgáltatásra vonatkozó jövőbeni minimális alapképzési követelmény szerinti hozzájárulások bármely időszakban meghaladják az IAS 19 standard szerinti jövőbeni szolgáltatási költséget, akkor ez a többlet csökkenti a jövőbeni hozzájárulások csökkentéseként rendelkezésre álló gazdasági haszon értékét. Mindazonáltal a 20. bekezdés (b) pontjában említett összeg soha nem lehet kevesebb nullánál.

▼M4

Amikor egy minimális alapképzési követelmény kötelezettséget keletkeztethet

23. Ha a gazdálkodó egység a hozzájárulások fizetésére vonatkozó minimális lapképzési követelménye értelmében fizetési kötelezettséggel bír, hogy a már igénybe vett szolgáltatások tekintetében a minimális alapképzési alap meglévő hiányát fedezze, a gazdálkodó egységnek kell meghatároznia, hogy a fizetendő hozzájárulások a programba való befizetés után igénybe vehetők lesznek-e visszatérítés vagy a jövőbeni hozzájárulások csökkentése formájában.

▼M31

24. Amennyiben a fizetendő hozzájárulások nem lesznek elérhetők azt követően, hogy befizetésre kerültek a programba, a gazdálkodó egység köteles megjeleníteni egy kötelezettséget, amikor a kötelem felmerül. A kötelezettségnek csökkentenie kell a nettó meghatározott juttatási eszközt, vagy növelnie kell a nettó meghatározott juttatási kötelezettséget, hogy az IAS 19 standard 64. bekezdésének alkalmazása alapján ne lehessen nyereségre vagy veszteségre számítani a hozzájárulások kifizetésekor.

———————

▼M4

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

27. A gazdálkodó egységnek a jelen Értelmezést a 2008. január 1-jén, vagy az azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett.

▼M5

27A. A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 26. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M27

27B. A *Minimális alapképzési követelmény előlegfizetései* hozzáadta a 3A. bekezdést és módosította a 16–18. és a 20–22. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2011. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼M31

27C. A (2011-ben módosított IAS 19 standard módosította az 1., a 6., a 17. és a 24. bekezdést, valamint törölte a 25. és a 26. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza a (2011-ben módosított) IAS 19 standardot.

▼M4

ÁTTÉRÉS

28. A gazdálkodó egység a jelen Értelmezést az első olyan pénzügyi kimutatásban bemutatott első időszak kezdetétől kell, hogy alkalmazza, amelyre a jelen Értelmezés vonatkozik. A gazdálkodó egységnek a jelen Értelmezés alkalmazásából eredő valamennyi kezdeti korrekciót a felhalmozott eredményben az időszak elején kell elszámolnia.

▼M27

29. A gazdálkodó egységnek a 3A., 16–18. és 20–22. bekezdésben szereplő módosításokat a legkorábbi, bemutatott, összehasonlító időszak kezdetétől kell alkalmaznia azokban az első pénzügyi kimutatásokban, amelyekben először alkalmazza ezt az értelmezést. Ha a gazdálkodó egység már a módosítások alkalmazása előtt alkalmazta ezt az értelmezést, akkor a módosítások alkalmazásából eredő kiigazítást a legkorábbi bemutatott összehasonlító időszak kezdetére vonatkozó felhalmozott eredményben kell megjelenítenie.

▼**M13**

IFRIC 15 ÉRTELMEZÉS

Ingatlan építésére vonatkozó megállapodások

HIVATKOZÁSOK

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása standard* (2007-ben módosított)

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 11 *Beruházási szerződések*

— IAS 18 *Bevételek*

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

— IFRIC 12 *Szolgáltatási koncessziós megállapodások*

— IFRIC 13 *Ügyfélhűség-programok*

HÁTTÉR

1. Az ingatlanszakmában azok a gazdálkodó egységek, amelyek – közvetlenül vagy alvállalkozókon keresztül – ingatlan építését vállalják, megállapodásokat köthetnek egy vagy több vevővel, mielőtt az építkezés befejeződne. Az ilyen megállapodások különféle formákat ölthetnek.

2. Például a lakóingatlan építését vállaló gazdálkodó egységek az egyedi egységeket (lakásokat vagy házakat) elkezdhetik „tervasztalról” értékesíteni, vagyis akkor, amikor az építés még folyamatban van, vagy akár azt megelőzően, hogy elkezdődött volna. Minden egyes vásárló megállapodást köt a gazdálkodó egységgel, hogy egy meghatározott egységet megszerezzen, amikor az használatba vételre készen áll. Jellemzően, a vevő befizet egy összeget a gazdálkodó egységnek, amely csak akkor jár vissza, ha a gazdálkodó egység az elkészült egységet nem a szerződéses feltételeknek megfelelően adja át. A vételár maradékát a gazdálkodó egységnek általában csak a szerződés szerinti teljesítéskor fizetik ki, amikor a vevő az egységet birtokba veszi.

3. A kereskedelmi vagy ipari ingatlan építését vállaló gazdálkodó egységek lehet, hogy egyetlen vevővel kötnek megállapodást. A vevőtől megkövetelhetik, hogy részfizetéseket teljesítsen a kezdeti megállapodás és a szerződés szerinti teljesítés közötti időben. Lehet, hogy az építésre az építkezés megkezdése előtt a vevő tulajdonában lévő vagy általa lízingelt telken kerül sor.

HATÓKÖR

4. Ez az értelmezés az olyan gazdálkodó egységek bevételeinek és kapcsolódó ráfordításainak elszámolására vonatkozik, amelyek – közvetlenül vagy alvállalkozókon keresztül – ingatlan építését vállalják.

5. A jelen értelmezés hatókörébe tartozó megállapodások ingatlan építésére vonatkozó megállapodások. Az ingatlan építésén túlmenően az ilyen megállapodások magukban foglalhatják más áruk és szolgáltatások teljesítését is.

KÉRDÉSEK

6. Az értelmezés két kérdéssel foglalkozik:

   a) A megállapodás az IAS 11 vagy az IAS 18 hatókörébe tartozik?

   b) Mikor kell az ingatlan építéséből származó bevételt megjeleníteni?

▼M13

KONSZENZUS

7. Az alábbi kifejtés feltételezi, hogy a gazdálkodó egység előzőleg elemezte az ingatlan építésére vonatkozó megállapodást és bármely kapcsolódó megállapodást, és úgy döntött, hogy nem tart meg sem olyan fokú folytatólagos kezelői érintettséget, amilyen a tulajdonláshoz rendszerint kapcsolódik, sem olyan mértékű tényleges ellenőrzést a megépített ingatlan felett, ami kizárná, hogy az ellenérték egy részét vagy egészét bevételként számolja el. Ha az ellenérték egy részének bevételként történő elszámolása kizárt, a következő kifejtés a megállapodásnak csak arra a részére vonatkozik, amelyet bevételként számolnak el.

8. Egyetlen megállapodáson belül a gazdálkodó egység szerződhet áruk és szolgáltatások nyújtására, az ingatlan építésén kívül (pl. telek értékesítése vagy ingatlankezelési szolgáltatások nyújtása). Az IAS 18 standard 13. bekezdésének megfelelően, lehet, hogy az ilyen megállapodást elkülönülten azonosítható összetevőkre kell bontani, amelyek közül az egyik az ingatlan építésére vonatkozik. A megállapodás szerint kapott vagy járó teljes ellenérték valós értékét hozzá kell rendelni az egyes összetevőkhöz. Ha elkülönült összetevőket azonosítanak, a gazdálkodó egység jelen értelmezés 10–12. bekezdéseit alkalmazza az ingatlan építésére vonatkozó összetevőre, annak meghatározása érdekében, hogy ez az összetevő az IAS 11 vagy az IAS 18 standard hatókörébe tartozik. Az IAS 11 standard tagolási kritériumai ekkor a beruházási szerződésként meghatározott megállapodás bármely összetevőjére vonatkoznak.

9. A következő kifejtés ingatlan építésére vonatkozó megállapodásra utal, de a több összetevőt tartalmazó megállapodáson belül azonosított, ingatlan építésére vonatkozó összetevőre is vonatkozik.

Annak meghatározása, hogy a megállapodás az IAS 11 vagy az IAS 18 standard hatókörébe tartozik

10. Annak meghatározása, hogy egy ingatlan építésére vonatkozó megállapodás az IAS 11 vagy az IAS 18 hatókörébe tartozik, a megállapodás feltételeitől és az összes azt övező tényektől és körülményektől függ. Ennek meghatározásához minden egyes megállapodás tekintetében, mérlegelés szükséges.

11. Az IAS 11 standardot kell alkalmazni, amikor a megállapodás megfelel a beruházási szerződés IAS 11 standard 3. bekezdésében megadott definíciójának: „a beruházási szerződés olyan szerződés, amelyet kifejezetten egy eszköz vagy egy olyan eszközcsoport létrehozására kötöttek …” Egy ingatlan építésére vonatkozó megállapodás a beruházási szerződés definíciójának akkor felel meg, ha a vevő meghatározhatja az ingatlan tervének főbb szerkezeti elemeit az építkezés megkezdése előtt és/vagy meghatározhatja a főbb szerkezeti változásokat, amikor az építés már folyamatban van (akár gyakorolja az erre való képességét, akár nem). Ha az IAS 11 standardot kell alkalmazni, a beruházási szerződés magában foglal minden olyan szerződést vagy szolgáltatások nyújtására vonatkozó összetevőt, amely az IAS 11 standard 5. bekezdésének (a) pontja és az IAS 18 standard 4. bekezdése értelmében az ingatlan építésére vonatkozik.

12. Ezzel szemben az ingatlan építésére vonatkozó olyan megállapodás, amely szerint a vevők csak korlátozott képességgel rendelkeznek az ingatlan tervének befolyásolására – pl. a tervnek a gazdálkodó egység által megadott opciók választékából történő kiválasztására, vagy csupán az alapul szolgáló tervtől való kisebb eltérések meghatározására –, áruk értékesítésére vonatkozó megállapodásnak minősül az IAS 18 standard hatókörén belül.

Az ingatlan építéséből származó bevétel elszámolása

A megállapodás beruházási szerződés

13. Ha a megállapodás az IAS 11 standard hatókörébe tartozik, és a kimenetele megbízhatóan becsülhető, a gazdálkodó egységnek bevételt kell elszámolnia a szerződés szerinti tevékenység készültségi fokával összefüggésben, az IAS 11 standardnak megfelelően.

▼**M13**

14. Lehetséges, hogy a megállapodás a beruházási szerződés definíciójának nem felel meg, és ezért az IAS 18 standard hatókörébe tartozik. Ebben az esetben a gazdálkodó egységnek meg kell határoznia, hogy a megállapodás szolgáltatások nyújtására vagy áruk értékesítésére vonatkozik.

A megállapodás szolgáltatások nyújtására vonatkozó megállapodás

15. Ha a gazdálkodó egység számára nem kötelező az építőanyagok beszerzése és biztosítása, akkor a megállapodás lehet, hogy csak szolgáltatások nyújtására vonatkozó megállapodás, az IAS 18 standardnak megfelelően. Ebben az esetben – ha az IAS 18 standard 20. bekezdésében foglalt kritériumok teljesülnek –, az IAS 18 standard megköveteli, hogy a bevételt az ügylet készültségi fokával összefüggésben számolják el, a teljesítésarányos módszert használva. Az IAS 11 standard követelményei általában alkalmazhatók a bevétel és a kapcsolódó ráfordítások elszámolására az ilyen ügyletnél (IAS 18 standard, 21. bekezdés).

A megállapodás áruk értékesítésére vonatkozó megállapodás

16. Ha a gazdálkodó egységnek az építőanyagokkal együtt szolgáltatásokat kell biztosítania azon szerződéses kötelmének teljesítéséhez, hogy az ingatlant a vevőnek átadja, akkor a megállapodás áruk értékesítésére vonatkozó megállapodás, és a bevétel elszámolásához az IAS 18 standard 14. bekezdésében foglalt kritériumokat kell alkalmazni.

17. A gazdálkodó egység az építés előrehaladása során átadhatja a vevőnek a folyamatban lévő munka feletti ellenőrzést és a tulajdonlás jelentős kockázatait és hasznait, annak mindenkori állapotában. Ebben az esetben – ha az IAS 18 standard 14. bekezdésében foglalt kritériumok az építés előrehaladása során folyamatosan teljesülnek –, a gazdálkodó egységnek az ügylet készültségi fokával összefüggésben kell a bevételt elszámolnia, a teljesítésarányos módszert használva. Az IAS 11 standard követelményei általában alkalmazhatók a bevétel és a kapcsolódó ráfordítások elszámolására az ilyen ügyletnél.

18. A gazdálkodó egység átadhatja a vevőnek a teljes ingatlan feletti ellenőrzést és a tulajdonlás jelentős kockázatait és hasznait egyetlen időpontban is (pl. befejezéskor, átadáskor vagy azt követően). Ebben az esetben a gazdálkodó egységnek a bevételt csak akkor kell elszámolnia, amikor az IAS 18 standard 14. bekezdésében foglalt összes kritérium teljesül.

19. Ha a gazdálkodó egységnek további munkát kell elvégeznie a vevőnek már átadott ingatlanon, egy kötelezettséget és egy ráfordítást kell megjelenítenie az IAS 18 standard 19. bekezdésének megfelelően. A kötelezettséget az IAS 37 standardnak megfelelően kell értékelni. Ha a gazdálkodó egységtől megkövetelik további, a vevőnek már átadott ingatlantól elkülönítve azonosítható áruk vagy szolgáltatások teljesítését, akkor a fennmaradó árukat vagy szolgáltatásokat az értékesítés elkülönített összetevőjeként kell azonosítania, a jelen értelmezés 8. bekezdésének megfelelően.

Közzétételek

20. Ha egy gazdálkodó egység a teljesítésarányos módszert használva bevételt számol el olyan megállapodásoknál, amelyek az IAS 18 standard 14. bekezdésének összes kritériumát az építés előrehaladása során folyamatosan teljesítik (lásd az értelmezés 17. bekezdését), akkor közzé kell tennie, hogy:

a) hogyan határozza meg, hogy mely megállapodások teljesítik az építés előrehaladása során folyamatosan az IAS 18 standard 14. bekezdésében foglalt kritériumokat;

b) mekkora az időszak folyamán az ilyen megállapodásokból származó bevétel összege; valamint

c) milyen módszereket használnak a folyamatban lévő megállapodások készültségi fokának meghatározására.

▼**M13**

21. A 20. bekezdésben ismertetett, a beszámoló fordulónapján folyamatban lévő megállapodásoknál a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket is:

a) a felmerült költségek és az elszámolt eredmény (mínusz az elszámolt veszteségek) összevont értékét az adott időpontig; valamint

b) a kapott előlegek összegét.

MÓDOSÍTÁSOK AZ IAS 18 FÜGGELÉKÉHEZ

22–23. [A módosítás nem vonatkozik magukra a számozott standardokra.]

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

24. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység az értelmezést 2009. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

25. A számviteli politika változásait visszamenőlegesen el kell számolni, az IAS 8 standardnak megfelelően.

▼M10

IFRIC 16 ÉRTELMEZÉS

Külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügyletei

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai*

— IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés*

▼M53

— IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*

▼M10

HÁTTÉR

1. Számos, beszámolót készítő gazdálkodó egységnek vannak befektetései külföldi érdekeltségekben (az IAS 21 standard 8. bekezdésében meghatározottak szerint). Ilyen külföldi érdekeltségek lehetnek leányvállalatok, társult vállalkozások, közös vállalkozások vagy fióktelepek. Az IAS 21 standard megköveteli, hogy a gazdálkodó egység úgy határozza meg minden egyes külföldi érdekeltségének funkcionális pénznemét, mint azon érdekeltség elsődleges gazdasági környezetének pénzneme. Amikor egy külföldi érdekeltség eredményeit és pénzügyi helyzetét a prezentálás pénznemére átszámítják, a gazdálkodó egységnek az árfolyamkülönbözeteket az egyéb átfogó jövedelemben el kell számolnia mindaddig, amíg a külföldi érdekeltséget el nem idegeníti.

2. A külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés miatt keletkezett devizakockázat fedezeti elszámolását csak akkor kell alkalmazni, ha ennek a külföldi érdekeltségnek a nettó eszközei a pénzügyi kimutatásokban szerepelnek. ►M32 [1] ◄ A külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés miatt keletkezett devizakockázatra való tekintettel fedezett tétel értéke a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés könyv szerinti értékével azonos vagy annál kisebb lehet.

▼M53

3. Az IFRS 9 standard egy fedezeti elszámolási kapcsolatban megköveteli egy megfelelő fedezett tétel és megfelelő fedezeti instrumentumok megjelölését. Ha van egy megjelölt fedezeti kapcsolat, akkor egy nettó befektetés fedezeti ügylete esetében a nettó befektetés hatékony fedezeti ügyletének nyilvánított fedezeti instrumentumhoz kapcsolódó nyereséget vagy veszteséget az egyéb átfogó jövedelemben jelenítik meg, a külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének átszámításából keletkezett árfolyam-különbözetekkel együtt.

▼M10

4. Az olyan gazdálkodó egység, amelynek sok külföldi érdekeltsége van, számos devizakockázatnak lehet kitéve. A jelen értelmezés az olyan devizakockázatok azonosításához ad útmutatót, amelyek egy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügyletében fedezett kockázatnak minősülnek.

▼M53

5. Az IFRS 9 standard lehetővé teszi, hogy a gazdálkodó egység egy származékos vagy egy nem származékos pénzügyi instrumentumot jelöljön meg (vagy származékos és nem származékos instrumentumok egy kombinációját jelölje meg) fedezeti instrumentumokként a devizakockázattal szemben. A jelen értelmezés arra ad útmutatást, hogy egy csoporton belül egy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügyletét jelentő fedezeti instrumentumok mikor lehetnek alkalmasak fedezeti elszámolásra.

---

[1] Ez lesz a helyzet a konszolidált pénzügyi kimutatásoknál, az olyan pénzügyi kimutatásoknál, amelyekben a befektetéseket – mint a társult vállalkozásokat vagy a közös vállalkozásokat – a tőkemódszer felhasználásával számolták el, valamint az olyan pénzügyi kimutatásoknál, amelyekben fióktelep vagy az IFRS 11 *Közös megállapodások* standardban meghatározott közös tevékenység szerepel.

▼M53

6. Az IAS 21 és az IFRS 9 standardok megkövetelik, hogy az egyéb átfogó jövedelemben megjelenített, halmozott összegeket – mind a külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének átszámításakor keletkezett árfolyam-különbözeteket, mind a nettó befektetés hatékony fedezetének nyilvánított fedezeti instrumentumon keletkezett nyereséget vagy veszteséget – átsorolás miatti módosításként át kell sorolni a saját tőkéből az eredménybe, amikor az anyavállalat a külföldi érdekeltséget elidegeníti. A jelen értelmezés arra ad útmutatást, hogy hogyan kell a gazdálkodó egységnek – mind a fedezeti instrumentumra, mind a fedezett tételre – meghatároznia a saját tőkéből az eredménybe átsorolandó összegeket.

▼M10

HATÓKÖR

▼M53

7. A jelen értelmezés az olyan gazdálkodó egységre vonatkozik, amely a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetésekből származó devizakockázatokat fedezi, és azt szeretné, ha azok megfelelnének az IFRS 9 standard szerinti fedezeti elszámolás feltételeinek. Az egyszerűség kedvéért a jelen értelmezés az ilyen gazdálkodó egységet anyavállalatként szereplő gazdálkodó egységként, azokat a pénzügyi kimutatásokat pedig, amelyekben a külföldi érdekeltségek nettó eszközei szerepelnek, konszolidált pénzügyi kimutatásokként említi. Minden, anyavállalatként szereplő gazdálkodó egységre történő utalás egyformán vonatkozik minden olyan gazdálkodó egységre, amely nettó befektetéssel rendelkezik egy olyan külföldi érdekeltségben, amely közös vállalkozás, társult vállalkozás vagy fióktelep.

▼M10

8. A jelen értelmezés csak a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetések fedezeti ügyleteire vonatkozik; a fedezeti elszámolás más típusaira, analógia alapján, nem alkalmazható.

KÉRDÉSEK

9. A külföldi érdekeltségekbe történt befektetések lehetnek közvetlenül egy anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység vagy közvetve annak leányvállalata vagy leányvállalatai birtokában. A jelen értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

a) *a fedezett kockázat jellege és a fedezett tétel összege, amelyre fedezeti kapcsolat jelölhető meg:*

i. az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység fedezett kockázatként csak az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység és külföldi érdekeltségének funkcionális pénzneme közötti különbségből keletkező árfolyamkülönbözeteket jelölheti-e meg, vagy fedezett kockázatként megjelölheti az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi kimutatásainak prezentálási pénzneme és a külföldi érdekeltség funkcionális pénzneme közötti különbségből keletkező árfolyamkülönbözeteket is;

ii. ha az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység a külföldi érdekeltséget közvetve birtokolja, a fedezett kockázat csak a külföldi érdekeltségnek és közvetlen anyavállalatának funkcionális pénzneme közötti különbségekből keletkező árfolyamkülönbözeteket foglalja-e magában, vagy a fedezett kockázat magában foglalhatja a külföldi érdekeltség és bármely közbenső szintű vagy legfőbb anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység funkcionális pénzneme közötti árfolyamkülönbözeteket is (vagyis az a tény, hogy a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetést egy közbenső szintű anyavállalaton keresztül birtokolják, hatással van-e a legfőbb anyavállalat gazdasági kockázatára).

▼**M10**

b) *hol birtokolható egy csoporton belül a fedezeti instrumentum:*

i. megfelelő fedezeti elszámolási kapcsolat csak akkor hozható-e létre, ha a nettó befektetését fedező gazdálkodó egység érdekelt a fedezeti instrumentumban, vagy a csoport bármely gazdálkodó egysége – funkcionális pénznemétől függetlenül – birtokolhatja a fedezeti instrumentumot;

ii. a fedezeti instrumentum jellege (származékos vagy nem származékos), vagy a konszolidáció módszere hatással van-e a fedezeti ügylet hatékonyságának értékelésére.

c) *mely összegeket kell átsorolni a saját tőkéből az eredménybe, átsorolás miatti módosításként a külföldi érdekeltség elidegenítésekor:*

i. amikor egy olyan külföldi érdekeltséget idegenítenek el, amelyet fedeztek, az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység deviza-átszámítási tartalékából milyen összegeket kell átsorolni a fedezeti instrumentum tekintetében és a külföldi érdekeltség tekintetében az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a saját tőkéből az eredménybe;

ii. a konszolidáció módszere hatással van-e a saját tőkéből az eredménybe átsorolandó összegek meghatározására.

KONSZENZUS

A fedezett kockázat jellege és a fedezett tétel összege, amelyre fedezeti kapcsolat jelölhető meg

10. Fedezeti elszámolás csak a külföldi érdekeltség funkcionális pénzneme és az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység funkcionális pénzneme közötti árfolyamkülönbözetekre alkalmazható.

11. A külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetésből keletkező devizakockázatra való tekintettel fedezett tétel értéke – az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi kimutatásaiban – a külföldi érdekeltség nettó eszközeinek könyv szerinti értékével azonos vagy annál kisebb összege lehet. A külföldi érdekeltség nettó eszközeinek könyv szerinti értéke, amely az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi kimutatásaiban fedezett tételként jelölhető meg, függ attól, hogy a külföldi érdekeltség valamely alacsonyabb szintű anyavállalata alkalmazott-e fedezeti elszámolást a külföldi érdekeltség nettó eszközeinek egészére vagy egy részére, és hogy ezt az elszámolást megtartották-e az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi kimutatásaiban.

12. A fedezett kockázat megjelölhető a külföldi érdekeltség funkcionális pénzneme és bármely anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység (a közvetlen, egy közbenső szintű vagy legfőbb anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység) funkcionális pénzneme között keletkezett devizaátváltásból eredő kitettségként. Az a tény, hogy a nettó befektetést egy közbenső szintű anyavállalaton keresztül birtokolják, nincs hatással a devizaátváltásból eredő kitettség miatt a legfőbb anyavállalatként szereplő gazdálkodó egységnél keletkező gazdasági kockázat jellegére.

▼M10

13. A külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés miatt keletkező devizakockázati kitettség a konszolidált pénzügyi kimutatásokban fedezeti elszámolásra csak egyszer felelhet meg. Ezért, ha egy külföldi érdekeltség ugyanazon nettó eszközeire a csoporton belül egy vagy több anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység köt fedezeti ügyletet (például mind a közvetlen, mind a közvetett anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység) ugyanarra a kockázatra, akkor a legfőbb anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban fedezeti elszámolásra csak egy fedezeti kapcsolat fog megfelelni. Egy olyan fedezeti kapcsolatot, amelyet egy anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban megjelöl, egy másik, magasabb szintű anyavállalatként szereplő gazdálkodó egységnek nem kell szükségképpen megtartania. Ha azonban azt a magasabb szintű anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység nem tartotta meg, akkor az alacsonyabb szintű anyavállalat által alkalmazott fedezeti elszámolást vissza kell vonni, mielőtt a magasabb szintű anyavállalat fedezeti elszámolását megjelenítik.

Hol birtokolható a fedezeti instrumentum

▼M53

14. Egy származékos vagy egy nem származékos instrumentum (vagy a származékos és nem származékos instrumentumok egy kombinációja) megjelölhető fedezeti instrumentumként egy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezeti ügyletében. A fedezeti instrumentum(ok) a csoporton belül egy vagy több gazdálkodó egység birtokában lehetnek, mindaddig, amíg az IFRS 9 standard 6.4.1. bekezdésének a nettó befektetés fedezeti ügyletére vonatkozó megjelölési, dokumentálási és hatékonysági követelményei teljesülnek. Különösen a csoport fedezeti stratégiáját kell egyértelműen dokumentálni, mert lehetséges, hogy a csoport különböző szintjein a megjelölések eltérőek.

▼M10

15. A hatékonyság értékelésének céljából a devizakockázatra vonatkozó fedezeti instrumentum értékében bekövetkezett változást annak az anyavállalatként szereplő gazdálkodó egységnek a funkcionális pénznemére vonatkoztatva kell kiszámítani, amelynek funkcionális pénznemében, a fedezeti elszámolás dokumentációjának megfelelően, a fedezett kockázatot értékelik. Attól függően, hogy a fedezeti instrumentumot hol birtokolják, fedezeti elszámolás hiányában a teljes értékváltozást az eredményben, az egyéb átfogó jövedelemben, vagy mindkettőben el lehet számolni. A hatékonyság értékelésére az azonban nincs hatással, hogy a fedezeti instrumentum értékváltozását az eredményben vagy az egyéb átfogó jövedelemben számolták-e el. A fedezeti elszámolás alkalmazásának részeként a változás hatékony része teljes egészében az egyéb átfogó jövedelembe kerül. A hatékonyság értékelésére nincs hatással, hogy a fedezeti instrumentum származékos vagy nem származékos instrumentum, vagy az, hogy mi a konszolidáció módszere.

A fedezett külföldi érdekeltség elidegenítése

▼M53

16. Amikor egy olyan külföldi érdekeltséget idegenítenek el, amelyet fedeztek, akkor az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a devizaátszámítási tartalékból, átsorolás miatti módosításként az eredménybe átsorolt összeg a fedezeti instrumentum tekintetében az az összeg, amelynek azonosítását az IFRS 9 standard 6.5.14. bekezdése előírja. Ez az összeg a hatékony fedezeti ügyletnek minősített fedezeti instrumentumon keletkezett halmozott nyereség vagy veszteség.

▼M10

17. Az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban az adott külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés tekintetében a deviza-átszámítási tartalékból az eredménybe átsorolt összeg az IAS 21 standard 48. bekezdésének megfelelően az az összeg, amelyet ezen külföldi érdekeltségnek a tekintetében az anyavállalat deviza-átszámítási tartalékában szerepeltettek. A legfőbb anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a deviza-átszámítási tartalékban az összes külföldi

▼M10

érdekeltség tekintetében megjelenített, összevont nettó összegre a konszolidáció módszere nincs hatással. Az azonban, hogy a legfőbb anyavállalat a konszolidáció közvetlen vagy lépésről lépésre módszerét használja-e, ([1]) hatással lehet az egyedi külföldi érdekeltség tekintetében a deviza-átszámítási tartalékban szerepeltetett összegre. A konszolidáció lépésről lépésre módszerének használata azt eredményezheti, hogy az eredménybe egy olyan összeget sorolnak át, amely a fedezeti ügylet hatékonyságának meghatározására használttól eltér. Ez a különbség úgy szűrhető ki, hogy meghatározzák az adott külföldi érdekeltséghez kapcsolódó azon összeget, amely akkor keletkezett volna, ha a konszolidáció közvetlen módszerét használták volna. Ezt a módosítást az IAS 21 standard nem követeli meg. Ez azonban számviteli politikai választás, amelyet következetesen, minden nettó befektetésre alkalmazni kell.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

▼M22

18. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2008. október 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek a 2009 áprilisában kibocsátott *IFRS-ek javításai* által tett, 14. bekezdés módosítását a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Mindkét esetben a korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezt az értelmezést egy 2008. október 1-je előtt, vagy a 14. bekezdés módosítását egy 2009. július 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M53

18B. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 3., 5–7., 14., 16., AG1. és AG8. bekezdést, valamint törölte a 18A. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M10

ÁTTÉRÉS

19. Az IAS 8 standard meghatározza, hogyan kell a gazdálkodó egységnek megvalósítania a számviteli politika olyan változását, amely egy értelmezés kezdeti alkalmazásából ered. A gazdálkodó egységnek az értelmezés első alkalmazásakor e követelményeket nem kell betartania. Ha egy gazdálkodó egység egy fedezeti instrumentumot egy nettó befektetés fedezeti ügyleteként jelölt meg, de a fedezeti ügylet a jelen értelmezés szerint a fedezeti elszámolás feltételeinek nem felel meg, akkor a gazdálkodó egységnek az IAS 39 standardot kell alkalmaznia, amikor a fedezeti elszámolással a jövőre nézve felhagy.

Függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az értelmezés szerves részét képezi.

▼M53

AG1. Ez a függelék bemutatja az értelmezés alkalmazását, az alábbiakban bemutatott vállalati struktúra felhasználásával. Az ismertetett fedezeti kapcsolatokat minden esetben az IFRS 9 standard szerint kell a hatékonyság szempontjából tesztelni, bár ezt a tesztelést ez a függelék nem tárgyalja. Az anyavállalat, amely legfőbb anyavállalatként szereplő gazdálkodó egység, konszolidált pénzügyi kimutatásait funkcionális pénznemében prezentálja, amely az euro (EUR). Mindegyik

([1]) A közvetlen módszer az a konszolidációs módszer, amelyben a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásait közvetlenül számítják át a legfőbb anyavállalat funkcionális pénznemére. A lépésről lépésre módszer az a konszolidációs módszer, amelyben a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásait először valamely közbenső szintű anyavállalat(ok) funkcionális pénznemére számítják át, és aztán számítják át a legfőbb anyavállalat funkcionális pénznemére (vagy a prezentálás pénznemére, ha az attól különbözik).

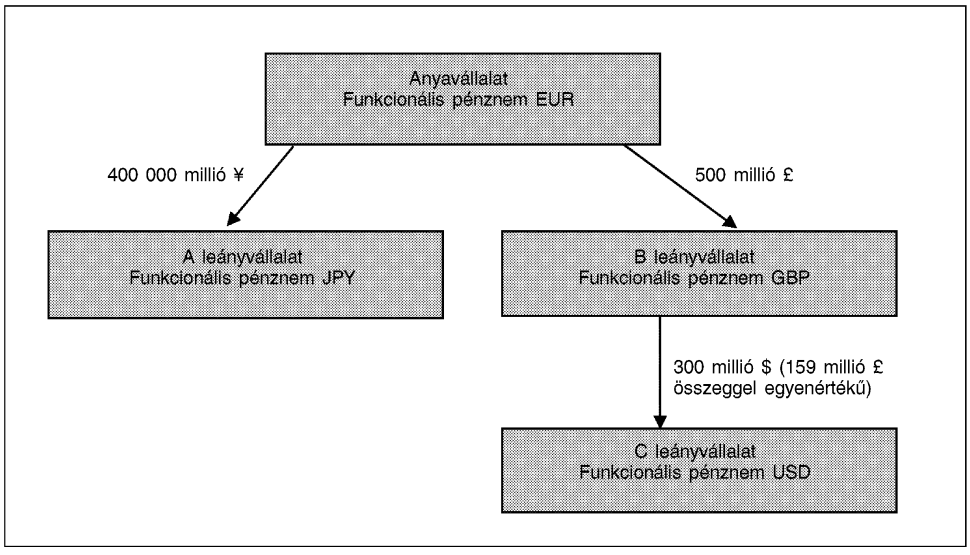
▼M53

leányvállalat teljes mértékben a tulajdonában van. Az anyavállalat 500 millió GBP összegű nettó befektetése B leányvállalatban (amelynek funkcionális pénzneme a font sterling (GBP)) tartalmazza a 159 millió GBP összeggel egyenértékű, a B leányvállalat által C leányvállalatba történt 300 millió USD összegű nettó befektetést (amelynek funkcionális pénzneme az USA dollár (USD)). Más szavakkal, B leányvállalatnak a C leányvállalatba történt befektetésén kívüli nettó eszközei 341 millió GBP összeget tesznek ki.

▼M10

Az olyan fedezett kockázatok jellege, amelyekre fedezeti kapcsolat jelölhető meg (10–13. bekezdések)

AG2. Az anyavállalat köthet fedezeti ügyletet mindhárom, A, B és C leányvállalatába történt nettó befektetésére, azok vonatkozó funkcionális pénznemei (a japán jen (JPY), a font sterling és az USA dollár) és az euró közötti devizakockázatra. Ezenkívül az anyavállalat köthet fedezeti ügyletet a B leányvállalat és a C leányvállalat funkcionális pénznemei között fennálló USD/GBP devizakockázatra. A B leányvállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban köthet fedezeti ügyletet C leányvállalatba történt nettó befektetésére, funkcionális pénznemeik, az USA dollár és a font sterling közötti devizakockázatra. A következő példákban a megjelölt kockázat az azonnali (spot) deviza átváltásából eredő kockázat, mert a fedezeti instrumentumok nem származékos termékek. Ha a fedezeti instrumentumok forward szerződések lennének, az anyavállalat a forward devizakockázatot jelölhetné meg.



Az olyan fedezett tétel összege, amelyre fedezeti kapcsolat jelölhető meg (10–13. bekezdések)

AG3. Az anyavállalat C leányvállalatba történt nettó befektetésének devizakockázatát kívánja fedezni. Tételezzük fel, hogy az A leányvállalatnak van egy 300 millió $ összegű külső hitelfelvétele. Az A leányvállalat nettó eszközei a beszámolási időszak kezdetekor 400 000 millió ¥ összeget tesznek ki, beleértve a 300 millió $ összegű külső hitelfelvételből befolyt összeget.

▼**M10**

AG4. A fedezett tétel a nettó eszközök akkora összege lehet, amely az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a C leányvállalatban történt nettó befektetésének (300 millió $) könyv szerinti értékével egyenlő vagy annál kevesebb. Az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban megjelölheti az A leányvállalat 300 millió $ összegű külső hitelfelvételét, mint a C leányvállalat 300 millió $ értékű nettó eszközeibe történt nettó befektetéséhez társuló EUR/USD azonnali (spot) deviza átváltásából eredő kockázat fedezeti ügyletét. Ebben az esetben az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban mind az A leányvállalat 300 millió $ összegű külső hitelfelvételének EUR/USD árfolyamkülönbözete, mind a C leányvállalatba történt 300 millió $ összegű nettó befektetés EUR/USD árfolyamkülönbözete szerepel a deviza-átszámítási tartalékban, a fedezeti elszámolás alkalmazását követően.

AG5. Fedezeti elszámolás hiányában az A leányvállalat 300 millió $ összegű külső hitelfelvételének teljes USD/EUR árfolyamkülönbözete az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a következőképpen jelenne meg:

— USD/JPY spot átváltási árfolyam változása, átszámítva euróra, az eredményben, és

— JPY/EUR spot átváltási árfolyam változása, az egyéb átfogó jövedelemben.

Az AG4. bekezdésben foglalt megjelölés helyett az anyavállalat a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban megjelölheti az A leányvállalat 300 millió $ összegű külső hitelfelvételét, mint a C leányvállalat és B leányvállalat között fennálló GBP/USD azonnali (spot) deviza átváltásából eredő kockázat fedezeti ügyletét. Ebben az esetben viszont az A leányvállalat 300 millió $ összegű külső hitelfelvételének teljes USD/EUR árfolyamkülönbözete az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a következőképpen jelenne meg:

— a GBP/USD spot átváltási árfolyam változása a C leányvállalattal kapcsolatos deviza-átszámítási tartalékban,

— GBP/JPY spot átváltási árfolyam változása, átszámítva euróra, az eredményben, és

— JPY/EUR spot átváltási árfolyam változása, az egyéb átfogó jövedelemben.

AG6. Az anyavállalat nem jelölheti meg a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban az A leányvállalat 300 millió $ összegű külső hitelfelvételét, mint mind az EUR/USD azonnali (spot) deviza átváltásából eredő kockázat, mind a GBP/USD azonnali (spot) deviza átváltásából eredő kockázat fedezeti ügyletét. Egyetlen fedezeti instrumentum ugyanazt a megjelölt kockázatot csak egyszer fedezheti. A B leányvállalat a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban nem alkalmazhatja a fedezeti elszámolást, mert a fedezeti instrumentumot a B leányvállalatból és a C leányvállalatból álló csoporton kívül birtokolják.

▼M10

Hol birtokolható egy csoporton belül a fedezeti instrumentum (14. és 15. bekezdés)?

AG7. Az AG5. bekezdés szerint az A leányvállalat 300 millió $ összegű külső hitelfelvételének devizakockázata tekintetében a teljes értékváltozás mind az eredményben (USD/JPY spot kockázatként), mind az egyéb átfogó jövedelemben (EUR/JPY spot kockázat) megjelenik az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban, amennyiben nincs fedezeti elszámolás. Azért kerül be mindkét összeg, hogy az AG4. bekezdésben megjelölt fedezeti ügylet hatékonyságát értékelni lehessen, mert – a fedezeti dokumentációnak megfelelően – mind a fedezeti instrumentum, mind a fedezett tétel értékében bekövetkezett változásokat az euróra, az anyavállalat funkcionális pénznemére vonatkoztatva számítják ki, az USA dollárral, a C leányvállalat funkcionális pénznemével szemben. A konszolidáció módszere (vagyis a közvetlen módszer vagy a lépésről lépésre módszer) a fedezeti ügylet hatékonyságának értékelésére nincs hatással.

Az eredménybe átsorolt összegek a külföldi érdekeltség elidegenítésekor (16. és 17. bekezdések)

▼M53

AG8. Amikor a C leányvállalatot elidegenítik, az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a devizaátszámítási tartalékból (DÁT) az eredménybe átsorolt összegek a következők:

(a) az A leányvállalat 300 millió USD összegű külső hitelfelvétele tekintetében az az összeg, amelynek azonosítását az IFRS 9 standard megköveteli, vagyis az egyéb átfogó jövedelemben a fedezeti ügylet hatékony részeként megjelenített devizakockázat értékében bekövetkezett teljes változás; és

▼M10

(b) a C leányvállalatba történt 300 millió $ összegű nettó befektetés tekintetében a gazdálkodó egység konszolidációs módszere által meghatározott összeg. Ha az anyavállalat a közvetlen módszert használja, akkor a DÁT értékét a C leányvállalat tekintetében közvetlenül az EUR/USD átváltási árfolyam fogja meghatározni. Ha az anyavállalat a lépésről lépésre módszert használja, a DÁT értékét a C leányvállalat tekintetében a GBP/USD átváltási árfolyamot tükröző, a B leányvállalat által megjelenített DÁT határozza meg, amelyet az anyavállalat funkcionális pénznemére az EUR/GBP átváltási árfolyamot felhasználva számítanak át. Az, hogy az anyavállalat az előző időszakokban a konszolidáció lépésről lépésre módszerét használta, nem követeli meg tőle vagy nem zárja ki, hogy amikor a C leányvállalatot elidegeníti, a DÁT átsorolandó összegét úgy határozza meg, mint amely az az összeg, amelyet akkor jelenített volna meg, ha mindig is a közvetlen módszert használta volna saját számviteli politikájától függően.

Egynél több külföldi érdekeltségre vonatkozó fedezeti ügylet (11., 13. és 15. bekezdések)

AG9. A következő példák azt mutatják be, hogy az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a fedezhető kockázat mindig a funkcionális pénznem (euró), valamint a B és C leányvállalatok funkcionális pénznemei közötti kockázat. Bárhogyan jelölik is meg a fedezeti ügyleteket, a maximális összegek, amelyek olyan hatékony fedezeti ügyletek lehetnek, amelyek az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban bekerülnek a deviza-átszámítási tartalékba, amikor mindkét külföldi érdekeltségre van fedezeti ügylet, a 300 millió $ az EUR/USD kockázatra és a 341 millió £ az EUR/GBP kockázatra. Az átváltási árfolyamok változásai miatt az értékben bekövetkezett más változások az anyavállalat konszolidált eredményében szerepelnek. Természetesen az anyavállalat számára lehetséges lenne, hogy a 300 millió $ összeget csak az USD/GBP spot átváltási árfolyam változásaira, vagy az 500 millió £ összeget csak a GBP/EUR spot átváltási árfolyam változásaira jelölje meg.

▼M10

Az anyavállalatnak USD és GBP fedezeti instrumentumok is vannak a birtokában

AG10. Lehet, hogy az anyavállalat a B leányvállalatba történt nettó befektetése és a C leányvállalatba történt befektetése kapcsán is fedezni kívánja a devizakockázatot. Tételezzük fel, hogy az anyavállalatnak birtokában vannak USA dollárban és font sterlingben denominált, alkalmas fedezeti instrumentumok, amelyeket fedezeti ügyletekként jelölhetne meg a B leányvállalatba és a C leányvállalatba történt nettó befektetéseihez. Az anyavállalat által a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban adható megjelölések magukban foglalják, az azokra való korlátozás nélkül, a következőket:

(a) egy 300 millió $-t kitevő fedezeti instrumentumot, amelyet a C leányvállalatba történt 300 millió $ összegű nettó befektetés fedezeti ügyleteként jelöltek meg, ahol a kockázat az anyavállalat és a C leányvállalat közötti azonnali (spot) devizaátváltásból eredő kitettség (EUR/USD), és egy legfeljebb 341 millió £ összegű fedezeti instrumentum, amelyet a B leányvállalatba történt 341 millió £ összegű nettó befektetés fedezeti ügyleteként jelöltek meg, ahol a kockázat az anyavállalat és B leányvállalat közötti azonnali (spot) devizaátváltásból eredő kitettség (EUR/GBP).

(b) egy 300 millió $-t kitevő fedezeti instrumentumot, amelyet a C leányvállalatba történt 300 millió $ összegű nettó befektetés fedezeti ügyleteként jelöltek meg, ahol a kockázat a B leányvállalat és a C leányvállalat közötti azonnali (spot) devizaátváltásból eredő kitettség (GBP/USD), és egy legfeljebb 500 millió £ összegű olyan fedezeti instrumentumot, amelyet a B leányvállalatba történt 500 millió £ összegű nettó befektetés fedezeti ügyleteként jelöltek meg, ahol a kockázat az anyavállalat és a B leányvállalat közötti azonnali (spot) devizaátváltásból eredő kitettség (EUR/GBP).

AG11. Az anyavállalat C leányvállalatba történt nettó befektetésének EUR/USD kockázata eltérő az anyavállalat B leányvállalatba történt nettó befektetésének EUR/GBP kockázatától. Az AG10. (a) bekezdésben ismertetett esetben azonban azáltal, hogy a birtokában lévő USD fedezeti instrumentumot megjelölte, az anyavállalat már teljesen fedezte a C leányvállalatba történt nettó befektetésének EUR/USD kockázatát. Ha az anyavállalat egy birtokában lévő GBP instrumentumot is fedezeti ügyletként jelölne meg a B leányvállalatba történt 500 millió £ összegű nettó befektetésére, akkor a nettó befektetésből 159 millió £ – a C leányvállalatba történt, USD-ben megvalósult nettó befektetésének GBP egyenértéke – kétszer lenne fedezve a GBP/EUR kockázattal szemben az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban.

AG12. Az AG10. (b) bekezdésben ismertetett esetben, ha az anyavállalat a fedezett kockázatot a B leányvállalat és a C leányvállalat közötti azonnali (spot) devizaátváltásból eredő kitettségként (GBP/USD) jelöli meg, akkor 300 millió $ összegű fedezeti instrumentumából csak az értékváltozás GBP/USD része szerepel az anyavállalat deviza-átszámítási tartalékában, a C leányvállalathoz kapcsolódóan. A változás fennmaradó része (a 159 millió £-hoz kapcsolódó GBP/EUR változásának egyenértéke) az anyavállalat konszolidált eredményében szerepel, az AG5. bekezdésben leírtak szerint. Mivel a B és C leányvállalatok közötti USD/GBP kockázat megjelölése a GBP/EUR kockázatot nem tartalmazza, így az anyavállalat a B leányvállalatba történt nettó befektetését is megjelölheti, akár 500 millió £ összegig, ahol a kockázat az azonnali (spot) devizaátváltásból eredő kitettség (GBP/EUR) az anyavállalat és B leányvállalat között.

▼M10

A B leányvállalat birtokában van az USD fedezeti instrumentum

AG13. Tételezzük fel, hogy B leányvállalatnak van egy 300 millió $ összegű külső adóssága, amelyből a befolyt összeget átadta az anyavállalatnak, egy font sterlingben denominált vállalatközi kölcsön révén. Mivel mind az eszközök, mind a kötelezettségek 159 millió £ összeggel nőttek, így a B leányvállalat nettó eszközei nem változtak. A B leányvállalat a külső adósságot megjelölhetné fedezeti ügyletként, a C leányvállalatba történt nettó befektetésének GBP/USD kockázatára, a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban. Az anyavállalat fenntarthatná a B leányvállalat megjelölését erre a fedezeti instrumentumra, mint a C leányvállalatba történt 300 millió $ összegű nettó befektetésének fedezeti ügylete a GBP/USD kockázatra (lásd a 13. bekezdést), és az anyavállalat a birtokában lévő GBP fedezeti instrumentumot megjelölhetné a B leányvállalatba történt teljes, 500 millió £ összegű nettó befektetésének fedezeti ügyleteként. Az első fedezeti ügylet értékelése, amelyet a B leányvállalat jelölt meg, a B leányvállalat funkcionális pénznemére (font sterlingre) vonatkoztatva történne, és a második fedezeti ügylet értékelése, amelyet az anyavállalat jelölt meg, az anyavállalat funkcionális pénznemére (euróra) vonatkoztatva történne. Ebben az esetben csak az anyavállalat C leányvállalatba történt nettó befektetéséből keletkezett GBP/USD kockázat van fedezve az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban – az USD fedezeti instrumentummal –, nem pedig a teljes EUR/USD kockázat. Ezért az anyavállalat B leányvállalatba történt 500 millió £ összegű nettó befektetése EUR/GBP kockázatának teljes egésze fedezet tárgyát képezheti az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban.

AG14. Azonban az anyavállalat 159 millió £ összegű, B leányvállalatnak fizetendő kölcsönének elszámolását is figyelembe kell venni. Ha az anyavállalat által fizetendő kölcsönt nem tekintik a B leányvállalatba történt nettó befektetése részének, mert az nem elégíti ki az IAS 21 standard 15. bekezdésében foglalt feltételeket, akkor az átszámításából keletkező GBP/EUR árfolyamkülönbözet bekerül az anyavállalat konszolidált eredményébe. Ha a B leányvállalatnak fizetendő 159 millió £ összegű kölcsönt az anyavállalat nettó befektetése részének tekintik, akkor a nettó befektetés csak 341 millió £ lenne, és az anyavállalat által a GBP/EUR kockázatra fedezett tételként megjelölhető összeg 500 millió £-ról ennek megfelelően 341 millió £-ra csökkenne.

AG15. Ha az anyavállalat visszavonná a B leányvállalat megjelölését a fedezeti kapcsolatra, akkor az anyavállalat a B leányvállalat birtokában lévő 300 millió $ összegű külső adósságot megjelölhetné fedezeti ügyletként a C leányvállalatba történt 300 millió $ összegű nettó befektetésének EUR/USD kockázatára, és a birtokában lévő GBP fedezeti instrumentumot a B leányvállalatba történt nettó befektetésének fedezeti ügyleteként csak legfeljebb 341 millió £ összegig jelölhetné meg. Ebben az esetben mindkét fedezeti ügylet hatékonyságát az anyavállalat funkcionális pénznemére (euróra) vonatkoztatva számolnák ki. Következésképpen az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban mind a B leányvállalat birtokában lévő külső hitelfelvétel USD/GBP értékváltozása, mind az anyavállalat által B leányvállalatnak fizetendő kölcsön GBP/EUR értékváltozása (ami összességében az USD/EUR átváltással egyenértékű) bekerülne a deviza-átszámítási tartalékba. Mivel az anyavállalat a C leányvállalatba történt nettó befektetéséből keletkező EUR/USD kockázatot már teljes mértékben fedezte, a B leányvállalatba történt nettó befektetésének EUR/GBP kockázatát már csak 341 millió £ összegben fedezheti.

▼M17

IFRIC 17 ÉRTELMEZÉS

Nem-pénzbeli eszközök tulajdonosok közötti felosztásai

HIVATKOZÁSOK

— IFRS 3 *Üzleti kombinációk* (2008-ban módosított)

— IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek*

— IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek*

▼M32

— IFRS 10 *Konszolidált pénzügyi kimutatások*

▼M33

— IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés*

▼M17

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* (2007-ben módosított)

— IAS 10 *A beszámolási időszak utáni események*

— IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* (2008 májusában módosított)

HÁTTÉR

1. Néha egy gazdálkodó egység pénzeszköztől eltérő eszközöket (nem-pénzbeli eszközöket) oszt fel osztalékként a tulajdonosi minőségükben eljáró tulajdonosai ([1]) között. Ezekben az esetekben, a gazdálkodó egység választási lehetőséget is biztosíthat a tulajdonosai számára, hogy nem-pénzbeli eszközöket vagy pénzeszköz-alternatívát kapjanak. Az IFRIC-től többen útmutatást kértek arról, hogy az ilyen felosztásokat a gazdálkodó egységnek hogyan kell elszámolnia.

2. A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek) nem adnak útmutatást arról, hogy egy gazdálkodó egységnek hogyan kell értékelnie a tulajdonosai közötti felosztásokat (amelyekre általában osztalékként utalnak). Az IAS 1 standard megköveteli, hogy a tulajdonosok közötti felosztásként megjelenített osztalékok részleteit a saját tőke változásainak kimutatásában vagy a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben mutassa be a gazdálkodó egység.

HATÓKÖR

3. A jelen értelmezés az alábbi típusú, a gazdálkodó egység által a tulajdonosi minőségükben eljáró tulajdonosai közötti, nem visszterhes eszközfelosztásokra alkalmazandó:

   (a) nem-pénzbeli eszközök (pl. az ingatlanok, gépek és berendezések tételei, az IFRS 3 standardban meghatározott üzleti tevékenységek, egy másik gazdálkodó egységben lévő tulajdonosi érdekeltségek vagy az IFRS 5 standardban meghatározott elidegenítési csoportok) felosztásai; valamint

   (b) az olyan felosztások, amelyek választási lehetőséget biztosítanak a tulajdonosok számára, hogy nem-pénzbeli eszközöket vagy pénzeszköz-alternatívát kapjanak.

4. A jelen értelmezés csak az olyan felosztásokra vonatkozik, amelyeknél a tőkeinstrumentumok ugyanazon típusának tulajdonosait egyformán kezelik.

([1]) Az IAS 1 standard 7. bekezdése a tulajdonosokat a saját tőkének minősülő instrumentumok birtokosaiként határozza meg.

▼M17

5. A jelen értelmezés nem vonatkozik az olyan, nem-pénzbeli eszköz felosztására, amely felett a legfőbb ellenőrzést gyakorló fél vagy felek a felosztás előtt és után is ugyanaz(ok). Ez a kizárás vonatkozik a felosztást végző gazdálkodó egység egyedi, különálló és konszolidált pénzügyi kimutatásaira.

6. Az 5. bekezdéssel összhangban, a jelen értelmezés nem vonatkozik az olyan, nem-pénzbeli eszköz felosztására, amely felett a legfőbb ellenőrzést gyakorló felek a felosztás előtt és után is ugyanazok. Az IFRS 3 standard B2. bekezdése megállapítja, hogy „Magánszemélyek egy csoportja akkor ellenőriz egy gazdálkodó egységet, ha szerződéses megállapodások alapján közösen rendelkeznek az adott gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikája irányításának képességével az annak tevékenységeiből származó hasznok megszerzésére.”. Ezért ahhoz, hogy egy felosztás azon az alapon ne tartozzon a jelen értelmezés hatókörébe, mert ugyanazon felek gyakorolnak ellenőrzést az eszköz felett a felosztás előtt és után is, a magánszemély részvényesek azon csoportjának, amely a felosztásban részesül, szerződéses megállapodások alapján ilyen legfőbb, együttes hatalommal kell rendelkeznie a felosztást végző gazdálkodó egység felett.

▼M32

7. A 5. bekezdéssel összhangban, a jelen értelmezés nem vonatkozik arra, amikor a gazdálkodó egység egy leányvállalatban fennálló saját tulajdonosi érdekeltségeinek egy részét felosztja, de a leányvállalat feletti ellenőrzést megtartja. A leányvállalatban nem ellenőrző részesedés kimutatását eredményező felosztást végző gazdálkodó egység a felosztást az IFRS 10 standarddal összhangban számolja el.

▼M17

8. A jelen értelmezés csak az olyan gazdálkodó egység elszámolásaira vonatkozik, amely nem-pénzbeli eszközfelosztást végez. Az ilyen felosztásban részesülő részvényesek elszámolásaival nem foglalkozik.

KÉRDÉSEK

9. Amikor egy gazdálkodó egység bejelent egy felosztást, és kötelme van arra, hogy az érintett eszközöket tulajdonosai között felossza, a fizetendő osztalékra vonatkozó kötelezettséget ki kell mutatnia. Következésképpen, a jelen értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

(a) Mikor kell a gazdálkodó egységnek megjelenítenie a fizetendő osztalékot?

(b) Hogyan kell a gazdálkodó egységnek értékelnie a fizetendő osztalékot?

(c) Amikor a gazdálkodó egység a fizetendő osztalékot kifizeti, hogyan kell elszámolnia a felosztott eszközök könyv szerinti értéke és a fizetendő osztalék könyv szerinti értéke közötti bármilyen különbözetet?

KONSZENZUS

Mikor kell megjeleníteni a fizetendő osztalékot?

10. Az osztalék fizetésére vonatkozó kötelezettséget akkor kell kimutatni, amikor az osztalék engedélyezése a megfelelő módon megtörtént, és többé nem a gazdálkodó egység megítélésétől függ, amely időpont:

(a) az, amikor az osztalék (pl. a vezetés vagy az igazgatóság általi) bejelentését a megfelelő hatóság (pl. a tulajdonosok) jóváhagyta, amennyiben a jogrendszer ilyen jóváhagyást megkövetel, vagy

(b) az, amikor az osztalékot bejelentették (pl. a vezetés vagy az igazgatóság), amennyiben a jogrendszer további jóváhagyást nem követel meg.

▼M17

A fizetendő osztalék értékelése

11. A gazdálkodó egységnek a nem-pénzbeli eszközök osztalékként történő, tulajdonosai közötti felosztására vonatkozó kötelezettségét a felosztandó eszközök valós értékén kell értékelnie.

12. Ha egy gazdálkodó egység választási lehetőséget biztosít a tulajdonosai számára, hogy egy nem-pénzbeli eszközt vagy pénzeszköz-alternatívát kapjanak, akkor a gazdálkodó egységnek úgy kell becsülnie a fizetendő osztalékot, hogy figyelembe veszi mind az egyes alternatívák valós értékét, mind pedig annak kapcsolódó valószínűségét, hogy a tulajdonosok az egyes alternatívákat választják.

13. Minden egyes beszámolási időszak végén és a kifizetés időpontjában, a gazdálkodó egységnek felül kell vizsgálnia és korrigálnia kell a fizetendő osztalék könyv szerinti értékét a fizetendő osztalék könyv szerinti értékében bekövetkezett bármely változással, amely a saját tőkében a felosztás összegének korrekciójaként jelenik meg.

A felosztott eszközök könyv szerinti értéke és a fizetendő osztalék könyv szerinti értéke közötti bármilyen különbözet elszámolása, amikor egy gazdálkodó egység a fizetendő osztalékot kifizeti

14. Amikor egy gazdálkodó egység a fizetendő osztalékot kifizeti, a felosztott eszközök könyv szerinti értéke és a fizetendő osztalék könyv szerinti értéke közötti különbözetet – ha van ilyen – az eredményben kell elszámolnia

Bemutatás és közzétételek

15. A gazdálkodó egységnek a 14. bekezdésben ismertetett különbözetet az eredményben külön soron kell bemutatnia.

16. A gazdálkodó egységnek, amennyiben alkalmazható, a következő információkat kell közzétennie:

(a) a fizetendő osztalék könyv szerinti értéke az időszak elején és végén; valamint

(b) a felosztandó eszközök valós értékében bekövetkezett változás eredményeképpen, a 13. bekezdéssel összhangban az időszakban kimutatott könyv szerinti érték növekedése vagy csökkenése.

▼M33

17. Ha egy gazdálkodó egység a beszámolási időszak végét követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyása előtt bejelenti, hogy nem-pénzbeli eszközt oszt fel osztalékként, akkor közzé kell tennie:

▼M17

(a) a felosztandó eszköz jellegét;

(b) a felosztandó eszköz beszámolási időszak végi könyv szerinti értékét; valamint

▼M33

(c) a felosztandó eszköz beszámolási időszak végi valós értékét, amennyiben az különbözik a könyv szerinti értékétől, valamint az IFRS 13 standard 93. bekezdésének (b), (d), (g) és (i) pontja, valamint 99. bekezdése által megkövetelt, a valós érték értékeléséhez használt módszer(ek)re vonatkozó információkat.

▼**M17**

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

18. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a jövőre nézve, a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra, kell alkalmaznia. A visszamenőleges alkalmazás nem megengedett. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezt az értelmezést egy 2009. július 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt, és alkalmaznia kell a (2008-ban módosított) IFRS 3 standardot, a (2008 májusában módosított) IAS 27 standardot és a (jelen értelmezéssel módosított) IFRS 5 standardot is.

▼**M32**

19. A 2011 májusában kiadott IFRS 10 standard módosította a 7. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 10 standardot.

▼**M33**

20. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a 17. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼**M18**

IFRIC 18 ÉRTELMEZÉS

Ügyfelektől származó eszközátadások

HIVATKOZÁSOK

— *Keretelvek a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására*

— IFRS 1 *A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása* (2008-ban felülvizsgált)

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések*

— IAS 18 *Bevételek*

— IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele*

— IFRIC 12 *Szolgáltatási koncessziós megállapodások*

HÁTTÉR

1. A közműágazatokban a gazdálkodó egység ingatlanok, gépek és berendezések olyan tételeit kaphatja ügyfeleitől, amelyeket ezen ügyfelek hálózattal való összekötésére és olyan áruk kínálatához való folyamatos hozzáférésük biztosítására kell felhasználnia, mint például a villamos áram, a gáz vagy a víz. De az is lehetséges, hogy a gazdálkodó egység pénzeszközt kap az ügyfelektől az ingatlanok, gépek és berendezések ilyen tételeinek megszerzéséhez vagy megépítéséhez. Az ügyfelektől jellemzően megkövetelik, hogy az áruk vagy szolgáltatások megvásárlásáért, a használat alapján, további összegeket fizessenek.

2. Ügyfelektől származó eszközátadásokra a közművektől eltérő iparágakban is sor kerülhet. Például egy olyan gazdálkodó egység, amely az információ-technológiai feladatait kiszervezi, átadhatja a kiszervezési szolgáltatónak az ingatlanainak, gépeinek és berendezéseinek a meglévő tételeit.

3. Egyes esetekben lehet, hogy az eszköz átadója nem az a gazdálkodó egység, amelynek az áruk vagy szolgáltatások kínálatához végül is folyamatos hozzáférése lesz, és amely az áruknak vagy szolgáltatásoknak az átvevője lesz. A jelen értelmezés azonban, az egyszerűség kedvéért, az eszközt átadó gazdálkodó egységre ügyfélként utal.

HATÓKÖR

4. A jelen értelmezés az ingatlanok, gépek és berendezések tételeinek átadására vonatkozó elszámolásokra alkalmazandó, azoknál a gazdálkodó egységeknél, amelyek ügyfeleiktől ilyen átadásokban részesülnek.

5. A jelen értelmezés hatókörébe tartozó megállapodások olyan megállapodások, amelyek szerint a gazdálkodó egység egy ügyféltől ingatlanok, gépek és berendezések egy olyan tételét kapja, amelyet aztán a gazdálkodó egységnek arra kell felhasználnia, hogy az ügyfelet a hálózattal összekösse, vagy biztosítsa az ügyfélnek az áruk vagy szolgáltatások kínálatához való folyamatos hozzáférését, vagy mindkettőt végezze.

6. A jelen értelmezés alkalmazandó az olyan megállapodásokra is, amelyek szerint a gazdálkodó egység egy ügyféltől pénzeszközt kap, amennyiben ilyen összegű pénzeszköz aztán csak arra használható fel, hogy ingatlanok, gépek és berendezések egy tételét megépítsék vagy megszerezzék, és aztán az ingatlanok, gépek és berendezések ezen tételét a gazdálkodó egységnek arra kell felhasználnia, hogy az ügyfelet a hálózattal összekösse vagy biztosítsa az ügyfélnek az áruk vagy szolgáltatások kínálatához való folyamatos hozzáférését, vagy mindkettőt végezze.

▼**M18**

7. A jelen értelmezés nem alkalmazandó az olyan megállapodásokra, amelyek szerint az átadás az IAS 20 standardban meghatározott állami támogatás, vagy az IFRIC 12 értelmezés hatókörébe tartozó szolgáltatási koncessziós megállapodásban használt infrastruktúra.

KÉRDÉSEK

8. A jelen értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

a) Teljesül-e az eszköz definíciója?

b) Ha az eszköz definíciója teljesül, hogyan kell értékelni az ingatlanok, gépek és berendezések átadott tételét a kezdeti megjelenítéskor?

c) Ha az ingatlanok, gépek és berendezések ezen tételét a kezdeti megjelenítéskor valós értéken értékelik, hogyan kell elszámolni az ebből eredő jóváírást?

d) Hogyan kell a gazdálkodó egységnek az ügyfelétől származó pénzeszköz-átadást elszámolnia?

KONSZENZUS

Teljesül-e az eszköz definíciója?

9. Amikor egy gazdálkodó egység egy ügyféltől származó ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének átadásában részesül, el kell döntenie, hogy az átadott tétel megfelel-e az eszköz *Keretelvek*ben meghatározott definíciójának. A *Keretelvek* 49. bekezdésének (a) pontja megállapítja, hogy „az eszköz múltbeli események eredményeképpen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló erőforrás, és amelyből a gazdálkodó egységnek várhatóan jövőbeli gazdasági haszna származik.” Többnyire, a gazdálkodó egység megszerzi az ingatlanok, gépek és berendezések átadott tételének tulajdonjogát. Annak megállapításához azonban, hogy egy eszköz létezik-e, a tulajdonjog nem lényeges. Ezért, amennyiben az ügyfél az átadott tételt továbbra is ellenőrzi, a tulajdonjog átadása ellenére az eszköz definíciója nem teljesül.

10. Az a gazdálkodó egység, amely az eszközt ellenőrzi, általában tetszése szerint rendelkezhet ezzel az eszközzel. Például, a gazdálkodó egység ezt az eszközt elcserélheti más eszközökre, felhasználhatja áruk vagy szolgáltatások előállítására, árat számíthat fel másoknak a használatáért, felhasználhatja kötelezettségek rendezésére, megtarthatja vagy feloszthatja a tulajdonosok között. Annak a gazdálkodó egységnek, amely egy ügyféltől származó ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének átadásában részesül, minden releváns tényt és körülményt mérlegelnie kell az átadott tétel feletti ellenőrzés megítélésekor. Például, annak ellenére, hogy a gazdálkodó egységnek az ingatlanok, gépek és berendezések átadott tételét az ügyfélnek nyújtott egy vagy több szolgáltatás biztosítására kell felhasználnia, rendelkezhet azzal a jogosultsággal, hogy eldöntse, miként történjen az ingatlanok, gépek és berendezések átadott tételének működtetése és karbantartása, és mikor kell azt lecserélni. Ebben az esetben a gazdálkodó egység általában arra a következtetésre jut, hogy ellenőrzi az ingatlanok, gépek és berendezések átadott tételét.

Hogyan kell értékelni az ingatlanok, gépek és berendezések átadott tételét a kezdeti megjelenítéskor?

11. Ha a gazdálkodó egység arra a következtetésre jut, hogy az eszköz definíciója teljesül, akkor az átadott eszközt – az IAS 16 standard 7. bekezdésével összhangban – az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételeként kell kimutatnia, és a kezdeti megjelenítéskori bekerülési értékét – ugyanazon standard 24. bekezdésével összhangban – annak valós értékén kell értékelnie.

▼M18

Hogyan kell elszámolni a jóváírást?

12. Az alábbi kifejtés feltételezi, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételét kapó gazdálkodó egység arra a következtetésre jutott, hogy az átadott eszközt a 9–11. bekezdésekkel összhangban kell kimutatni és értékelni.

13. Az IAS 18 standard 12. bekezdése megállapítja, hogy „Amikor áruk értékesítésére vagy szolgáltatások nyújtására nem hasonló árukért vagy szolgáltatásokért cserében kerül sor, a csere bevételt eredményező ügyletnek minősül.” A jelen értelmezés hatókörébe tartozó megállapodások feltételeivel összhangban, az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének nem hasonló árukért vagy szolgáltatásokért történő átadása cserének minősül. Következésképpen, a gazdálkodó egységnek – az IAS 18 standarddal összhangban – bevételt kell elszámolnia.

Az elkülönülten azonosítható szolgáltatások azonosítása

14. A gazdálkodó egység megállapodhat arról, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések átadott tételéért cserében egy vagy több szolgáltatást nyújt, mint például, összeköti az ügyfelet a hálózattal, biztosítja az ügyfélnek az áruk vagy szolgáltatások kínálatához való folyamatos hozzáférését, vagy mindkettőt. Az IAS 18 standard 13. bekezdésével összhangban, a gazdálkodó egységnek azonosítania kell a megállapodásban szereplő, elkülönülten azonosítható szolgáltatásokat.

15. Azok a sajátosságok, amelyek jelzik, hogy az ügyfélnek egy hálózattal való összekötése elkülönülten azonosítható szolgáltatás, magukban foglalják a következőket:

a) szolgáltatási összeköttetést biztosítanak az ügyfélhez, és ez az adott ügyfél számára önálló értéket képvisel;

b) a szolgáltatási összeköttetés valós értéke megbízhatóan értékelhető.

16. Az, hogy az átadást végző ügyfél a folyamatos hozzáférést, az árukat vagy szolgáltatásokat, vagy mindkettőt a jövőben alacsonyabb áron kapja meg, mint amennyit az ingatlanok, gépek és berendezések adott tételének átadása nélkül felszámítanának felé, olyan sajátosság, amely jelzi, hogy az ügyfél áruk vagy szolgáltatások kínálatához való folyamatos hozzáférésének biztosítása elkülönülten azonosítható szolgáltatás.

17. Ezzel szemben az, ha az átadást végző ügyfelek a folyamatos hozzáférésért, vagy az árukért vagy szolgáltatásokért, vagy mindkettőért ugyanazt az árat fizetik, mint azok, akik ilyet nem végeznek, olyan sajátosság, amely jelzi, hogy az ügyfél áruk vagy szolgáltatások kínálatához való folyamatos hozzáférése biztosításának kötelme nem az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének átadására vonatkozó megállapodásból, hanem a gazdálkodó egység működési engedélyének feltételeiből vagy más szabályozásból adódik.

Bevételek elszámolása

18. Ha csak egy szolgáltatást azonosítottak, akkor a gazdálkodó egységnek – az IAS 18 standard 20. bekezdésével összhangban – a bevételeket akkor kell elszámolnia, amikor a szolgáltatást teljesítették.

19. Ha egynél több elkülönülten azonosítható szolgáltatást azonosítottak, akkor az IAS 18 standard 13. bekezdése megköveteli, hogy a megállapodás szerint kapott vagy járó teljes ellenérték valós értékét fel kell osztani az egyes szolgáltatások között, és aztán az IAS 18 standard megjelenítési kritériumait mindegyik szolgáltatásra alkalmazni kell.

20. Amennyiben a megállapodás részeként folyamatos szolgáltatást azonosítanak, ott azt az időszakot, amely során erre a szolgáltatásra vonatkozóan bevételeket kell elszámolni, általában az ügyféllel kötött megállapodás feltételei határozzák meg. Amennyiben a megállapodás időszakot nem határoz meg, a bevételeket a folyamatos szolgáltatás biztosításához felhasznált, átadott eszköz hasznos élettartamánál nem hosszabb időszak során kell elszámolni.

▼**M18**

Hogyan kell a gazdálkodó egységnek az ügyfelétől származó pénzeszköz-átadást elszámolnia?

21. Amikor a gazdálkodó egység egy ügyféltől pénzeszköz-átadásban részesül, el kell döntenie, hogy a megállapodás a jelen értelmezés hatókörébe tartozik-e – a 6. bekezdéssel összhangban. Amennyiben igen, akkor a gazdálkodó egységnek el kell döntenie, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések felépített vagy megszerzett tétele megfelel-e az eszköz definíciójának – a 9. és a 10. bekezdésekkel összhangban. Ha az eszköz definíciója teljesül, akkor a gazdálkodó egységnek az ingatlanok, gépek és berendezések adott tételét – az IAS 16 standarddal összhangban – annak bekerülési értékén kell kimutatnia, és az ügyféltől kapott pénzeszköz összegéig, bevételeket kell elszámolnia – a 13-20. bekezdésekkel összhangban.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

22. A gazdálkodó egységnek ezt az értelmezést a jövőre nézve, az ügyfelektől származó, 2009. július 1-jei vagy azt követő eszközátadásokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett, feltéve, hogy az értelmezés múltbeli átadásokra való alkalmazásához szükséges értékeléseket és egyéb információkat beszerezték abban az időpontban, amikor ezek az átadások történtek. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azt az időpontot, amikortól az értelmezést alkalmazza.

▼M28

IFRIC 19 ÉRTELMEZÉS

Pénzügyi kötelezettségek megszüntetése tőkeinstrumentumokkal

HIVATKOZÁSOK

— *Keretelvek a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására*

— IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés*

— IFRS 3 *Üzleti kombinációk*

▼M53

— IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*

▼M33

— IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés*

▼M28

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás*

▼M53

_____

▼M28

HÁTTÉR

1. Egy pénzügyi kötelezettség feltételeinek újratárgyalásakor az adós és hitelezője megállapodhat abban, hogy az adós a hitelező részére kibocsátott tőkeinstrumentumokkal szünteti meg a kötelezettség egészét vagy egy részét. A szóban forgó ügyletekre néha „adósság-tőke csere (konverzió)” elnevezéssel hivatkoznak. Elszámolásukkal kapcsolatban többen is az IFRIC iránymutatását kérték.

HATÓKÖR

2. Ez az értelmezés a gazdálkodó egység elszámolásaival foglalkozik olyan esetek kapcsán, amikor egy pénzügyi kötelezettség feltételeinek újratárgyalása azt eredményezi, hogy a gazdálkodó egység a hitelező részére kibocsátott tőkeinstrumentumokkal szünteti meg a pénzügyi kötelezettség egészét vagy egy részét. Az értelmezés a hitelező elszámolásait nem tárgyalja.

3. A gazdálkodó egység ezt az értelmezést nem alkalmazhatja olyan ügyletekre, amelyekben:

   (a) a hitelező egyben közvetlen vagy közvetett részvényes és ebben a minőségében jár el;

   (b) a hitelezőt és a gazdálkodó egységet az ügylet előtt és után is ugyanaz a fél vagy felek ellenőrzik és az ügylet lényege magában foglal gazdálkodó egység általi tőkefelosztást vagy gazdálkodó egység tőkéjéhez való hozzájárulást;

   (c) a pénzügyi kötelezettség részvények kibocsátásával való megszüntetése összhangban van a pénzügyi kötelezettség eredeti feltételeivel.

KÉRDÉSEK

▼M53

4. Ez az értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

   (a) A gazdálkodó egység által egy pénzügyi kötelezettség egészének vagy egy részének megszüntetése céljából kibocsátott tőkeinstrumentumok az IFRS 9 standard 3.3.3. bekezdése szerinti „fizetett ellenértéknek” tekintendők-e?

▼M28

(b) A gazdálkodó egységnek kezdetben miként kell értékelnie az ilyen pénzügyi kötelezettség megszüntetése céljából kibocsátott tőkeinstrumentumokat?

(c) A gazdálkodó egységnek miként kell elszámolnia a megszűnt pénzügyi kötelezettség könyv szerinti értéke és a kibocsátott tőkeinstrumentum kezdeti értékelése szerinti összeg közötti bármely különbözetet?

KONSZENZUS

▼M53

5. A gazdálkodó egység által egy pénzügyi kötelezettség egy részének vagy egészének megszüntetése céljából a hitelezőnek felkínált tőkeinstrumentumok kibocsátása az IFRS 9 standard 3.3.3. bekezdése szerinti fizetett ellenértéknek minősül. A gazdálkodó egység akkor, és csak akkor távolíthat el a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásából egy pénzügyi kötelezettséget (vagy a pénzügyi kötelezettség egy részét), ha az az IFRS 9 standard 3.3.1. bekezdésének megfelelően szűnt meg.

▼M28

6. A pénzügyi kötelezettség egészének vagy egy részének megszüntetése céljából a hitelező számára kibocsátott tőkeinstrumentumok kezdeti megjelenítésekor a gazdálkodó egységnek a kibocsátott tőkeinstrumentumokat valós értéken kell értékelnie, kivéve ha a valós értéket nem lehet megbízhatóan meghatározni.

▼M53

7. Ha a kibocsátott tőkeinstrumentumok valós értékét nem lehet megbízhatóan meghatározni, akkor a tőkeinstrumentumokat úgy kell értékelni, hogy az a megszűnt pénzügyi kötelezettség valós értékét tükrözze. Az olyan pénzügyi kötelezettség valós értékének meghatározásakor, amely látra szóló tulajdonsággal bír (pl. látra szóló betét), nem alkalmazható az IFRS 13 standard 47. bekezdése.

▼M28

8. Ha a pénzügyi kötelezettségnek csak egy részét szüntetik meg, a gazdálkodó egységnek fel kell mérnie, hogy a fizetett ellenérték egy része nem a fennmaradó kötelezettség feltételeinek módosításához kapcsolódik-e. Ha a fizetett ellenérték egy része a kötelezettség fennmaradó részére vonatkozó feltételek módosításához kapcsolódik, akkor a gazdálkodó egységnek a kifizetett ellenértéket fel kell osztania a kötelezettség megszűnt része és fennmaradó része között. A felosztás során a gazdálkodó egységnek az ügylet minden releváns tényét és körülményét figyelembe kell vennie.

▼M53

9. A megszűnt pénzügyi kötelezettség (vagy annak egy része) könyv szerinti értéke és a kifizetett ellenérték közötti különbözetet az eredményben kell megjeleníteni, az IFRS 9 standard 3.3.3. bekezdésének megfelelően. A kibocsátott tőkeinstrumentumok kezdeti megjelenítését és értékelését arra az időpontra vonatkozóan kell elvégezni, amikor a pénzügyi kötelezettség (vagy annak egy része) megszűnik.

10. Amikor a pénzügyi kötelezettségnek csak egy része szűnik meg, az ellenértéket a 8. bekezdésnek megfelelően fel kell osztani. A fennmaradó kötelezettségre felosztott ellenértéket figyelembe kell venni annak értékelésekor, hogy lényegesen módosultak-e a fennmaradó kötelezettség feltételei. Ha a fennmaradó kötelezettség lényegesen módosult, akkor a gazdálkodó egységnek a módosítást az eredeti pénzügyi kötelezettség megszűnéseként és egy új pénzügyi kötelezettség megjelenítéseként kell elszámolnia, az IFRS 9 standard 3.3.2. bekezdésének előírása szerint.

▼M28

11. A gazdálkodó egységnek a 9. és a 10. bekezdéssel összhangban elszámolt nyereséget vagy veszteséget az eredménykimutatás egy külön sorában vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie.

▼**M28**

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

12. A gazdálkodó egységnek ezen értelmezést a 2010. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezen értelmezést egy 2010. július 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

13. A gazdálkodó egységnek a számviteli politika változását az IAS 8 standarddal összhangban a legkorábbi bemutatott összehasonlító időszak kezdetétől kell alkalmaznia.

▼**M33**

15. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a 7. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.

▼**M53**

17. A 2014 júliusában kibocsátott IFRS 9 standard módosította a 4., 5., 7., 9. és 10. bekezdést, és törölte a 14. és 16. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼**M33**

IFRIC 20 ÉRTELMEZÉS

Meddőeltakarítási költségek a külszíni bányák kitermelési szakaszában

HIVATKOZÁSOK:

— *A pénzügyi beszámolás fogalmi keretelvei*

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*

— IAS 2 *Készletek*

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések*

— IAS 38 *Immateriális javak*

HÁTTÉR

1. A külszíni fejtési műveletek során a gazdálkodó egységek szükségesnek találhatják a bányászati hulladék („fedőréteg”) eltávolítását az ásványi ércek lelőhelyeihez való hozzáférés érdekében. Ez a hulladékeltávolítási tevékenység „meddőeltakarítás” néven ismert.

2. A bánya kiépítési szakaszában (a kitermelés megkezdése előtt) a meddőeltakarítási költségeket általában a bánya megépítésével és kialakításával kapcsolatos leírható költség részeként tőkésítik. Ezeket a tőkésített költségeket szisztematikusan leírják, általában a termelési egységek módszert felhasználva, miután a termelés megkezdődött.

3. A bányászattal foglalkozó gazdálkodó egység a bánya kitermelési szakaszában is folytathatja a fedőréteg eltávolítását, és továbbra is keletkezhetnek meddőeltakarítási költségei.

4. A kitermelési szakasz során elvégzett meddőeltakarítás körében eltávolított anyag nem feltétlenül lesz 100 %-ban hulladék; sok esetben érc és hulladék keveréke. Az érc hulladékhoz viszonyított aránya a nem gazdaságos alacsony szinttől a kifizetődő magas szintig terjedhet. Az alacsony arányban ércet tartalmazó anyag eltávolítása során keletkezhet némi hasznos anyag, amely felhasználható készlet létrehozásához. Ez az eltávolítás az olyan mélyebb rétegekhez való hozzáférést is lehetővé teheti, amelyekben magasabb az érc hulladékhoz viszonyított aránya. Ennek megfelelően a gazdálkodó egységnek kétféle előnye is származhat a meddőeltakarítási tevékenységből: hasznosítható érc, amely alapján készlet hozható létre, valamint jobb hozzáférés olyan anyagmennyiségekhez, amelyeket későbbi időszakokban bányásznak ki.

5. Ez az értelmezés azzal foglalkozik, hogy mikor és hogyan kell a meddőeltakarítási tevékenységből származó két említett előnyt elkülönítetten elszámolni, valamint hogy hogyan kell ezeket az előnyöket értékelni mind kezdetben, mind azt követően.

HATÓKÖR

6 Ez az értelmezés azokra a hulladékeltávolítási költségekre vonatkozik, amelyek a külszíni fejtési tevékenység körében, a bánya kitermelési szakaszában merülnek fel („kitermelési meddőeltakarítási költségek”).

▼**M33**

KÉRDÉSEK

7. Ez az értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

(a) a kitermelési meddőeltakarítási költségek eszközként történő megjelenítése;

(b) a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz kezdeti értékelése; és

(c) a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz későbbi értékelése.

KONSZENZUS

A kitermelési meddőeltakarítási költségek eszközként történő megjelenítése

8. Amennyiben a meddőeltakarítási tevékenységből származó előny készletek létrehozása formájában valósul meg, a gazdálkodó egység az adott meddőeltakarítási tevékenység költségeit az IAS 2 *Készletek* standard elvei szerint köteles elszámolni. Amennyiben az előny az érchez való jobb hozzáférésben jelentkezik, a gazdálkodó egység ezeket a költségeket befektetett eszközökként jeleníti meg, ha az alábbi 9. bekezdésben szereplő feltételek teljesülnek. Ez az értelmezés a befektetett eszközt „meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszközként” említi.

9. A gazdálkodó egység kizárólag akkor jelenít meg meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszközt, ha az alábbiak mindegyike teljesül:

(a) valószínű, hogy a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos jövőbeli gazdasági előny (az érckészlethez való jobb hozzáférés) a gazdálkodó egységnél jelentkezik;

(b) a gazdálkodó egység azonosítani tudja az érckészlet azon összetevőjét, amely könnyebben hozzáférhetővé vált; és

(c) az említett összetevőhöz kapcsolódó, a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos költségek megbízhatóan mérhetők.

10. A meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszközt valamely meglévő eszköz kiegészítéseként vagy értéknöveléseként kell elszámolni. Más szóval a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz egy meglévő eszköz *részeként* kerül elszámolásra.

11. A meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz tárgyi eszközként vagy immateriális javakként való besorolása megegyezik a meglévő eszközével. Vagyis a meglévő eszköz jellege határozza meg, hogy a gazdálkodó egység tárgyi eszközként vagy immateriális javakként sorolja-e be a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszközt.

A meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz kezdeti értékelése

12. A gazdálkodó egység a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszközt kezdetben bekerülési értéken értékeli, ami egyrészt azokat a költségeket jelenti, amelyek közvetlenül kapcsolódnak azon meddőeltakarítási tevékenység elvégzéséhez, amely megkönnyíti a hozzáférést az azonosított ércösszetevőhöz, másrészt pedig a közvetlenül felmerült egyéb általános költségek elosztását. Előfordulhat, hogy néhány egyéb járulékos művelet, amely nem szükséges ahhoz, hogy a kitermelési meddőeltakarítási tevékenység a terv szerint folytatódjon, a kitermelési meddőeltakarítási tevékenységgel egyidejűleg megy végbe. Az ilyen járulékos műveletekkel kapcsolatos költségek nem szerepelhetnek a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz költségében.

▼M33

13. Ha a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz és a létrehozott készlet költségeit nem lehet elkülönítve azonosítani, a gazdálkodó egység a kitermelési meddőeltakarítási költségeket elosztja a létrehozott készlet és a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz között, olyan elosztási alapon, amely valamely vonatkozó kitermelési arányon alapul. Ezt a kitermelési arányt az érckészlet azonosított összetevőjére tekintettel kell kiszámítani, és viszonyítási alapként kell használni annak meghatározásakor, hogy milyen mértékben ment végbe a jövőbeli előny létrehozására irányuló kiegészítő tevékenység. A szóban forgó arányra példák az alábbiak:

(a) a létrehozott készlet költsége a várt költséggel összevetve;

(b) az eltávolított hulladék mennyisége a várt mennyiséggel összevetve, az érctermelés adott mennyiségére vonatkozóan; és

(c) a kifejtett érc ásványianyag-tartalma a várt ásványianyag-tartalommal összevetve, adott mennyiségű kitermelt ércre vonatkozóan.

A meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz későbbi értékelése

14. A kezdeti megjelenítést követően a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszközt vagy bekerülési értéken vagy az értékcsökkenéssel vagy amortizációval és az értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett átértékelt összegen kell nyilvántartani, ugyanúgy, mint azt a meglévő eszközt, amelynek részét képezi.

15. A meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszközt szisztematikus alapon kell értékcsökkenteni vagy amortizálni, azon érckészlet azonosított összetevőjének várható hasznos élettartama alatt, amely a meddőeltakarítási tevékenység eredményeként hozzáférhetőbbé válik. A termelési egységek módszert kell alkalmazni, kivéve, ha más módszer megfelelőbb.

16. Azon érckészlet azonosított összetevőjének várható hasznos élettartama, amelyet a meddőeltakarítási tevékenységgel kapcsolatos eszköz értékcsökkentésére vagy amortizálására használnak, eltér attól a várható hasznos élettartamtól, amelyet a bánya és a bánya élettartamához kapcsolódó eszközök értékcsökkentésére vagy amortizálására használnak. Ez alól kivételt képeznek azok a korlátozott körülmények, amikor a meddőeltakarítási tevékenység jobb hozzáférést biztosít a fennmaradó érckészlet teljes egészéhez. Ez előfordulhat például egy bánya hasznos élettartamának vége felé, amikor az azonosított összetevő a kitermelendő érckészlet utolsó részét jelenti.

▼**M33**

A. függelék

Hatálybalépés napja és áttérés

Ez a függelék az értelmezés szerves részét képezi, és ugyanolyan hatállyal rendelkezik, mint az értelmezés többi része.

A1. A gazdálkodó egységnek ezt az értelmezést a 2013. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ennél korábbi alkalmazás is megengedett. Amennyiben egy gazdálkodó egység ezt az értelmezést korábbi időszakra alkalmazza, köteles ezt közzétenni.

A2. A gazdálkodó egységnek ezt az értelmezést a legkorábbi bemutatott időszak elején vagy azt követően felmerült kitermelési meddőeltakarítási költségekre kell alkalmaznia.

A3. A legkorábbi bemutatott időszak elején minden olyan korábban megjelenített eszközegyenleget, amely a kitermelési szakaszban megkezdett meddőeltakarítási tevékenységből ered („jogelőd meddőeltakarítási eszköz”), át kell sorolni egy olyan meglévő eszköz részeként, amelyhez a meddőeltakarítási tevékenység kapcsolódott, amennyiben megmarad az érckészlet egy olyan azonosítható összetevője, amellyel a jogelőd meddőeltakarítási eszköz kapcsolatba hozható. Az ilyen egyenlegeket értékcsökkenteni vagy amortizálni kell az érckészlet azon azonosítható összetevőjének fennmaradó várható hasznos élettartama alatt, amelyhez az egyes jogelőd meddőeltakarítási eszközegyenlegek kapcsolódnak.

A4. Ha az érckészletnek nincs olyan azonosítható összetevője, amelyhez az adott jogelőd meddőeltakarítási eszköz kapcsolódik, a nyitó felhalmozott eredményben kell megjeleníteni a legkorábbi bemutatott időszak elején.

▼M41

IFRIC 21

IFRIC 21 ÉRTELMEZÉS Adók [1]

HIVATKOZÁSOK

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 12 *Nyereségadók*

— IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele*

— IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek*

— IAS 34 *Évközi pénzügyi beszámolás*

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

— IFRIC 6 *Bizonyos piacon való részvételből eredő kötelezettségek – elektromos és elektronikus berendezések hulladékai*

HÁTTÉR

1. Az állam adót vethet ki a gazdálkodó egységekre. Az IFRS Értelmezési Bizottságtól útmutatást kértek az adónak az azt megfizető gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban való elszámolásához. A kérdés arra irányul, hogy mikor kell megjeleníteni az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően elszámolandó adó megfizetésére vonatkozó kötelezettséget.

HATÓKÖR

2. Ez az értelmezés az olyan adófizetési kötelezettség elszámolásával foglalkozik, amely az IAS 37 standard hatókörébe tartozik. Tisztázza továbbá a meghatározott időben esedékes és meghatározott összegű adó megfizetésére vonatkozó kötelezettség elszámolását.

3. Az értelmezés nem foglalkozik az adófizetési kötelezettség megjelenítéséből származó költségek elszámolásával. A gazdálkodó egységeknek más standardokat kell alkalmazniuk annak eldöntésére, hogy az adófizetési kötelezettség megjelenítése eszközt vagy ráfordítást eredményez-e.

4. Ezen értelmezés alkalmazásában az adó gazdasági előnyt megtestesítő erőforrások kiáramlása, amelyet az állam jogszabályoknak (törvényeknek és/vagy rendeleteknek) megfelelően vet ki a gazdálkodó egységekre, kivéve:

   a) a más standardok hatókörébe tartozó erőforrás-kiáramlásokat (például az IAS 12 *Nyereségadók* standard hatókörébe tartozó nyereségadókat); továbbá

   b) a jogszabályok megsértéséért kiszabott pénzbírságokat vagy egyéb büntetéseket.

   Az „állam” kifejezés államokra, állami szervekre és hasonló, akár helyi, akár nemzeti vagy nemzetközi testületekre utal.

[1] Sokszorosítása az Európai Gazdasági Térségben megengedett. Az Európai Gazdasági Térségen kívül minden jog fenntartva, kivéve a személyes használat vagy egyéb tisztességes felhasználás céljából történő sokszorosítást. További információ az IASB-től szerezhető be a www.iasb.org címen.

▼**M41**

5. A gazdálkodó egység által egy eszköz beszerzése vagy szolgáltatás igénybevétele céljából az állammal kötött szerződéses megállapodás keretében teljesített kifizetés nem minősül adónak.

6. A gazdálkodó egység nem köteles alkalmazni ezen értelmezést olyan kötelezettségekre, amelyek kibocsátáskereskedelmi rendszerekből származnak.

KÉRDÉSEK

7. Az adófizetési kötelezettség elszámolásával kapcsolatos kérdések tisztázása érdekében ez az értelmezés a következőkkel foglalkozik:

   a) Mi az a kötelmet keletkeztető esemény, amely adófizetési kötelezettség megjelenítését eredményezi?

   b) A működésnek egy jövőbeni időszakban való folytatására vonatkozó gazdasági kényszer keletkeztet-e olyan vélelmezett adófizetési kötelmet, amelynek kiváltó oka a szóban forgó jövőbeni időszakban való működés?

   c) Következik-e a vállalkozás folytatásának feltételezéséből, hogy a gazdálkodó egységnek olyan meglévő adófizetési kötelme van, amelynek kiváltó oka a jövőbeni időszakban való működés?

   d) Az adófizetési kötelezettség megjelenítése egy adott időpontban vagy – bizonyos körülmények között – fokozatosan történik az idő előrehaladtával?

   e) Mi az a kötelmet keletkeztető esemény, amely olyan adófizetési kötelezettség megjelenítését eredményezi, amelynek kiváltó oka egy minimumküszöb elérése?

   f) Az adófizetési kötelezettség megjelenítésének elvei azonosak az éves pénzügyi kimutatások és az évközi pénzügyi beszámoló esetében?

KONSZENZUS

8. Az adófizetési kötelezettséget keletkeztető esemény az a tevékenység, amely a jogszabály meghatározása alapján kiváltó oka az adó megfizetésének. Például ha az adó megfizetésének kiváltó oka a folyó időszakbeli bevételtermelés, és az adó kiszámítása az előző időszakban termelt bevételen alapul, akkor a kötelmet keletkeztető esemény a szóban forgó adó esetében a folyó időszaki bevételtermelés. Az előző időszakbeli bevételtermelés szükséges, de nem elégséges meglévő kötelem keletkeztetéséhez.

9. Abból, hogy a gazdálkodó egység gazdaságilag rákényszerül egy jövőbeni időszakban való működésre, nem következik, hogy a gazdálkodó egységnek olyan vélelmezett adófizetési kötelme keletkezik, amelynek kiváltó oka egy jövőbeni időszakban való működés.

10. Abból, hogy a pénzügyi kimutatásokat a vállalkozás folytatását feltételezve készítik el, nem következik, hogy a gazdálkodó egységnek olyan meglévő adófizetési kötelme van, amelynek kiváltó oka jövőbeni időszakban való működés.

11. Az adófizetési kötelezettséget fokozatosan kell megjeleníteni, ha a kötelmet keletkeztető esemény egy adott időszak alatt történik (vagyis ha az adó megfizetésének jogszabályban meghatározott kiváltó tevékenysége egy adott időszakra kiterjed). Például ha a kötelmet keletkeztető esemény a bevételek adott időszakon át történő termelése, akkor a megfelelő kötelezettséget a szóban forgó bevétel termelésekor kell megjeleníteni.

▼**M41**

12. Ha az adófizetési kötelem kiváltó oka egy minimumküszöb elérése, a kötelemből eredő kötelezettség elszámolásának meg kell felelnie az ezen értelmezés 8–14. bekezdésében (különösen 8. és 11. bekezdésében) foglalt elveknek. Például, ha a kötelmet keletkeztető esemény egy tevékenységi minimumküszöb (például a bevétel, az árbevétel vagy a termelés egy minimumösszege) elérése, a megfelelő kötelezettséget akkor kell megjeleníteni, amikor elérik az adott minimumküszöböt.

13. A gazdálkodó egységnek ugyanazon megjelenítési elveket kell alkalmaznia az évközi pénzügyi beszámoló esetében is, mint az éves pénzügyi kimutatások esetében. Ennek eredményeként az évközi pénzügyi beszámolóban az adófizetési kötelezettséget:

    a) nem kell megjeleníteni, ha az évközi beszámolási időszak végén nincs meglévő adófizetési kötelem; továbbá

    b) meg kell jeleníteni, ha az évközi beszámolási időszak végén létezik meglévő adófizetési kötelem.

14. A gazdálkodó egységnek eszközt kell megjelenítenie, ha előre megfizette az adót, de még nincs meglévő kötelme az adó megfizetésére.

▼**M41**

A. függelék

Hatálybalépés napja és áttérés

Ez a függelék az értelmezés szerves részét képezi, és ugyanolyan hatállyal rendelkezik, mint az értelmezés többi része.

A1. A gazdálkodó egységnek ezt az értelmezést a 2014. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Amennyiben egy gazdálkodó egység ezt az értelmezést korábbi időszakra alkalmazza, köteles ezt közzétenni.

A2. A számviteli politika ezen értelmezés első alkalmazásából eredő változásait az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően, visszamenőlegesen el kell számolni.

▼M61

IFRIC® 22 értelmezés

Külföldi pénznemben denominált ügyletek és devizaelőlegek

HIVATKOZÁSOK

— A pénzügyi beszámolás fogalmi keretelvei

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard

— IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard

HÁTTÉR

1. Az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard 21. bekezdése értelmében a gazdálkodó egységnek a külföldi pénznemben denominált ügyletet a kezdeti megjelenítéskor a funkcionális pénznemében kell rögzítenie, a külföldi pénznemben lévő összegre a funkcionális pénznemnek és a külföldi pénznemnek az ügylet napján érvényes azonnali átváltási árfolyamát (az átváltási árfolyamot) alkalmazva. Az IAS 21 standard 22. bekezdése kimondja, hogy az ügylet időpontja az az időpont, amikor az ügylet először megfelel az IFRS standardok (a továbbiakban: a standardok) szerinti megjelenítési kritériumoknak.

2. Ha a gazdálkodó egység devizaelőleget fizet vagy kap, akkor a kapcsolódó eszköz, ráfordítás vagy bevétel megjelenítése előtt általában egy nem monetáris eszközt vagy egy nem monetáris kötelezettséget jelenít meg [1]. A kapcsolódó eszköz, ráfordítás vagy bevétel (vagy annak egy része) nem más, mint a vonatkozó standardoknak megfelelően megjelenített azon összeg, amely az előlegből eredő nem monetáris eszköz vagy nem monetáris kötelezettség kivezetéséből származik.

3. Az IFRS Értelmezési Bizottságot (a továbbiakban: az Értelmezési Bizottság) arról kérdezték, hogy az IAS 21 standard 21–22. bekezdését alkalmazva miként kell meghatározni az ügylet időpontját az árbevétel megjelenítéséhez. A kérdés konkrétan arra az esetre vonatkozik, amikor a gazdálkodó egység egy kapott előlegből eredő nem monetáris kötelezettséget jelenít meg a kapcsolódó árbevétel megjelenítése előtt. A kérdés megvitatásakor az Értelmezési Bizottság felismerte, hogy kapott vagy fizetett devizaelőleg nem csak árbevételi ügyletekkel kapcsolatban merülhet fel. Az Értelmezési Bizottság ezért úgy döntött, hogy a kapcsolódó eszköz, ráfordítás vagy bevétel kezdeti megjelenítéséhez használt átváltási árfolyam meghatározása céljából tisztázza az ügylet időpontjának fogalmát az olyan esetek vonatkozásában, amikor a gazdálkodó egység devizaelőleget kapott vagy fizetett.

HATÓKÖR

4. A jelen értelmezés a külföldi pénznemben denominált olyan ügyletre (vagy annak egy részére) vonatkozik, amely esetében a gazdálkodó egység a kapcsolódó eszköz, ráfordítás vagy bevétel (vagy annak egy része) megjelenítése előtt a kapott vagy fizetett előlegből eredő nem monetáris eszközt vagy nem monetáris kötelezettséget jelenít meg.

5. A jelen értelmezés nem alkalmazandó az olyan esetekre, amikor a gazdálkodó egység a kapcsolódó eszközt, ráfordítást vagy bevételt a kezdeti megjelenítéskor:

   a) valós értéken; vagy

   b) az előlegből eredő nem monetáris eszköz vagy nem monetáris kötelezettség kezdeti megjelenítésének időpontjától eltérő időpontban fizetett vagy kapott ellenérték valós értékén értékeli (például a goodwill értékelésekor az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot alkalmazva).

[1] Például az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard 106. bekezdése szerint, ha a vevő ellenértéket fizet, vagy ha a gazdálkodó egységnek az ellenértékösszeghez való, feltétel nélküli joga (vagyis követelése) van, még mielőtt a gazdálkodó egység az árut vagy szolgáltatást a vevőnek átadná, akkor a gazdálkodó egységnek a szerződést a fizetéskor vagy a fizetés esedékességekor (amelyik korábbi) szerződéses kötelezettségként kell bemutatnia.

▼**M61**

6. A gazdálkodó egység a jelen értelmezést nem köteles alkalmazni:

   a) a nyereségadókra; vagy

   b) az általa kibocsátott biztosítási szerződésekre (beleértve a viszontbiztosítási szerződéseket is) vagy az általa birtokolt viszontbiztosítási szerződésekre.

KÉRDÉS

7. Az értelmezés azt a kérdést válaszolja meg, hogy a kapott vagy fizetett devizaelőlegből eredő nem monetáris eszköz vagy nem monetáris kötelezettség kivezetésekor miként kell meghatározni az ügylet időpontját a kapcsolódó eszköz, ráfordítás vagy bevétel (vagy annak egy része) kezdeti megjelenítéséhez használt átváltási árfolyam meghatározása céljából.

KONSZENZUS

8. Az IAS 21 standard 21–22. bekezdését alkalmazva a kapcsolódó eszköz, ráfordítás vagy bevétel (vagy annak egy része) kezdeti megjelenítéséhez használt átváltási árfolyam meghatározása céljából az ügylet időpontja az az időpont, amikor a gazdálkodó egység először megjeleníti a kapott vagy fizetett devizaelőlegből eredő nem monetáris eszközt vagy nem monetáris kötelezettséget.

9. Több fizetett vagy kapott előleg esetén a gazdálkodó egység minden egyes fizetett vagy kapott előlegre külön-külön meghatározza az ügylet időpontját.

▼**M61**

A. függelék

Hatálybalépés napja és áttérés

Ez a függelék az IFRIC 22 értelmezés szerves részét képezi, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint az értelmezés egyéb részei.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

A1. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2018. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves beszámolási időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Amennyiben egy gazdálkodó egység ezt az értelmezést korábbi időszakra alkalmazza, köteles ezt közzétenni.

ÁTTÉRÉS

A2. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést annak első alkalmazásakor vagy:

a) visszamenőleges hatállyal, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardot alkalmazva; vagy

b) a jövőre nézve kell alkalmaznia az értelmezés hatókörébe tartozó minden olyan eszközre, ráfordításra vagy bevételre, amelynek kezdeti megjelenítése a következő időpontban vagy azt követően történt:

i. azon beszámolási időszak kezdete, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza a jelen értelmezést; vagy

ii. egy olyan korábbi beszámolási időszak kezdete, amely összehasonlító információként szerepel azon beszámolási időszak pénzügyi kimutatásában, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza a jelen értelmezést.

A3. Az A2. bekezdés (b) pontját alkalmazó gazdálkodó egység az első alkalmazáskor az értelmezést az A2. bekezdés (b) pontjának i. vagy ii. alpontjában említett beszámolási időszak kezdetén vagy azt követően megjelenített azon eszközökre, ráfordításokra vagy bevételekre alkalmazza, amelyek esetében az említett időpont előtt előlegből eredő nem monetáris eszközt vagy nem monetáris kötelezettséget jelenített meg.

▼**M61**

B. függelék

A jelen függelékben szereplő módosítás a 2018. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves beszámolási időszakokra alkalmazandó. Ha a gazdálkodó egység ezen értelmezést egy korábbi időszakra alkalmazza, a módosítást is alkalmaznia kell erre a korábbi időszakra.

Az IFRS 1 *A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása* standard módosítása

A standard kiegészül a 39AC. bekezdéssel.

39AC. Az IFRIC 22 *Külföldi pénznemben denominált ügyletek és devizaelőlegek* értelmezés a standardot kiegészítette a D36. bekezdéssel, és módosította a D1. bekezdést. A gazdálkodó egységnek akkor kell alkalmaznia ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRIC 22 értelmezést.

A D. függelék D1. bekezdése módosul. A függelék kiegészül egy címmel, valamint a D36. bekezdéssel.

D1. A gazdálkodó egység az alábbi mentességek közül egyet vagy többet is választhat:

a) részvényalapú kifizetési ügyletek (D2. és D3. bekezdés);

b) …

t) nem pénzügyi tétel eladására vagy vételére vonatkozó szerződések megjelölése (D33. bekezdés);

u) árbevétel (D34. és D35. bekezdés); valamint

v) külföldi pénznemben denominált ügyletek és devizaelőlegek (D36. bekezdés).

Külföldi pénznemben denominált ügyletek és devizaelőlegek

D36. Az első alkalmazónak az IFRIC 22 *Külföldi pénznemben denominált ügyletek és devizaelőlegek* értelmezést nem kell alkalmaznia az értelmezés hatókörébe tartozó azon eszközökre, ráfordításokra és bevételekre, amelyek kezdeti megjelenítése az IFRS standardokra való áttérés előtt történt.

▼B

SIC-7 ÉRTELMEZÉS

Az euro bevezetése

HIVATKOZÁSOK

▼M5

— IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* (2007-ben módosított)

▼B

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 10 ►M5 *A beszámolási időszak utáni események* ◄ (2003-ban módosított)

— IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* (2003-ban módosított)

▼M11

— (2008-ban módosított) IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*

▼B

KÉRDÉS

1. 1999. január 1-jétől, a Gazdasági és Monetáris Unió (Economic and Monetary Union – EMU) tényleges beindulásától kezdve az euro önálló pénznem lesz, és az átváltási árfolyamokat az euro és a részt vevő nemzeti pénznemek között visszavonhatatlanul rögzítik, tehát ettől az időponttól fogva ezeknél a pénznemeknél kiküszöbölődnek a későbbi árfolyam-különbözetekből adódó kockázatok.

2. Az a kérdés, hogyan kell alkalmazni az IAS 21 standardot az Európai Unió részt vevő tagállamainak nemzeti pénznemeiről az euróra történő átállás („az átállás”) esetében.

KONSZENZUS

3. Az átállásra szigorúan alkalmazni kell az IAS 21 standardnak a külföldi pénznemben kötött ügyleteknek és a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámítására vonatkozó előírásait. Ugyanezt kell alkalmazni az átváltási árfolyamok rögzítésére azoknak az országoknak az esetében is, amelyek egy későbbi időpontban csatlakoznak az EMU-hoz.

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, hogy a gazdálkodó egységnek továbbra is alkalmaznia kell az olyan árfolyamnyereségekre és -veszteségekre vonatkozó meglévő számviteli politikáját, amelyek az előre jelzett ügylet devizakockázatának fedezeti ügyleteivel kapcsolatosak;

▼M11

(b) a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámításával kapcsolatos, az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt halmozott árfolyam-különbözeteket a saját tőkében kell felhalmozni, és csak a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés elidegenítésekor vagy részbeni elidegenítésekor kell átsorolni a saját tőkéből az eredménybe; valamint

▼B

(c) a részt vevő pénznemekben megadott kötelezettségek átszámításából keletkező árfolyam-különbözeteket nem lehet a kapcsolódó eszközök könyv szerinti értékében figyelembe venni.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1997. október

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés 1998. június 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard követelményeinek megfelelően kell elszámolni.

▼M5

A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 4. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼M11

A (2008-ban a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által módosított) IAS 27 standard módosította a 4.(b) bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2008-ban módosított) IAS 27 standardot, akkor ezt a módosítást erre a korábbi időszakra alkalmazni kell.

▼B

SIC-10 ÉRTELMEZÉS

Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele*

KÉRDÉS

1. Néhány országban a gazdálkodó egységeknek nyújtott állami közreműködés bizonyos régiókban, vagy iparágakban végzett üzleti tevékenységek ösztönzését, vagy hosszú távú támogatását célozhatja. Lehetséges, hogy az ilyen közreműködések megszerzéséhez előírt feltételek specifikusan nem a gazdálkodó egység működési tevékenységéhez kapcsolódnak. Ilyen közreműködés lehet például állami erőforrásoknak olyan gazdálkodó egységek részére történő átadása, amelyek:

   (a) egy bizonyos iparágban tevékenykednek;

   (b) nemrégiben privatizált iparágakban folytatják tevékenységüket; vagy

   (c) elmaradott területeken kezdik meg, vagy folytatják tevékenységüket.

2. A kérdés az, hogy az ilyen állami közreműködés az IAS 20 hatókörébe tartozó „állami támogatás”-e, és ezért ennek a standardnak megfelelően kell-e elszámolni.

KONSZENZUS

3. A gazdálkodó egységeknek adott állami közreműködés megfelel az állami támogatások IAS 20-ban megadott fogalmának még akkor is, ha nincsen speciálisan a gazdálkodó egység üzleti tevékenységéhez kapcsolódó feltétel, csak az a követelmény áll fenn, hogy a gazdálkodó egységnek bizonyos régiókban, vagy iparágakban kell működnie. Ezért az ilyen támogatásokat nem lehet közvetlenül a ►M5 tulajdonosi érdekeltségekben ◄ jóváírni.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1998. január

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés 1998. augusztus 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard szerint kell elszámolni.

▼M32

———————

———————

▼B

SIC-15 ÉRTELMEZÉS

Operatív lízingek – ösztönzők

HIVATKOZÁSOK

▼M5

— IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* (2007-ben módosított)

▼B

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

KÉRDÉS

1. Új vagy megújított operatív lízing esetén a lízingbeadó ösztönzőket kínálhat fel ahhoz, hogy a lízingbevevő megkösse a szerződést. Az ilyen ösztönzőkre példa lehet egy kezdeti pénzeszközfizetés a lízingbe vevőnek, vagy a lízingbevevő költségeinek a lízingbeadó általi megtérítése vagy átvállalása (például áthelyezési költségek, a lízingtárgy fejújításai és a lízingbevevőnek korábbról fennálló lízingkötelezettségeivel kapcsolatos költségek). De az is lehetséges, hogy a lízing kezdeti időszakában csökkentett vagy nulla lízingdíjban állapodnak meg.

2. A kérdés az, hogy az operatív lízingügyletekben nyújtott ösztönzőket hogyan kell megjeleníteni a lízingbeadó és a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban.

KONSZENZUS

3. Az új vagy megújított operatív lízing megkötésére kínált valamennyi ösztönzőt a lízingtárgy használatáért a szerződés szerint fizetendő ellenérték szerves részeként kell megjeleníteni az ösztönzők jellegétől vagy formájától, vagy az összegek megfizetésének ütemezésétől függetlenül.

4. A lízingbeadónak az ösztönzők összesített költségét a lízingdíjbevétel csökkentéseként lineárisan kell a lízing időtartama során megjelenítenie, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközből származó hasznok csökkennek.

5. A lízingbevevőnek az ösztönzők összesített hasznát a lízingdíj-ráfordítások csökkentéseként kell megjelenítenie lineárisan a lízing időtartama során, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi a lízingbevevő lízingelt eszközből származó hasznának az időbeni megoszlását.

6. A lízingbevevőnél felmerült költségeket – ideértve a korábbról fennálló lízingügyletekkel kapcsolatosan felmerült költségeket is (például a felmondási, áthelyezési vagy a lízingtárgy felújítási költségét) – a lízingbevevőnek az ilyen költségekre alkalmazandó standardok előírásai szerint kell elszámolnia, ideértve azokat a költségeket is, amelyek az ösztönzőkről szóló megállapodás szerint ténylegesen megtérülnek.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1998. június

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő lízingidőszakokra lép hatályba.

▼M33

———————

▼B

SIC-25 ÉRTELMEZÉS

Nyereségadók – a gazdálkodó egységnek vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások

HIVATKOZÁSOK

▼M5

— IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* (2007-ben módosított)

▼B

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 12 *Nyereségadók*

KÉRDÉS

1. A gazdálkodó egység vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások következtében a gazdálkodó egység adókötelezettségei vagy adókövetelései nőhetnek vagy csökkenhetnek. Ez történhet például a gazdálkodó egység saját tőkéjét megtestesítő értékpapírok nyilvános jegyzésekor vagy a gazdálkodó egység saját tőkéjének átstrukturálásakor. Akkor is előfordulhat, ha az ellenőrzést gyakorló tulajdonos külföldre költözik. Ilyen események következményeként lehetséges, hogy a gazdálkodó egység másképp adóztatható; például adókedvezményeket kaphat vagy veszíthet el, vagy a jövőben más adókulcs vonatkozhat rá.

2. A gazdálkodó egység, vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változásoknak azonnali kihatása lehet a gazdálkodó egység tényleges adókötelezettségeire vagy adóköveteléseire. A változás növelheti vagy csökkentheti a gazdálkodó egység által megjelenített halasztott adókötelezettségeket, és adóköveteléseket is attól függően, hogy milyen hatással van az adózási státusban bekövetkezett változás azokra az adókövetkezményekre, amelyek a gazdálkodó egység eszközei vagy kötelezettségei könyv szerinti értékének realizálásából vagy rendezéséből fognak származni.

3. A kérdés az, hogy hogyan számolja el a gazdálkodó egység saját adózási státusában vagy a tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások adókövetkezményeit.

KONSZENZUS

▼M5

4. A gazdálkodó egység vagy tulajdonosai adózási státuszában bekövetkezett változások nem eredményeznek növekedést vagy csökkenést az eredményben megjelenített összegek esetében. Az adózási státuszban bekövetkezett változás tényleges és halasztott adókövetkezményeit az időszak eredményében kell figyelembe venni, kivéve, ha ezek a következmények olyan ügyletekhez és eseményekhez kapcsolódnak, amelyek elszámolása – ugyanabban vagy más időszakban – közvetlenül a saját tőke kimutatott összegének vagy az egyéb átfogó jövedelem elszámolt összegeinek terhére vagy javára történik. Azokat az adókövetkezményeket, amelyek a saját tőke kimutatott összegének változásaihoz kapcsolódnak – ugyanabban, vagy más időszakban (nem az eredmény részeként) –, közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára kell kimutatni. Azokat az adókövetkezményeket, amelyek az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt összegekhez kapcsolódnak, az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni.

▼B

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1999. augusztus

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez a konszenzus 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

▼M5

A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezen kívül módosította a 4. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezen módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼B

SIC-27 ÉRTELMEZÉS

A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

▼M52

_____

▼B

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

▼M52

_____

▼B

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

▼M53

_____

▼B

— IFRS 4 *Biztosítási szerződések*

▼M53

— IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*

▼M52

— IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel*

▼B

KÉRDÉS

1. Egy gazdálkodó egység lízing jogi formáját magában foglaló ügyletet vagy strukturált ügyletsorozatot (megállapodást) köthet egy nem kapcsolt féllel vagy felekkel (egy befektetővel). A gazdálkodó egység például eszközöket lízingelhet a befektetőnek és ugyanazokat az eszközöket visszlízingelheti, vagy jogilag értékesítheti az eszközöket, és ugyanazokat az eszközöket visszlízingelheti. Az egyes megállapodások formája, feltételei és kikötései nagymértékben különbözhetnek egymástól. A lízing és visszlízingügylet esetében például előfordulhat, hogy a megállapodást azért hozták létre, hogy a befektető számára adókedvezményt érjenek el – amelyet az lízingdíj formájában megoszt a gazdálkodó egységgel –, nem pedig azért, hogy egy eszköz használatának jogát átadják.

2. Ha egy, a befektetővel kötött megállapodás magában foglalja a lízing jogi formáját, a kérdés az, hogy:

   (a) hogyan kell meghatározni, hogy egy ügyletsorozat ügyletei összekapcsolódnak-e és ezért az ügyletsorozatot egyetlen ügyletként kell-e elszámolni;

   (b) a megállapodás teljesíti-e a lízingnek az IAS 17-ben megadott fogalmát; és ha nem,

      i. egy elkülönített befektetési számla és az esetleges lízingdíjfizetési kötelmek (például az A. függelék 2. bekezdésének (a) pontjában leírt példát tekintve) a gazdálkodó egység eszközeit és kötelezettségeit testesítik-e meg;

▼B

ii. hogyan kell a gazdálkodó egységnek elszámolnia a megállapodásból eredő egyéb kötelmeket; és

iii. hogyan kell a gazdálkodó egységnek elszámolnia azt a díjat, amelyet a befektetőtől esetlegesen kap.

KONSZENZUS

3. Egy lízing jogi formát magában foglaló ügyletsorozat ügyletei akkor kapcsolódnak össze és az ügyletsorozatot akkor kell egyetlen ügyletként elszámolni, ha az ügyletsorozat egészére történő hivatkozás nélkül nem lehetne megérteni a teljes gazdasági hatást. Ilyen eset például, amikor az ügyletsorozat elemei szorosan kapcsolódnak egymáshoz, egyetlen ügyletként kezelik őket az üzleti tárgyalások során, és egyidejűleg, vagy egymást követően jönnek létre. (Az A. függelék ennek az értelmezésnek az alkalmazását mutatja be.)

4. Az elszámolásnak a megállapodás tartalmát kell tükröznie. A megállapodás tartalmának meghatározásához annak minden szempontját és vonatkozását mérlegelni kell, a gazdasági hatással bíró szempontokat és a vonatkozásokat megfelelően súlyozva.

5. Az IAS 17 standard akkor alkalmazandó, ha a megállapodás tartalma magában foglalja az eszköz használati jogának meghatározott időtartamra történő átengedését. Az alább felsoroltak önmagukban azt bizonyítják, hogy a megállapodás lényegében nem foglal magában az IAS 17 szerinti lízinget (a B. függelék ennek az értelmezésnek az alkalmazását mutatja be):

(a) a gazdálkodó egység a mögöttes eszköz tulajdonjogával járó valamennyi kockázatot és hasznot megtartja, és az eszköz használatával kapcsolatosan lényegében ugyanazokat a jogokat élvezi, mint a megállapodás előtt;

(b) a megállapodás megkötésének elsődleges oka egy bizonyos adókedvezmény elérése, nem pedig az eszköz használati jogának átadása; és

(c) opciót foglaltak az ügyletbe olyan feltételek mellett, amelyek alapján szinte bizonyos, hogy élni fognak azzal (például eladási opciót, amely olyan áron hívható le, amely lényegesen magasabb, mint a lehíváskor várható piaci érték).

6. A *Keretelvek* 49–64. bekezdésében található fogalmakat és útmutatásokat kell alkalmazni annak meghatározásánál, hogy az elkülönített befektetési számla és a lízingdíj-fizetési kötelmek lényegében a gazdálkodó egység eszközeit és kötelezettségeit testesítik-e meg. Azok a mutatók, amelyek együttesen bizonyítják, hogy az elkülönített befektetési számla és a lízingdíj-fizetési kötelmek nem felelnek meg az eszközök és kötelezettségek definíciójának, és ezért a gazdálkodó egységnek nem kell megjelenítenie azokat, tartalmazzák a következőket:

(a) a gazdálkodó egység nem képes a saját céljai elérésére ellenőrizni a befektetési számlát, és nem köteles fizetni a lízingdíjakat. Ez akkor lehet például, ha egy előre fizetett összeget helyeznek el egy külön befektetési számlára a befektető védelmére, és az összeget kizárólag a befektető kifizetésére lehet felhasználni; a befektető beleegyezik abba, hogy a lízingdíj-fizetési kötelmeket a befektetési számla pénzeszközeiből fizessék ki, és a gazdálkodó egység nem képes visszatartani a befektetési számláról a befektető részére történő kifizetéseket;

(b) a gazdálkodó egységnek csak esetleges kockázata van a befektetőtől kapott díj teljes összegének visszatérítésére, és esetleges további összegek kifizetésére vonatkozóan, vagy, ha nem kapott díjat, csak esetleges kockázata van az egyéb kötelmek (pl. garancia) alapján történő összeg kifizetésére vonatkozóan. A kifizetésnek akkor esetleges a kockázata, ha például a megállapodás feltételei megkövetelik, hogy az előre fizetett összeget olyan kockázatmentes eszközökbe fektessék be, amelyek várhatóan elegendő cash flow-t biztosítanak a lízingdíj-fizetési kötelmek teljesítéséhez; és

▼B

(c) a megállapodás kezdetekor történő kezdeti cash flow-kon kívül, a megállapodás keretében cash flow-ként várhatóan csak azok a lízingdíj-fizetések fognak megtörténni, amelyeket kizárólag a kezdeti cash flow-kból létrehozott elkülönített befektetési számláról lehívott pénzeszközökből fizetnek ki.

▼M53

7. A megállapodás többi kötelmét, ideértve a nyújtott garanciákat és a szerződés lejárat előtti felbontásából származó kötelmeket is, a feltételektől függően az IAS 37, az IFRS 4 vagy az IFRS 9 szerint kell elszámolni.

▼M52

8. Az IFRS 15 standardban megfogalmazott követelményeket minden egyes megállapodás tényeire és körülményeire vonatkozóan alkalmazni kell annak meghatározásakor, hogy mikor számoljanak el bevételként olyan díjat, amelyet a gazdálkodó egység kaphat. Az olyan tényezőket kell mérlegelni, mint hogy van-e folytatódó részvétel a díj megszolgálásához szükséges jelentős jövőbeli teljesítési kötelmek miatt; van-e megtartott kockázat; bármely garanciamegállapodás feltételei és a díj visszafizetésének kockázata. Azon jelzések, amelyek önmagukban azt bizonyítják, hogy a teljes díj bevételként történő elszámolása kézhezvételkor, ha ez a megállapodás kezdetén történik, nem helyénvaló, a következők:

▼B

(a) a megkapott díj megszolgálásának feltételei bizonyos lényeges tevékenységek végrehajtására vagy attól való tartózkodásra vonatkozó kötelmek, és ezért a jogilag kötelező erejű megállapodás teljesítése nem a leglényegesebb cselekmény azok közül, amelyeket a megállapodás megkövetel;

(b) a mögöttes eszköz használatával kapcsolatosan olyan korlátozásokat kötnek ki, amelyek hatására korlátozzák és jelentősen megváltoztatják a gazdálkodó egységnek az eszköz felhasználására (pl. elhasználására, eladására vagy elzálogosítására) vonatkozó képességét;

(c) a díjösszeg visszafizetésének és további összegek fizetésének a valószínűsége nem esetleges. Ez akkor következik be például, ha

i. a mögöttes eszköz nem olyan speciális eszköz, amely szükséges a gazdálkodó egység üzleti tevékenységéhez, és ezért fennáll annak a lehetősége, hogy a gazdálkodó egység fizet a megállapodás lejáratnál korábban történő felmondása céljából; vagy

ii. a megállapodás feltételei a gazdálkodó egységet arra kötelezik, vagy a gazdálkodó egységnek részleges vagy teljes rendelkezési joga van arra, hogy az előre fizetett összeget a lényegtelen mértékű kockázatnál nagyobb kockázatot (például deviza-, kamatláb- vagy hitelkockázatot) hordozó eszközökbe fektesse be. Ilyen körülmények között nem elhanyagolható annak a kockázata, hogy a befektetés értéke nem lesz elegendő a lízingdíj-fizetési kötelmek teljesítéséhez, és ezért fennáll a lehetősége, hogy a gazdálkodó egység bizonyos összeg kifizetésére kényszerül.

9. A díjat gazdasági tartalma és jellege alapján kell bemutatni az ►**M5** átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban ◄.

KÖZZÉTÉTEL

10. Egy lényegében az IAS 17 standardban adott meghatározás szerinti lízingügyletet magában nem foglaló megállapodás minden szempontját mérlegelni kell a megállapodás és az alkalmazott számviteli kezelés megértéséhez szükséges megfelelő közzétételek meghatározásához. A gazdálkodó egységnek egy adott megállapodással kapcsolatban minden időszakban a következő információkat kell közzétennie:

▼B

(a) a megállapodás leírását, amely tartalmazza;

i. a mögöttes eszközt, és felhasználásának bármely korlátozását;

ii. a megállapodás élettartamát és minden egyéb lényeges feltételét;

iii. az egymáshoz kapcsolódó ügyleteket, ideértve az opciókat is; és

(b) a kapott díjak elszámolására alkalmazott számviteli kezelést, az időszak során bevételként elszámolt összeget, és az ►M5 átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás ◄ azon a sorát, amely ezt az összeget tartalmazza.

11. A jelen értelmezés 10. bekezdése szerint megkövetelt közzétételeket minden egyes megállapodásra egyenként, vagy az egyes megállapodáscsoportokra összesítve kell közzétenni. A csoport a hasonló mögöttes eszközökre (például erőművekre) vonatkozó megállapodások csoportja.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

2000. február

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

▼M53

Ez az értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard szerint kell elszámolni.

Az IFRS 9 standard módosította a 7. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 9 standardot.

▼M52

A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a „HIVATKOZÁSOK” szakaszt és a 8. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

▼B

SIC-29 ÉRTELMEZÉS

▼M9

Szolgáltatási koncessziós megállapodások: Közzétételek

▼B

HIVATKOZÁS

▼M5

— IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* (2007-ben módosított)

▼B

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* (2003-ban módosított)

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

— IAS 38 *Immateriális javak* (2004-ben módosított)

KÉRDÉS

1. A gazdálkodó egység (az ►M9 üzemeltető ◄) szerződéses viszonyba kerülhet egy másik gazdálkodó egységgel (►M9 átengedő ◄) annak érdekében, hogy olyan tevékenységet fejtsen ki, amely által a lakosság lényeges gazdasági és társadalmi létesítményekhez fér hozzá. Az ►M9 átengedő ◄ lehet az államháztartási vagy a magánszektorban működő gazdálkodó egység, beleértve a kormányzati szervet is. A koncessziós megállapodások irányulhatnak például a vízkitermelési és -ellátási rendszerekre, utakra, gépkocsiparkolókra, alagutakra, hidakra, repülőterekre és telekommunikációs hálózatokra. Nem koncessziós megállapodásnak minősülő megállapodás például, ha egy gazdálkodó egység egyes belső szolgáltatásait helyezi ki (pl. munkahelyi étterem, épület-karbantartás, könyvelés vagy informatikai feladatok).

2. Egy koncessziós megállapodás általában magában foglalja azt, hogy az ►M9 átengedő ◄ átruházza az ►M9 üzemeltetőre ◄ a koncessziós szerződés időtartamára:

   (a) annak jogát, hogy olyan szolgáltatásokat nyújtson, amelyek révén a lakosság lényeges gazdasági és társadalmi létesítményekhez fér hozzá; és

   (b) egyes esetekben bizonyos meghatározott tárgyi, immateriális vagy pénzügyi eszközök használatának a jogát;

   cserébe az ►M9 üzemeltető ◄:

   (c) bizonyos feltételek és kikötések alapján elkötelezi magát a koncesszió időtartama alatt a szolgáltatás nyújtására; és

   (d) amikor ez alkalmazható, elkötelezi magát arra nézve, hogy a koncesszió időtartamának végén az annak elején kapott és az annak folyamán szerzett jogokat visszaszármaztatja.

3. A koncessziós megállapodások közös jellemzője az, hogy az ►M9 üzemeltető ◄ egyrészről jogokat kap, másrészről kötelezettségeket vállal közfeladatok ellátására.

4. A kérdés az, hogy milyen információkat kell közzétenni az ►M9 üzemeltető ◄ és az ►M9 átengedő ◄ pénzügyi kimutatásainak kiegészítő megjegyzéseiben.

▼B

5. Néhány, a koncessziós megállapodásra vonatkozó szempontot és közzétételt a már meglévő Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok tárgyalnak (például az IAS 16 vonatkozik az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzéseire, az IAS 17 vonatkozik az eszközök lízingelésére és az IAS 38 vonatkozik az immateriális javak beszerzéseire). Ugyanakkor a koncessziós megállapodások magukban foglalhatnak olyan jövőben teljesülő szerződéseket, amelyeket a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok nem tárgyalnak, kivéve ha azok hátrányosak, mely esetben az IAS 37 alkalmazandó. Jelen értelmezés ezért további a koncessziós megállapodásokra vonatkozó közzétételeket tárgyal.

KONSZENZUS

6. A koncessziós megállapodások minden vonatkozását mérlegelni kell a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben történő megfelelő közzétételek meghatározására. Az ►M9 üzemeltetőnek ◄ és az ►M9 átengedőnek ◄ minden időszakra vonatkozóan közzé kell tennie:

(a) a megállapodás leírását;

(b) a megállapodás lényegi feltételeit, amelyek befolyásolhatják a jövőbeni cash flow-k összegét, ütemezését és valószínűségét (például a koncessziós időszak hossza, az átárazási időpontok és az átárazás vagy az újratárgyalás meghatározásának alapja);

(c) a következők jellegét és mértékét (például mennyiségét, időszakát, vagy összegét, értelemszerűen):

i. a meghatározott eszközök használatára vonatkozó jog;

ii. a szolgáltatásra vonatkozó kötelmek vagy szolgáltatás nyújtásának elvárására vonatkozó jogok;

iii. ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésére vagy építésére vonatkozó kötelmek;

iv. meghatározott eszközöknek a koncessziós időszak végén történő átadására vonatkozó kötelmek, vagy megszerzésére vonatkozó jogok;

v. megújítási, vagy megszüntetési opciók; és

vi. egyéb jogok és kötelmek (például alapvető nagyjavítások); és

(d) a megállapodásban az időszak alatt bekövetkezett változások ►M9 ; valamint ◄

▼M9

(e) a szolgáltatási megállapodás besorolásának módját.

6A. Az üzemeltető az időszakra vonatkozóan közzéteszi az építési szolgáltatások ellenértékeként kapott pénzügyi eszközből vagy immateriális eszközből származó bevételeinek, valamint eredményének összegét.

▼B

7. A jelen értelmezés 6. bekezdése szerint megkövetelt közzétételeket minden egyes koncessziós megállapodásra egyenként, vagy az egyes koncessziós megállapodáscsoportokra összesítve kell közzétenni. A csoport a hasonló mögöttes szolgáltatásokra (például autópálya-díjbeszedés, telekommunikációs, vagy víztisztítási szolgáltatások) vonatkozó megállapodások csoportja.

▼B

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

2001. május

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba.

▼B

SIC-31 ÉRTELMEZÉS

Bevételek – reklámszolgáltatást tartalmazó barterügyletek

HIVATKOZÁS

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 18 *Bevételek*

KÉRDÉS

1. Egy gazdálkodó egység (eladó) barterügyletet köthet reklámszolgáltatás nyújtására a vevőjétől (vevő) kapott reklámszolgáltatás fejében. A hirdetések interneten vagy óriásplakáton, televízióreklámban vagy rádióban, folyóiratban vagy újságban, vagy más sajtótermékben jelenhetnek meg.

2. Egyes esetekben sem pénzeszköz, sem egyéb ellenérték nem cserél gazdát a gazdálkodó egységek között. Máskor azonos, vagy megközelítően azonos összegű pénzeszközök vagy egyéb ellenérték cseréjére is sor kerül.

3. Az eladó, aki szokásos tevékenysége keretén belül nyújt reklámszolgáltatást, a reklámszolgáltatást magában foglaló barterügyletből származó bevételt az IAS 18 standard alapján akkor számolja el, amikor – más kritériumokkal együtt – az elcserélt szolgáltatások nem hasonlóak (IAS 18 standard 12. bekezdés) és a bevétel összege megbízhatóan mérhető (IAS 18 standard 20(a) bekezdés). Ez az értelmezés csak a nem hasonló reklámszolgáltatások cseréjére vonatkozik. Hasonló reklámszolgáltatások cseréje nem olyan ügylet, amely az IAS 18 standard alapján bevételt eredményez.

4. A kérdés az, hogy milyen körülmények között tudja az eladó a barterügylet keretén belül kapott vagy nyújtott reklámszolgáltatások valós értékén megbízhatóan mérni a bevételt.

KONSZENZUS

5. A reklámszolgáltatást magában foglaló barterügyletből származó bevétel nem mérhető megbízhatóan a kapott reklámszolgáltatás valós értékén. Az eladó viszont megbízhatóan tudja mérni a bevételt a bartertranzakció keretén belül nyújtott reklámszolgáltatás valós értékén, a kizárólag olyan nem barterügyletekre való hivatkozással, amelyek:

   (a) a barterügyletben foglalt reklámszolgáltatáshoz hasonló reklámtevékenységet foglalnak magukban;

   (b) gyakran előfordulnak;

   (c) az ügyletek és az összeg túlnyomó részét képezik az olyan reklámszolgáltatást nyújtó ügyletekkel összehasonlítva, amelyek hasonlóak a barterügylet keretén belül nyújtott reklámtevékenységhez;

   (d) magukban foglalnak pénzeszköz és/vagy olyan egyéb ellenértékformát (pl. piacképes értékpapírok, nem monetáris eszközök vagy egyéb szolgáltatások), amelyek megbízhatóan mérhető valós értékkel rendelkeznek; és

   (e) amelyekben a részt vevő másik fél nem ugyanaz, mint a barterügyletben.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

2001. május

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

▼B

SIC-32 ÉRTELMEZÉS

Immateriális javak – weboldal költségei

HIVATKOZÁSOK

▼M5

— IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* (2007-ben módosított)

▼B

— IAS 2 *Készletek* (2003-ban módosított)

▼M52

—————

▼B

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* (2003-ban módosított)

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

— IAS 36 *Eszközök értékvesztése* (2004-ben módosított)

— IAS 38 *Immateriális javak* (2004-ben módosított)

— IFRS 3 *Üzleti kombinációk*

▼M52

— IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel*

▼B

KÉRDÉS

1. Egy gazdálkodó egységnél belső ráfordítás merülhet fel a belső vagy külső hozzáférésű saját weboldal kialakítása és működtetése kapcsán. A külső hozzáférésre kialakított weboldal különböző célokat szolgálhat, így például a gazdálkodó egység termékeinek és szolgáltatásainak promócióját és reklámozását, elektronikus szolgáltatások nyújtását, valamint termékek és szolgáltatások értékesítését. A belső hozzáférésre kialakított weboldalt a gazdálkodó egység irányelveinek és a vevők adatainak nyilvántartására, valamint megfelelő információk keresésére használhatják.

2. A weboldal kialakításának lépései az alábbiak szerint írhatók le:

   (a) tervezés – megvalósíthatósági tanulmányok készítése, célok és specifikációk meghatározása, alternatívák értékelése és preferenciák kiválasztása;

   (b) az alkalmazás és az infrastruktúra kialakítása – domainnév megszerzése, a hardver és az operatív szoftver megvásárlása és kifejlesztése, a kifejlesztett alkalmazások telepítése és stressztesztelés;

   (c) grafikai kialakítás – a weboldal megjelenésének megtervezése;

   (d) a tartalom létrehozása – információ kialakítása, megvásárlása, előkészítése és letöltése szöveges vagy grafikus formában a weboldal kialakításának befejezése előtt. Ezeket az adatokat lehet külön, a weboldalba integrált (vagy arról hozzáférhető) adatbázisban tárolni, vagy közvetlenül a weboldalra kódolni.

3. A weboldal kialakításának befejezését követően kezdődik a működtetési szakasz. Ebben a szakaszban a gazdálkodó egység fenntartja és bővíti az alkalmazásokat, az infrastruktúrát, a grafikai kialakítást és a tartalmat.

4. A belső vagy külső hozzáférésű saját weboldal kialakítása és működtetése kapcsán felmerülő belső ráfordítások elszámolásánál a kérdések a következők:

   (a) a weboldal az IAS 38 követelményei alá eső, saját előállítású immateriális eszköz-e; és

▼B

(b) az ilyen ráfordítás megfelelő számviteli kezelése.

5. Jelen értelmezés nem vonatkozik a weboldal hardvere (pl. webszerverek, szerkesztői (staging) szerverek, production szerverek és internetkapcsolatok) megvásárlásának, kialakításának és működtetésének költségeire. Az ilyen költséget az IAS 16 standard előírásainak megfelelően számolják el. ►M5 Ezen túlmenően, amikor a gazdálkodó egységnél a gazdálkodó egység weboldalát működtető Internet-szolgáltatón merül fel ráfordítás, a ráfordítást az IAS 1 standard 88. bekezdése és a *Keretelvek* értelmében ráfordításként számolják el. ◄

6. Az IAS 38 nem vonatkozik a gazdálkodó egység által a normál üzletmenet során történő értékesítés céljára tartott immateriális javakra (lásd az IAS 2 és IAS 11 standardokat) vagy az IAS 17 standard hatálya alá eső lízingügyletekre. Ennek megfelelően a jelen értelmezés nem vonatkozik valamely más gazdálkodó egység részére értékesítendő weboldal (vagy weboldalszoftver) kialakítása és működtetése kapcsán felmerülő ráfordításokra. Operatív lízingügylet keretében lízingbe adott weboldal esetében a lízingbeadóra vonatkozik a jelen értelmezés. Pénzügyi lízingügylet keretében lízingbe adott weboldal esetében a lízingbevevőre vonatkozik a jelen értelmezés a lízingelt eszköz kezdeti megjelenítését követően.

KONSZENZUS

7. A gazdálkodó egységnek a fejlesztéssel létrehozott és belső vagy külső hozzáférésű saját weboldala egy saját előállítású immateriális eszköz, amely az IAS 38 követelményeinek hatálya alá esik.

8. A fejlesztéssel kialakított weboldalt akkor és csak akkor kell megjeleníteni immateriális eszközként, ha az IAS 38 standard 21. bekezdésében leírt, a megjelenítésre és a kezdeti értékelésre vonatkozó általános követelményeknek való megfelelés mellett a gazdálkodó egység eleget tesz az IAS 38 standard 57. bekezdésében rögzített előírásoknak. Különösképpen egy gazdálkodó egység akkor tudhatja teljesíteni az annak bizonyítására vonatkozó követelményt, milyen módon tud a weboldal jövőbeni gazdasági hasznokat létrehozni az IAS 38 standard 57(d) bekezdése értelmében, ha például a weboldal képes bevételt termelni, beleértve a megrendelésekből származó közvetlen bevételt. A gazdálkodó egység nem képes bizonyítani, hogy milyen módon tud a kizárólag vagy elsősorban a saját termékek és szolgáltatások promóciója és reklámozása céljából kifejlesztett weboldal valószínű jövőbeli gazdasági hasznokat létrehozni, ebből következően az ilyen weboldal kifejlesztésével kapcsolatos valamennyi ráfordítást felmerüléskor költségként kell elszámolni.

9. A gazdálkodó egység saját weboldalának kialakításával és működtetésével kapcsolatos ráfordításokat az IAS 38 előírásaival összhangban kell elszámolni. A ráfordításokat eredményező valamennyi tevékenység jellegét (pl. munkatársak betanítása és a weboldal fenntartása) és a weboldal létrehozásának vagy utólagos létrehozásának szakaszát értékelni kell a megfelelő számviteli kezelés meghatározásához (további útmutatást a jelen értelmezés függeléke nyújt). Például:

(a) a tervezési szakasz jellegében hasonlít az IAS 38 standard 54–56. bekezdéseiben leírt kutatási szakaszhoz. Az ebben a szakaszban felmerült ráfordítást felmerüléskor kell ráfordításként számolni;

▼B

(b) az alkalmazás és az infrastruktúra kialakításának, a grafikai kialakításnak és a tartalom kialakításának szakaszai jellegükben hasonlók az IAS 38 standard 57–64. bekezdéseiben leírt fejlesztési szakaszhoz, feltéve, hogy a tartalmat a gazdálkodó egység saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozásától és promóciójától eltérő célra alakították ki. Az ebben a szakaszban felmerült ráfordítások a jelen értelmezés 8. bekezdésének értelmében az immateriális eszközként kimutatott weboldalköltségeknek tekinthetők, amennyiben a ráfordítás közvetlenül vagy ésszerű és következetes alapon a weboldal megalkotásához, létrehozásához vagy előkészítéséhez rendelhető és szükséges, annak érdekében, hogy az oldal a vezetés szándékai szerint működhessen. Például a külön a weboldalhoz vásárolt vagy kialakított (a gazdálkodó egység saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozásától és promóciójától eltérő) tartalom költsége vagy a weboldalon lévő tartalom felhasználásának költsége (pl. reprodukciós jog megszerzésének díja) e feltétel teljesülése esetén fejlesztési költségnek minősül. Az IAS 38 standard 71. bekezdésének értelmében mindazonáltal valamely immateriális eszköznek egy korábbi pénzügyi kimutatásban ráfordításként elszámolt költségét később nem lehet az immateriális eszköz bekerülési értékének részeként megjeleníteni (például, amikor a szerzői jog költsége teljes mértékben leírásra került, majd a tartalmat később weboldalon jelenítik meg);

(c) a tartalom kialakításának szakaszában felmerült költséget az IAS 38 standard 69(c) bekezdése értelmében felmerüléskor ráfordításként kell elszámolni, feltéve, hogy a tartalmat a gazdálkodó egység saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozására és promóciójára hozták létre (pl. termékek digitális fényképei). Például a gazdálkodó egység saját termékeiről készített digitális fényképekkel és a termékek megjelenítésével kapcsolatos szakmai szolgáltatások költségeit ráfordításként kell elszámolni, mivel a szakmai szolgáltatást a folyamat során veszik igénybe, nem pedig amikor a digitális fényképeket megjelenítik a weboldalon;

(d) a működtetési szakasz a weboldal kialakításának befejezését követően kezdődik. Az ebben a szakaszban felmerült költséget felmerüléskor ráfordításként kell elszámolni, kivéve, ha az IAS 38 standard 18. bekezdésében rögzített kritériumok teljesülnek.

10. A jelen értelmezés 8. bekezdése értelmében az immateriális eszközként kimutatott weboldalt a kezdeti megjelenítést követően az IAS 38 standard 72–87. bekezdéseinek megfelelően kell értékelni. A weboldal hasznos élettartama legjobb becslésének rövidnek kell lennie.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

2001. május

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés 2002. március 25-én lép hatályba. A jelen értelmezés átvételének hatásait az IAS 38 standard 1998-ban kiadott változatában foglalt átmeneti rendelkezéseknek megfelelően kell kezelni. Ennek megfelelően, ha a weboldal nem felel meg az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, azonban korábban azt eszközként mutatták ki, a tételt a jelen értelmezés hatálybalépésekor ki kell vezetni. Ha a weboldal létezik és kialakításának költsége eleget tesz az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, azonban korábban azt nem mutatták ki eszközként, az immateriális eszközt a jelen értelmezés hatálybalépésekor nem lehet megjeleníteni. Ha a weboldal létezik és kialakításának költsége eleget tesz az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, korábban azt eszközként mutatták ki és kezdetben bekerülési értéken értékelték, a kezdetben megjelenített összeg megfelelően meghatározottnak minősül.

▼**M52**

A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezenkívül módosította az 5. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmaznia kell erre a korábbi időszakra.

A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a „HIVATKOZÁSOK” szakaszt és a 6. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.