Ez a dokumentum kizárólag tájékoztató jellegű, az intézmények semmiféle felelősséget nem vállalnak a tartalmáért

►**B**

A BIZOTTSÁG 1725/2003/EK RENDELETE

(2003. szeptember 29.)

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

(EGT vonatkozású szöveg)

(HL L 261, 13.10.2003, o. 1)

Módosította:

		Hivatalos Lap		
		Szám	Oldal	Dátum
►**M1**	A Bizottság 707/2004/EK rendelete (2004. április 6.)	L 111	3	17.4.2004
►**M2**	A Bizottság 2086/2004/EK rendelete (2004. november 19.)	L 363	1	9.12.2004
►**M3**	A Bizottság 2236/2004/EK rendelete (2004. december 29.)	L 392	1	31.12.2004
►**M4**	A Bizottság 2237/2004/EK rendelete (2004. december 29.)	L 393	1	31.12.2004
►**M5**	A Bizottság 2238/2004/EK rendelete (2004. december 29.)	L 394	1	31.12.2004
►**M6**	A Bizottság 211/2005/EK rendelete (2005. február 4.)	L 41	1	11.2.2005
►**M7**	A Bizottság 1073/2005/EK rendelete (2005. július 7.)	L 175	3	8.7.2005
►**M8**	A Bizottság 1751/2005/EK rendelete (2005. október 25.)	L 282	3	26.10.2005
►**M9**	A Bizottság 1864/2005/EK rendelete (2005. november 15.)	L 299	45	16.11.2005
►**M10**	A Bizottság 1910/2005/EK rendelete (2005. november 8.)	L 305	4	24.11.2005
►**M11**	A Bizottság 2106/2005/EK rendelete (2005. december 21.)	L 337	16	22.12.2005
►**M12**	A Bizottság 108/2006/EK rendelete (2006. január 19.)	L 24	1	27.1.2006
►**M13**	A Bizottság 708/2006/EK rendelete (2006. május 8.)	L 122	19	9.5.2006

▼B

A BIZOTTSÁG 1725/2003/EK RENDELETE

(2003. szeptember 29.)

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

(EGT vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA,

tekintettel az Európai Közösséget létrehozó szerződésre,

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

mivel:

(1) Az 1606/2002/EK számú rendelet előírja, hogy a tagállamok jogszabályainak hatálya alá tartozó, tőzsdén jegyzett társaságoknak a 2005. január 1-jével vagy azt követően kezdődő minden egyes üzleti évről a konszolidált beszámolót bizonyos feltételek mellett a rendelet 2. cikkében meghatározott nemzetközi számviteli standardokkal összhangban kell elkészíteniük.

(2) A Bizottság a Számviteli Technikai Bizottság tanácsának megfontolását követően arra a következtetésre jutott, hogy a 2002. szeptember 14-én hatályban lévő nemzetközi számviteli standardok megfelelnek az 1606/2003/EK rendelet 3. cikkében meghatározott átvételi feltételeknek.

(3) A Bizottság áttekintette a folyamatban lévő fejlesztési projekteket is, amelyek több létező standard módosítását javasolják. Az e javaslatok véglegesítésével létrejövő nemzetközi számviteli standardok átvételének megfontolására akkor fog sor kerülni, amint azok véglegesek lesznek. A meglévő standardok e létező módosítási javaslatainak léte nem befolyásolja a Bizottság azon döntését, hogy jóváhagyja a meglévő standardokat, az alábbi esetek kivételével: az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardok, valamint az e standardokhoz kapcsolódó kisszámú értelmezés, a SIC-5 A pénzügyi instrumentumok besorolása – függő teljesítési rendelkezések, a SIC-16 Jegyzett tőke – visszavásárolt saját tőkeinstrumentumok (saját részvények), a SIC-17 Saját tőke – egy tőketranzakció költségei értelmezések.

(4) A pénzügyi instrumentumokkal, köztük a derivatívákkal is foglalkozó magas minőségű standardok fontosak a Közösség tőkepiaca számára. Azonban a 32 és a 39 IAS-ek esetében a jelenleg megfontolás alatt álló módosítások olyan jelentősek lehetnek, hogy e standardokat helyénvalóbb egyelőre nem átvenni. Amint a folyó fejlesztési projekt befejeződik és a módosított standardok kiadásra kerülnek, a Bizottság elsőbbséggel fogja fontolóra venni a módosított standardok 1606/2002/EK rendelet alapján történő elfogadását.

(5) Következésképpen el kell fogadni valamennyi, 2002. szeptember 14-én létező nemzetközi számviteli standardot, az IAS 32 és az IAS 39, valamint a kapcsolódó értelmezések kivételével.

(6) Az e rendelkezésben előírt intézkedések összhangban állnak a Számviteli Szabályozó Bizottság véleményével,

ELFOGADTA EZT A RENDELETET:

1. cikk

A mellékletben meghatározott nemzetközi számviteli standardok elfogadásra kerülnek.

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

▼B

2. cikk

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

Ez a rendelet egészében kötelező és közvetlenül alkalmazandó valamennyi tagállamban.

▼B

MELLÉKLET

NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARDOK

IAS 1:	A pénzügyi kimutatások prezentálása
IAS 2:	Készletek
IAS 7:	Cash-flow-kimutatások (módosítva 1992-ben)
IAS 8:	Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák
IAS 10:	A mérlegfordulónap utáni események
IAS 11:	Beruházási szerződések (módosítva 1993-ban)
IAS 12:	Nyereségadók (módosítva 2000-ben)
IAS 14:	Szegmensek szerinti jelentés (módosítva 1997-ben)
IAS 16:	Ingatlanok, gépek és berendezések
IAS 17:	Lízingek
IAS 18:	Bevételek (módosítva 1993-ban)
IAS 19:	Munkavállalói juttatások (módosítva 2002-ben)
IAS 20:	Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele (átszerkesztve 1994-ben)
IAS 21:	Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai
3. IFRS:	Vállalkozások társulásai
4. IFRS:	Biztosítási szerződések
IAS 23:	Hitelfelvételi költségek (módosítva 1993-ban)
IAS 24:	Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek
IAS 26:	Nyugdíjazási juttatási programokkal kapcsolatos elszámolások és beszámolás (átszerkesztve 1994-ben)
IAS 27:	Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások
IAS 28:	Társult vállalkozásokban lévő befektetések
IAS 29:	Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban (átszerkesztve 1994-ben)
IFRS 7:	Az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek*
IAS 31:	Közös vállalkozásokban lévő erdekeltségek
IAS 32:	Pénzügyi eszközök: információközlés és bemutatás
IAS 33:	Egy részvényre jutö eredmény
IAS 34:	Közbenső pénzügyi beszámoló (1998)
5. IFRS:	Értékesítésre váró befektetett tőke és felszámolt tevékenységhez kapcsolódó javak
36. IAS:	Értékcsökkenés
IAS 37:	Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések (1998)
38. IAS:	Immateriális javak
39. IAS	*Pénzügyi eszközök: fedezeti ügyletek mérlegbe állítása és értékelése***a piaci értéken történő értékelés lehetőségének használatát érintő, valamint a fedezeti ügyleti elszámolást illető egyes rendelkezések kivételével►M9 , kiegészítve a valós érték opció használatára vonatkozó előírásokkal ◄**
IAS 40:	Befektetési célú ingatlanok
IAS 41:	Mezőgazdaság (2001)
IFRS 2:	Részesedés alapú fizetés
IFRS 6:	Ásványi anyagok feltárása és felmérése

A NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARDOK ÉRTELMEZÉSEI

SIC-7:	Az euro bevezetése

▼B

IFRS 1:	A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása
SIC-10:	Állami közreműködés – Nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel
SIC-12:	Konszolidálás – Speciális célú gazdálkodó szervezetek

▼M8

*SIC 12 hatóköre; Konszolidálás – Speciális célú gazdálkodó szervezetek*címen közzétett SIC 12 értelmezés módosítása

▼B

SIC-13:	Közös vezetésű vállalkozások – A tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai
SIC-15:	Operatív lízing – Ösztönzők
SIC-21:	Nyereségadók – Az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése
SIC-25:	Nyereségadók – A gazdálkodónak 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 – Reklámszolgáltatást tartalmazó bartertranzakciók*
SIC-32:	*Immateriális javak – Weboldal költségei*
IFRIC 1:	Változások a jelenlegi leállításban, helyreállításban és hasonló kötelezettségekben
IFRIC 2:	Változások a jelenlegi leállításban, helyreállításban és hasonló kötelezettségekben
IFRIC 4:	Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget értelmezés
IFRIC 5:	A leállítási, helyreállítási, valamint környezetvédelmi alapokból fakadó részesedésre való jogosultság értelmezés
IFRIC 6:	Bizonyos piacon való részvételből eredő kötelezettségek – Hulladék elektromos és elektronikus berendezések
IFRIC 7:	IFRIC 7 értelmezés: *Az újra-megállapítás megközelítésének alkalmazása az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standard szerint*

Megjegyzés: ezen standardok és értelmezések bármely melléklete nem tekintendő a vonatkozó standardok és értelmezések részének, és ezáltal nem reprodukálandó.

A dokumentum sokszorosítása az Európai Gazdasági Térségen belül engedélyezett. Az Európai Gazdasági Térségén kívül minden jog fenntartva, kivéve személyes használat vagy egyéb tisztességes felhasználás céljából történő sokszorosítás. További információ az IASB-től kapható, a www.iasb.org honlapon.

▼M5

IAS 1 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

A pénzügyi kimutatások prezentálása

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–6
A pénzügyi kimutatások célja	7
A pénzügyi kimutatások elemei	8–10
Fogalmak	11–12
Átfogó szempontok	13–41
Valós bemutatás és az IFRS-eknek való megfelelés	13–22
A vállalkozás folytatása	23–24
Elhatárolás alapú számvitel	25–26
A bemutatás következetessége	27–28

▼M5

A lényegesség és az összevonás elve	29–31
Beszámítás	32–35
Összehasonlító adatok	36–41
Szerkezet és tartalom	42–126
Bevezetés	42–43
A pénzügyi kimutatások azonosítása	44–48
A beszámolási időszak	49–50
Mérleg	51–77
A rövid/hosszú lejárat közötti megkülönböztetés	51–56
Forgóeszközök	57–59
Rövid lejáratú kötelezettségek	60–67
A magában a mérlegben bemutatandó információk	68–73
Magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk	74–77
Eredménykimutatás	78–95
Időszaki nyereség vagy veszteség	78–80
A magában az eredménykimutatásban bemutatandó információk	81–85
A magában az eredménykimutatásban vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk	86–95
A saját tőke változások kimutatása	96–101
Cash Flow kimutatás	102
Megjegyzések	103–126
Felépítés	103–107
A számviteli politika közzététele	108–115
A becslési bizonytalanságok fő forrásai	116–124
Egyéb közzétételek	125–126
Hatálybalépés napja	127
Az (1997-ben módosított) IAS 1 visszavonása	128

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

CÉL

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

HATÓKÖR

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

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

▼M5

függetlenül, hogy azoknak konszolidált vagy egyedi pénzügyi kimutatásokat kell-e készíteniük az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard alapján.

▼M12

▼M5

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

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

A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK CÉLJA

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

(a) eszközeiről;

(b) kötelezettségeiről;

(c) saját tőkéjéről;

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

(e) a saját tőkében bekövetkező egyéb változásokról;

valamint

(f) a cash flow-król.

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

A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK ELEMEI

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

(a) ***mérleg;***

(b) ***eredménykimutatás;***

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

(i) ***a saját tőke minden változását,***

vagy

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

(d) ***cash flow kimutatás;***

és

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

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

▼M5

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

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

valamint

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

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

FOGALMAK

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

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

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

(a) ***a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat;***

(b) ***a Nemzetközi Számviteli Standardokat;***

valamint

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

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

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

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

ÁTFOGÓ SZEMPONTOK

Valós bemutatás és az IFRS-eknek való megfelelés

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

továbbá

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

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

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

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

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

▼M5

valamint

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

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

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

valamint

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

A vállalkozás folytatása

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

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

Elhatárolás alapú számvitel

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

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

A bemutatás következetessége

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

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

vagy

▼M5

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

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

A lényegesség és az összevonás elve

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

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

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

Beszámítás

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

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

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

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

valamint

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

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

Összehasonlító adatok

36. ***Más standard vagy értelmezés eltérő rendelkezése hiányában, a pénzügyi kimutatásokban szereplő valamennyi számadat esetében közzé kell tenni az előző időszakra vonatkozó összehasonlító adatokat. Összehasonlító***

▼M5

adatokat kell a magyarázó vagy leíró jellegű információk között szerepeltetni, ha ez fontos a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások megértése szempontjából.

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

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

(a) ***az átsorolás jellegét;***

(b) ***az átsorolt tételek vagy csoportok összegét;***

valamint

(c) ***az átsorolás okát.***

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

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

valamint

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

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

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

SZERKEZET ÉS TARTALOM

Bevezetés

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

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

A pénzügyi kimutatások azonosítása

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

valamint

(e) ***a pénzügyi kimutatásokban kimutatott összegekre használt kerekítés.***

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

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

A beszámolási időszak

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

(a) ***a hosszabb vagy rövidebb időszak alkalmazásának okát;***

valamint

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

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

Mérleg

A rövid/hosszú lejárat közötti megkülönböztetés

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

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

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

▼**M5**

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

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

56. Az eszközök és kötelezettségek realizálásának várható időpontjára vonatkozó információk hasznosak az egység likviditásának és tartós fizetőképességének értékelésekor. Az ►**M12** 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 és kötelezettségek, mint például a készletek és a céltartalékok, megtérülésének és rendezésének várható időpontjára vonatkozó információ szintén hasznos, függetlenül attól, hogy a rövid és hosszú lejáratú eszközöket és kötelezettségeket elkülönítve mutatják-e be vagy sem. Például egy egység közzéteszi a várhatóan a mérleg fordulónapjától számított 12 hónapon túl megtérülő készleteinek összegét.

Forgóeszközök

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

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

(b) ***azt elsősorban kereskedési céllal tartják;***

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

vagy

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

Minden egyéb eszközt a befektetett eszközök között kell kimutatni.

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

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

Rövid lejáratú kötelezettségek

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

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

(b) ***azt elsősorban kereskedési céllal tartják;***

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

vagy

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

Minden egyéb kötelezettséget hosszú lejáratúként kell kimutatni.

▼M5

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

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

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

(a) azok eredeti futamideje 12 hónapnál hosszabb volt;

és

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

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

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

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

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

(a) hosszú lejáratú újrafinanszírozás;

(b) egy hosszú lejáratú hitelre vonatkozó szerződésszegés kiigazítása;

valamint

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

A magában a mérlegben bemutatandó információk

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

▼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) ***a tőkemódszerrel elszámolt befektetések;***

(f) ***biológiai eszközök;***

(g) ***készletek;***

(h) ***vevő- és egyéb követelések;***

(i) ***pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek;***

(j) ***szállítói és egyéb kötelezettségek;***

(k) ***céltartalékok;***

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

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

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

(o) ***a saját tőkében kimutatott kisebbségi részesedések;***

továbbá

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

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

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

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

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

(b) a használt megnevezések, a tételek sorrendje, valamint a hasonló tételek összevonása módosítható az egység és ügyletei sajátosságainak megfelelően, az egység pénzügyi helyzetének megértéséhez szükséges információk biztosítása érdekében. ►**M12** Egy hitelintézet például módosíthatja a fenti megnevezéseket annak érdekében, hogy olyan információkat biztosítson, amelyek a hitelintézet tevékenységei szempontjából relevánsak. ◄

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

(a) az eszközök jellegét és likviditását;

(b) az eszközök adott egységen belüli rendeltetését;

valamint

(c) a kötelezettségek összegét, jellegét és esedékességét.

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

Magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk

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

▼M5

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

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

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

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

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

továbbá

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

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

(a) ***a részvénytőke valamennyi osztályára vonatkozóan:***

(i) ***a kibocsátásra engedélyezett részvények száma;***

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

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

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

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

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

valamint

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

valamint

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

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

Eredménykimutatás

Időszaki nyereség vagy veszteség

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

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

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

A magában az eredmény-kimutatásban bemutatandó információk

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

▼M5

(a) ***bevételek;***

(b) ***pénzügyi ráfordítások;***

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

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

(e) ***adóráfordítások;***

valamint

(f) ***a nyereség vagy veszteség.***

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

(a) ***a kisebbségi részvényekre eső nyereség vagy veszteség;***

valamint

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

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

84. Mivel az egység eltérő tevékenységeinek, ügyleteinek és más eseményeinek hatásai a gyakoriságot, a nyereség vagy veszteség lehetőségét, és a kiszámíthatóságot tekintve eltérőek lehetnek, a pénzügyi teljesítmény egyes elemeinek közzététele segít az elért pénzügyi teljesítmény jobb megértésében, továbbá a jövőbeni eredmények előrejelzésében. További tételsorokat szerepeltetnek magában az eredménykimutatásban, és módosítják a használt megnevezéseket és a tételek sorrendjét, amennyiben ez a pénzügyi teljesítmény elemeinek magyarázatához szükséges. A figyelembe veendő szempontok tartalmazzák a lényegességet, és a bevételek és ráfordítások különböző elemeinek a jellegét és a rendeltetését. ►M12 Egy hitelintézet például módosíthatja a fenti megnevezéseket annak érdekében, hogy olyan információkat biztosítson, amelyek a hitelintézet tevékenységei szempontjából relevánsak. ◄ A bevétel és ráfordítás tételei nem számíthatók be egymással szemben, kivéve, ha a 32. bekezdésben foglalt kritériumok teljesülnek.

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

A magában az eredménykimutatásban vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk

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

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

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

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

(c) az ingatlanok, gépek és berendezések elidegenítései;

(d) befektetések elidegenítései;

(e) megszűnő tevékenységek;

(f) peres ügyekkel kapcsolatos megállapodások;

és

(g) céltartalékok egyéb feloldásai.

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

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

A saját tőke változások kimutatása

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

(a) ***az időszak nyereségét vagy veszteségét;***

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

▼M5

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

továbbá

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

▼M10

Azt a sajáttőkeváltozás-kimutatást, amely csak ezeket a tételeket tartalmazza, a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásának kell nevezni.

▼M5

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

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

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

valamint

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

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

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

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

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

▼M5

Cash Flow kimutatás

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

Megjegyzések

Felépítés

103. ***A megjegyzések:***

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

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

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

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

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

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

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

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

továbbá

(d) egyéb közzétételek, beleértve:

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

továbbá

(ii) nem pénzügyi jellegű közzétételek, pl. az egység pénzügyi kockázat-kezelési céljai és politikái (ld. ►**M12** IFRS 7 ◄).

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

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

A számviteli politika közzététele

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

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

valamint

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

109. A felhasználók számára fontos, hogy tájékoztatást kapjanak a pénzügyi kimutatásokban alkalmazott értékelési alapról vagy alapokról (pl. eredeti bekerülési érték, jelenlegi érték, nettó realizálható érték, valós érték, megtérülő érték), mivel a pénzügyi kimutatások elkészítésének alapjául szolgáló módszer jelentős mértékben befolyásolja elemzésüket. Azokban az esetekben, ha több értékelési alap is alkalmazásra kerül a pénzügyi

▼M5

kimutatásokban, pl. amikor konkrét eszközcsoportok átértékelésre kerülnek, elegendő az egyes eszköz- és kötelezettség-csoportokat jelezni, amelyre az egyes értékelési alapokat alkalmazták.

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

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

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

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

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

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

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

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

továbbá

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

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

A becslési bizonytalanságok fő forrásai

116. ***Az egységnek a megjegyzésekben közzé kell tennie azon jövőre vonatkozó fő feltételezésekre, és a mérlegfordulónapon fennálló egyéb becslési bizonytalanságokra vonatkozó információkat, amelyek esetében jelentős a kockázata annak, hogy lényeges módosítást idéznek elő az eszközök és***

▼M5

kötelezettségek könyv szerint értékében a következő pénzügyi év során. Ezen eszközökre és kötelezettségekre vonatkozóan a megjegyzésekben az alábbi részleteket kell szerepeltetni:

(a) ***azok jellegét;***

valamint

(b) ***mérlegfordulónapi könyv szerinti értéküket.***

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

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

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

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

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

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

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

valamint

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

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

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

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

▼M5

124. A 116. bekezdés alapján közzétételi kötelezettség alá eső egyes fő feltételezések közzétételét más standardok is előírják. Például az IAS 37 egyes esetekre nézve előírja a céltartalékok egyes csoportjaira hatással lévő jövőbeni eseményekre vonatkozó főbb feltételezések közzétételét. Az ►M12 IFRS 7 ◄ előírja a valós értéken nyilvántartott pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékére vonatkozó becslés felállításakor alkalmazott jelentős feltételezések közzétételét. Az IAS 16 előírja az átértékelt tárgyi eszközök valós értékének megbecslésekor alkalmazott jelentős feltételezések közzétételét.

▼M12

Tőke

124A A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat az információkat, amelyek a pénzügyi kimutatások felhasználói számára lehetővé teszik a gazdálkodó egység tőkekezelésre vonatkozó célkitűzéseinek, politikáinak és eljárásainak értékelését.

124B A 124A bekezdésnek való megfelelés érdekében a gazdálkodó egység a következőket teszi közzé:

(a) kvalitatív információk a tőkekezelésre vonatkozó célkitűzéseiről, politikáiról és eljárásairól, ideértve (de nem csak) a következőket:

(i) annak ismertetése, hogy a gazdálkodó egység mit kezel tőkeként;

(ii) ha a gazdálkodó egységre külsőleg előírt tőkekövetelmények vonatkoznak, e követelmények jellege, és az, hogy ezeket a követelményeket hogyan építik be a tőkekezelésbe;

valamint

(iii) az, hogy a gazdálkodó egység hogyan teljesíti a tőkekezelésre vonatkozó célkitűzéseit.

(b) összefoglaló számszerűsített adatok arról, amit tőkeként kezel. Egyes gazdálkodó egységek a tőke részének tekintenek egyes pénzügyi kötelezettségeket (pl. a hátrasorolt adósságok egyes formáit). Más gazdálkodó egységek a tőkét úgy tekintik, mint ami nem foglal magában egyes saját tőke elemeket (pl. a cash flow fedezeti ügyletekből származó elemeket).

(c) az (a)-ban és (b)-ben az előző időszak óta bekövetkezett bármely változás.

(d) az, hogy a gazdálkodó egység az időszak során teljesített-e rá vonatkozó külsőleg előírt tőkekövetelményeket.

(e) amennyiben a gazdálkodó egység nem teljesítette az ilyen külsőleg előírt tőkekövetelményeket, a nem teljesítés következményeinek ismertetése.

Ezen közzétételek alapját azon információknak kell képezniük, amelyeket a gazdálkodó egység menedzsmentjének legfontosabb tagjai belső forrásokból megkapnak.

124C A gazdálkodó egység különféle módokon kezelheti a tőkét, és számos különböző tőkekövetelmény vonatkozhat rá. Egy konglomerátum például magában foglalhat biztosítási- és banktevékenységeket folytató gazdálkodó egységeket, és ezek a gazdálkodó egységek különböző államokban is működhetnek. Amennyiben a tőkekövetelmények és a tőkekezelés módjának összevont közzététele nem biztosítana hasznos információkat vagy torzítja a pénzügyi kimutatások felhasználójának a gazdálkodó egység tőkeforrásairól alkotott képét, a gazdálkodó egységnek a rá vonatkozó minden egyes tőkekövetelményre nézve elkülönített információkat kell közzétennie.

▼M5

Egyéb közzétételek

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

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

valamint

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

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

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

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

▼M5

valamint

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

AZ (1997-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 1 VISSZAVONÁSA

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

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

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

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

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

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

valamint

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

A2. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

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

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

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

A5. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

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

Az 5. bekezdés módosított szövege a következő:

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

(a) mérleg;

(b) eredménykimutatás;

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

(i) a saját tőke minden változását, vagy

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

(d) cash flow kimutatás;

és

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

Az 12. bekezdés módosított szövege a következő:

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

Az 13. bekezdés módosított szövege a következő:

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

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

39. A 27-37. bekezdésekben előírt közzétételeket, kivéve a 31(a) bekezdés szerint a megszűnő tevékenységekhez kapcsolódó eszközök elidegenítéséből, vagy kötelezettségek kiegyenlítéséből származó adózás előtti

▼M5

nyereséget vagy veszteséget, vagy a megjegyzésekben, vagy magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, vagy a sajáttőke-változás kimutatásban kell közzétenni.

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

A8. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

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

A 39. bekezdés törlésre kerül.

Az 53. bekezdés módosított szövege a következő:

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

A10. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

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

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

IAS 2 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Készletek

TARTALOM

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

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

▼M5

CÉL

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

HATÓKÖR

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

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

   (b) ***a pénzügyi instrumentumokat;***

   valamint

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

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

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

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

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

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

FOGALMAK

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

   A készletek olyan eszközök:

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

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

   vagy

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

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

▼M5

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

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

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

A KÉSZLETEK ÉRTÉKELÉSE

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

A készletek bekerülési értéke

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

A beszerzés költségei

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

Az átalakítás költségei

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

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

14. Bizonyos termelési folyamatokban egyszerre egynél több terméket is előállíthatnak. Ez történik például az ikertermékek gyártása esetén, vagy amikor fő- és melléktermék képződik. Ha az egyes termékek átalakítási költségei nem azonosíthatók elkülönülten, akkor ezeket ésszerű és következetes alapon osztják fel a termékek között. A felosztás alapulhat például az egyes termékek relatív értékesítési értékén akár a termelési folyamat

▼M5

azon szakaszában, amikor a termékek elkülönülten azonosíthatóvá válnak, akár a termelés befejezésekor. A legtöbb melléktermék jellegénél fogva jelentéktelen. Ilyen esetben ezeket gyakran nettó realizálható értékükön értékelik és ezt az értéket levonják a főtermék bekerülési értékéből. Ennek eredményeként a főtermék könyv szerinti értéke nem tér el lényegesen annak bekerülési értékétől.

Egyéb költségek

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

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

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

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

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

és

(d) értékesítési költségek.

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

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

Készletek bekerülési értéke egy szolgáltató esetében

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

A biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termények bekerülési értéke

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

A bekerülési érték meghatározásának módszerei

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

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

▼M5

Bekerülési érték formulák

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

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

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

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

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

Nettó realizálható érték

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

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

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

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

▼M5

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

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

RÁFORDÍTÁSKÉNT TÖRTÉNŐ ELSZÁMOLÁS

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

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

KÖZZÉTÉTEL

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

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

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

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

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

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

(f) ***bármely leírás bármely visszaírásának az összegét, amelyet az adott időszakban számoltak el a készletek ráfordításként elszámolt összegének 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 elzálogosított készletek könyv szerinti értékét.***

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

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

▼M5

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

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

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

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

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

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

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

A2. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A3. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

▼B

IAS 7 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

(MÓDOSÍTVA 1992-BEN)

Cash-flow-kimutatások

Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi az IAS 7 *A pénzügyi helyzetben bekövetkezett változásokról szóló kimutatás* standardot, amelyet a Bizottság 1977 októberében hagyott jóvá. A módosított standard az 1994. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	36
Hatókör	36
A cash-flow-információ előnyei	36
Fogalmak	37
Pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek	37
A cash-flow-kimutatás prezentálása	37
Működési tevékenységek	38
Befektetési tevékenységek	38
Finanszírozási tevékenységek	39
A működési tevékenységből származó cash-flow bemutatása	39
A befektetési és finanszírozási tevékenységből származó cash-flow bemutatása	40
Cash-flow-k nettó módon történő bemutatása	40
Cash-flow-k külföldi pénznemben	41
Rendkívüli tételek	41
Kamat és osztalékok	41
Nyereségadók	42
Leányvállalatokba, társult és közös vállalkozásokba történő befektetések	42
Leányvállalatok és egyéb üzleti egységek akvizíciója és kikerülése	42
Nem pénzeszköz jellegű tranzakciók	43
Pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összetevői	43
Egyéb közzétételek	43
Hatálybalépés napja	44

▼B

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standard Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

CÉL

Egy gazdálkodó cash-flow tételeiről szóló információ hasznos abban a tekintetben, hogy alapot ad a pénzügyi kimutatások felhasználói számára a gazdálkodó pénzeszköz- és pénzeszközegyenértékes-generáló képességének, valamint a képződött cash-flow felhasználását célzó igényeinek felméréséhez. A felhasználók által hozott gazdasági döntésekhez szükséges értékelni a gazdálkodó pénzeszköz és pénzeszköz egyenértékes termelő képességét, és ezek termelésének időbeli ütemezését és valószínűségét.

A jelen standard célja, hogy olyan cash-flow-kimutatás formájában írja elő az információnyújtást a gazdálkodó 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 gazdálkodónak a jelen standard előírásaival összhangban kell elkészítenie a cash-flow-kimutatást, és be kell mutatnia azt a pénzügyi kimutatások szerves részeként minden olyan időszakra vonatkozóan, amelyet a pénzügyi kimutatások bemutatnak.**

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

3. A gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak felhasználói számára érdekes, hogyan termeli és használja fel a gazdálkodó a pénzeszközöket és a pénzeszköz-egyenértékeseket. Ez a gazdálkodó tevékenységeinek jellegétől függetlenül érvényes, illetve attól függetlenül, hogy a pénzeszközök a gazdálkodó termékének tekinthetők-e, ami igaz lehet egy pénzintézet esetében. A gazdálkodóknak 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 a jelen standard valamennyi gazdálkodó számára előírja cash-flow-kimutatás készítését.

A CASH-FLOW-INFORMÁCIÓ ELŐNYEI

4. A cash-flow-kimutatás, a pénzügyi kimutatások többi részével együtt értelmezve, olyan információt nyújt, amely lehetővé teszi a felhasználók számára, hogy értékeljék a gazdálkodó nettó eszközállományában bekövetkezett változásokat, a gazdálkodó pénzügyi szerkezetét (ideértve likviditását és tartós fizetőképességét) és a gazdálkodónak a cash-flow-k összegeinek és időbeli ütemezésének a változó körülményekhez és lehetőségekhez történő alkalmazkodás érdekében történő befolyásolására való képességét. A cash-flow-információ hasznos a gazdálkodó pénzeszköz- és pénzeszközegyenértékes-termelő képességének felmérésére, és lehetővé teszi a felhasználók számára a különböző gazdálkodók jövőbeni cash-flow-i jelenértékének felmérését és összehasonlítását. Ezenfelül fokozza a különböző gazdálkodók működési teljesítményről készült jelentéseinek összehasonlíthatóságát, mivel kiküszöböli annak a hatásait, hogy ugyanazon tranzakciókra és eseményekre különböző számviteli módszereket alkalmaznak.

5. A múltbeli cash-flow-információkat gyakran használják a jövőbeni cash-flow-k összegének, időbeli ütemezésének és bizonyosságának becslésére. Ezenfelül hasznosak 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 készpénzre válthatók át, és amelyeknél elhanyagolható az értékváltozás kockázata.

▼B

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

Működési tevékenység alatt a gazdálkodó fő bevételtermelő tevékenységei és azok az egyéb tevékenységei értendők, amelyek nem befektetési vagy finanszírozási tevékenységek.

Befektetési tevékenység a hosszú lejáratú eszközök és a pénzeszköz-egyenértékesek között nem szereplő egyéb befektetések vásárlása és értékesítése.

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

Pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek

7. A pénzeszköz-egyenértékeseket inkább rövid lejáratú készpénz-kötelezettségek teljesítéséhez, mint befektetési vagy egyéb célból tartják. Ahhoz, hogy egy befektetés pénzeszköz-egyenértékesnek minősüljön, könnyen, ismert összegű készpénzre 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 dátumától számított legfeljebb három hónapon belüli lejáratú. A tulajdonviszonyt megtestesítő befektetések nem lehetnek pénzeszköz-egyenértékesek, kivéve ha tartalmukban pénzeszköz-egyenértékesek, mint például a lejárattól számított rövid időn belül, egy meghatározott visszaváltási nappal megvásárolt elsőbbségi részvények.

8. A bankoktól történő kölcsönfelvétel általában finanszírozási tevékenységnek minősül. Néhány országban azonban a felszólításra visszafizetendő folyószámlahitelek a gazdálkodó 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 nem tartalmazza a pénzeszközöket és a pénzeszköz-egyenértékeseket megtestesítő tételek közötti mozgásokat, mivel ezek az összetevők inkább a gazdálkodó pénzgazdálkodásának, mint működési, befektetési és finanszírozási tevékenységeinek részét képezik. A pénzgazdálkodás magában foglalja a pénzfeleslegnek pénzeszközegyenértékesekbe történő befektetését.

A CASH-FLOW-KIMUTATÁS PREZENTÁLÁSA

10. **A cash-flow-kimutatásnak az adott időszakra vonatkozó cash-flow-kat kell bemutatnia működési, befektetési és finanszírozási tevékenységek szerint csoportosítva.**

11. A gazdálkodó 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 pénzügyi helyzetére gyakorolt hatását, valamint a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összegét. 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 kamat elem besorolható mint egy működési tevékenység, a tőke elem pedig finanszírozási tevékenységnek minősül.

Működési tevékenységek

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

14. A működési tevékenységből származó cash-flow elsősorban a gazdálkodó fő bevételtermelő tevékenységéből származik. Ezért általában azon tranzakciók és egyéb események eredményeképpen jön létre, amelyek befolyásolják a ►M5 nyereség vagy veszteség ◄. Működési tevékenységből származó cash-flow például:

a) áruértékesítésből és szolgáltatásnyújtásból származó pénzbevételek;

▼B

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

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) az üzletkötési vagy kereskedési célból kötött szerződésekből származó pénzbevételek és -kifizetések.

Néhány tranzakció, mint például egy üzem értékesítése, olyan nyereséggel vagy veszteséggel járhat, amelyet a ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ meghatározásánál vesznek figyelembe. Ugyanakkor az ilyen tranzakciókból származó cash-flow-k befektetési tevékenységből származó cash-flow-k.

15. A gazdálkodó 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 szokásos vállalkozási tevékenységnek minősül. Hasonlóképpen a pénzintézetek által nyújtott készpénzelőlegek és -kölcsönök nyújtása is általában működési tevékenységnek minősül, mivel ezek az adott gazdálkodó fő bevételtermelő tevékenységei közé tartoznak.

Befektetési tevékenységek

16. A befektetési tevékenységből származó cash-flow elkülönített közzététele fontos, mivel a cash-flow képviseli azt, hogy milyen mértékben kapcsolódtak a kiadások jövőbeni jövedelemgenerálást és cash-flow-képzést szolgáló erőforrások beszerzéséhez. Befektetési tevékenységből származó cash-flow például:

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;

c) pénzkifizetések egyéb gazdálkodók 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 gazdálkodók 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 pénzügyi tevékenységnek minősülnek; és

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

Ha egy szerződést egy azonosítható pozíció fedezeti ügyleteként számolnak el, a szerződéshez kapcsolódó cash-flow-t a fedezett pozíció cash-flow-jával azonos módon kell besorolni.

Finanszírozási tevékenységek

17. A finanszírozási tevékenységből származó cash-flow elkülönített közzététele fontos, mert felhasználható a gazdálkodónak tőkét nyújtók által támasztott jövőbeni cash-flow igény előrejelzésére. Finanszírozási tevékenységből származó cash-flow például:

▼B

a) részvények vagy egyéb tőkeinstrumentumok kibocsátásából származó pénzbevételek;

b) tulajdonosoknak történt kifizetések a gazdálkodó 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.

A MŰKÖDÉSI TEVÉKENYSÉGBŐL SZÁRMAZÓ CASH-FLOW BEMUTATÁSA

18. **A gazdálkodónak a működési tevékenységből származó cash-flow-t az alábbi módszerek valamelyikének alkalmazásával kell bemutatnia:**

a) **a direkt módszer, amellyel a bruttó készpénzbevételek és a bruttó készpénzkifizetések főbb kategóriáit mutatja be; vagy**

b) **az indirekt módszer, amellyel a ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ módosítják a nem készpénzjellegű tranzakciók hatásaival, a múltbeli vagy jövőbeni működési pénzbevételek vagy -kifizetések aktív vagy passzív időbeli elhatárolásaival, és a befektetési vagy finanszírozási cash-flow-kkal kapcsolatos bevételi vagy kiadási tételekkel.**

19. A gazdálkodók számára ajánlott a működési tevékenységből származó cash-flow direkt módszerrel történő meghatározása. A direkt módszer olyan információkat nyújt, amelyek hasznosak lehetnek a jövőbeni cash-flow 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 számviteli nyilvántartásaiból; vagy

b) az árbevételeknek, az értékesítés önköltségének (pénzintézet esetén a kamat- és kamatjellegű bevételeknek, valamint a kamat- és kamatjellegű ráfordításoknak) és az eredménykimutatás egyéb tételeinek módosításával:

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

ii. egyéb nem készpénz tételekkel; valamint

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 a ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ az alábbiak hatásaival történő módosításával határozzák meg:

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

b) nem készpénz tételek, mint például az értékcsökkenés, a céltartalékok, a halasztott adók, a nem realizált árfolyamnyereségek és -veszteségek, társult vállalkozások fel nem osztott nyeresége, kisebbségi részesedések; és

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

Alternatív megoldásként a működési tevékenységből származó nettó cash-flow az indirekt módszer alapján az eredménykimutatásban közzétett bevételek és kiadások és az adott időszak alatt a készletekben, valamint a működési követelésekben és kötelezettségekben történt változások bemutatásával is meghatározható.

A BEFEKTETÉSI ÉS FINANSZÍROZÁSI TEVÉKENYSÉGBŐL SZÁRMAZÓ CASH-FLOW BEMUTATÁSA

21. **A gazdálkodónak 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-tételek nettó módon kerülnek bemutatásra.**

CASH-FLOW-K NETTÓ MÓDON TÖRTÉNŐ BEMUTATÁSA

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

▼B

a) **a vevők nevében történő pénzbevételek és -kifizetések, ha a cash-flow inkább a vevő, mint a gazdálkodó 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 által a vevők számára fenntartott 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 hitelkártyaügyfelekkel 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 nettó módon mutatható be:**

a) **fix lejárati idejű 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

▼M5

25. **A külföldi pénznemben lebonyolított tranzakciókból származó cash flow-t az egység funkcionális pénznemében kell elszámolni a külföldi pénznemben lévő összegre a funkcionális pénznemnek és a külföldi pénznemnek a cash flow időpontjában érvényes átváltási árfolyamának alkalmazásával.**

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

▼B

27. A külföldi pénznemben kifejezett 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-jának átváltására. Az IAS 21 azonban nem teszi lehetővé a mérleg fordulónapján érvényes átváltási árfolyam használatát egy külföldi leányvállalat cash-flow-jának átváltására.

28. Az árfolyamváltozásokból származó nem realizált árfolyamnyereségek és -veszteségek nem cash-flow-k. Ugyanakkor a külföldi pénznemben tartott vagy esedékes pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek árfolyamváltozások hatását bemutatják a cash-flow-kimutatásban abból a célból, hogy a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek időszak eleji és időszak végi értékeit összevessék. Ez az összeg a működési, befektetési és finanszírozási tevékenységből származó cash-flow-któl elkülönítve kerül bemutatásra, és tartalmazza az esetleges különbségeket, amennyiben ezen cash-flow-összegeket az időszak végén érvényes árfolyamon mutatták volna be.

▼M5

▼B

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.**

▼B

32. Az egy bizonyos időszak alatt fizetett kamat teljes összegét teszik közzé a cash-flow-kimutatásban, akár költségként jelenítették meg az eredménykimutatásban, akár aktiválták az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard megengedett alternatív eljárásának megfelelően.

33. Pénzintézet esetében a fizetett kamatot, valamint a kapott kamatot és osztalékokat általában működési cash-flow-ként sorolják be. Egyéb gazdálkodóknál azonban még nincs egyetértés ezen cash-flow-tételek besorolását illetően. A fizetett kamat és a kapott kamat és osztalékok besorolhatók működési cash-flow-ként, mivel a ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ meghatározásában kerülnek figyelembevételre. Alternatív megoldásként a fizetett kamat és a kapott kamat és osztalékok különkülön finanszírozási és befektetési cash-flow-ként is besorolhatók, mivel finanszírozási források megszerzésének költségei vagy befektetések hozamai.

34. A kifizetett osztalékok besorolhatók finanszírozási cash-flow-ként, mivel finanszírozási források beszerzésének költségei. Alternatív megoldásként a kifizetett osztalékok a működési tevékenységből származó cash-flow egyik összetevőjeként is besorolhatók, hogy segítséget nyújtsanak a felhasználóknak a gazdálkodó működési cash-flow-ból történő osztalékfizetési képességének meghatározásában.

NYERESÉGADÓK

35. **A nyereségadókból származó cash-flow-tételeket elkülönítetten kell közzétenni, és működési tevékenységből származó cash-flow-ként kell besorolni, kivéve ha kifejezetten a finanszírozási és befektetési tevékenységhez kapcsolódóak.**

36. A nyereségadók olyan tranzakciókkal kapcsolatosan merülnek fel, amelyek olyan cash-flow-kat okoznak, amelyeket egy cash-flow-kimutatásban 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-t gyakran célszerűtlen meghatározni, ráadásul ezek az alaptranzakcióhoz kapcsolódó cash-flow-tól eltérő időszakban merülhetnek fel. Ezért a kifizetett adókat általában működési tevékenységből származó cash-flow-ként sorolják be. Ha azonban egy befektetési vagy finanszírozási tevékenységként besorolt cash-flow-t eredményező egyedi tranzakcióhoz kapcsolódó adó cash-flow-t lehetséges azonosítani, az adó cash-flow-t megfelelő befektetési vagy finanszírozási tevékenységként sorolják be. Ha az adó cash-flow-t egynél több kategóriába tartozó tevékenységhez tartozónak állapítják meg, a kifizetett adók teljes összegét közzé kell tenni.

LEÁNYVÁLLALATOKBA, TÁRSULT ÉS KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOKBA TÖRTÉNŐ BEFEKTETÉSEK

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

38. Az a gazdálkodó, amely a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségét (lásd az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása* standardot) arányos konszolidáció alkalmazásával számolja el, a konszolidált cash-flow-kimutatásába bevonja a közös vezetésű vállalkozás cash-flow-jában lévő arányos részesedését. Az a gazdálkodó, amely az ilyen érdekeltséget a tőkemódszer alkalmazásával számolja el, a cash-flow kimutatásába a közös vezetésű vállalkozásba történt befektetéseivel kapcsolatos cash-flow-kat, valamint a közte és a közös vezetésű vállalkozás között történt felosztásokat és egyéb kifizetéseket vagy bevételeket vonja be.

LEÁNYVÁLLALATOK ÉS EGYÉB ÜZLETI EGYSÉGEK AKVIZÍCIÓJA ÉS ELIDEGENÍTÉS

39. **A leányvállalatok vagy egyéb üzleti egységek megvásárlásából és kikerüléséből származó összesített cash-flow-kat elkülönítve kell bemutatni és befektetési tevékenységként kell besorolni.**

40. A gazdálkodónak közzé kell tennie összesítve, a leányvállalatok vagy egyéb üzleti egységek adott időszak alatt történt megvásárlása vagy elidegenítése tekintetében az alábbi adatok mindegyikét:

a) a vétel vagy elidegenítés teljes ellenértékét;

b) a vételi vagy elidegenítési ellenérték pénzeszközzel vagy pénzeszközegyenértékesekkel teljesített részét;

▼B

c) a megvásárolt vagy elidegenített leányvállalatban vagy üzleti egységben lévő pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek összegét; és

d) a megvásárolt vagy elidegenített leányvállalatban vagy üzleti egységben a pénzeszközöktől vagy pénzeszköz-egyenértékesektől eltérő eszközök, kötelezettségek összegét, minden egyes főbb csoport szerint összesítve.

41. A leányvállalatok és egyéb üzleti egységek megvásárlásából és elidegenítéséből származó cash-flow-k egy soron szereplő tételként történő elkülönített bemutatása a megvásárolt vagy elidegenített eszközök és kötelezettségek összegének elkülönített bemutatásával együtt segít megkülönböztetni ezen cash-flow-kat az egyéb működési, befektetési és finanszírozási tevékenységből származó cash-flow-któl. Az elidegenítésből származó cash-flow-kat nem lehet a vásárlásból származó cash-flow-ból levonni.

42. A vételi vagy eladási ellenértékként kifizetett vagy kapott pénz összesített összegét a cash-flow-kimutatásban a megszerzett vagy átadott pénzeszközökkel és pénzeszközegyenértékesekkel összevontan kell bemutatni.

NEM PÉNZESZKÖZ JELLEGŰ TRANZAKCIÓK

43. **A cash-flow-kimutatás 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 tőke- és eszközszerkezetét. A nem készpénz jellegű tranzakciók kizárása a cash-flow-kimutatásból összhangban van a cash-flow-kimutatás céljával, mivel ezek a tételek nem járnak pénzmozgással a tárgyidőszakban. Nem pénzeszköz jellegű tranzakciók például:

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

b) gazdálkodó megszerzése tőkekibocsátással; és

c) tartozás átváltása tőkévé.

A PÉNZESZKÖZÖK ÉS PÉNZESZKÖZ-EGYENÉRTÉKESEK ÖSSZETEVŐI

45. **A gazdálkodónak közzé kell tennie a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőit, valamint be kell mutatnia a cash-flow-kimutatásában szereplő összegek összevetését a mérlegben 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 gazdálkodónak közzé kell tennie az általa a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőinek meghatározására alkalmazott politikát.

47. A pénzeszköz és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőinek meghatározására alkalmazott politika megváltoztatásának hatását, például a korábban a gazdálkodó befektetési portfóliájának részeként kezelt pénzügyi instrumentumok besorolásának megváltoztatását, az IAS 8 *Az időszak* ► **M5** *nyereség vagy veszteség* ◄*, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standarddal összhangban be kell mutatni.

EGYÉB KÖZZÉTÉTELEK

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

49. Különböző körülmények létezhetnek, amelyek között a gazdálkodó birtokában lévő, pénzeszköz- és pénzeszközegyenértékes-egyenlegek a csoport számára felhasználásra nem állnak rendelkezésre. Példaként említhetők az olyan országban működő leányvállalat által birtokolt pénzeszköz- és pénzeszközegyenértékes-egyenlegek, ahol kötött devizagazdálkodás vagy egyéb jogi korlátozás van hatályban, így ezen eszközök 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 pénzügyi helyzetét és likviditását. Ezen információknak a vezetés megjegyzéseivel együtt való közzététele ajánlott és tartalmazhatja:

▼B

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

b) az arányos konszolidációval elszámolt közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségekkel kapcsolatos egyes működési, befektetési és finanszírozási tevékenységből származó cash-flow-k összevont összege;

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

d) minden egyes bemutatott üzleti és földrajzi szegmens működési, befektetési és finanszírozási tevékenységeiből származó cash-flow-inak összegét (lásd az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* 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 megfelelően fektet-e be működési kapacitásának fenntartásába. Az a gazdálkodó, 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 közzététele lehetővé teszi a felhasználók számára, hogy jobban megértsék az üzleti vállalkozás mint egész és annak összetevői közötti cash-flow-k kapcsolatát, és a szegmens cash-flow-k rendelkezésre állását és változékonyságát.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

53. **A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1994. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.**

▼M5

IAS 8 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák

TARTALOM

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

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

▼M5

CÉL

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

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

HATÓKÖR

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

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

FOGALMAK

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

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

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

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

(a) ***a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat;***

(b) ***a Nemzetközi Számviteli Standardokat;***

valamint

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

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

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

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

valamint

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

vagy

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

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

és

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

az egyéb információktól.

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

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

és

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

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

SZÁMVITELI POLITIKA

A számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása

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

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

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

▼M5

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

(a) ***releváns a felhasználók döntéshozatali igényeinek szempontjából;***

és

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

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

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

(iii) ***semlegesek, azaz elfogulatlanok;***

(iv) ***óvatosak;***

és

(v) ***minden lényeges vonatkozásban teljesek.***

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

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

valamint

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

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

A számviteli politika következetessége

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

Változások a számviteli politikában

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

(a) ***a változást valamely standard vagy értelmezés előírja;***

vagy

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

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

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

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

és

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

▼M5

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

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

A számviteli politika változások alkalmazása

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

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

és

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

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

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

Visszamenőleges alkalmazás

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

A visszamenőleges alkalmazás korlátai

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

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

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

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

▼M5

értelmezésnek való megfelelés céljára). A korábbi időszakokra vonatkozó minden más információt, pl. korábbi pénzügyi adatok összefoglalását is olyan mértékben módosítják visszamenőleg, amennyire az kivitelezhető.

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

Közzétételek

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

(a) ***a standard vagy értelmezés címét;***

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

(c) ***a számviteli politikában bekövetkezett változás jellegét;***

(d) ***ha alkalmazható, az átmeneti rendelkezések leírását;***

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

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

(i) ***a pénzügyi kimutatások valamennyi érintett sorára vonatkozóan;***

továbbá

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

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

valamint

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

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

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

(a) ***a számviteli politikában bekövetkezett változás jellegét;***

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

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

(i) ***a pénzügyi kimutatások valamennyi érintett sorára vonatkozóan;***

továbbá

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

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

valamint

▼M5

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

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

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

(a) ***ezt a tényt;***

valamint

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

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

(a) az új standard vagy értelmezés címe;

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

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

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

valamint

(e) vagy:

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

vagy

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

SZÁMVITELI BECSLÉSEK VÁLTOZÁSAI

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

(a) kétes kintlévőségek;

(b) készlet avulás;

(c) pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értéke;

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

valamint

(e) garanciális kötelmek.

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

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

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

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

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

▼M5

vagy

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

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

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

Közzététel

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

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

HIBÁK

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

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

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

vagy

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

A visszamenőleges újra-megállapítás korlátai

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

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

▼M5

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

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

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

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

Korábbi időszaki hibák közzététele

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

(a) ***a korábbi időszaki hiba jellegét;***

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

(i) ***a pénzügyi kimutatások valamennyi érintett sorára vonatkozóan;***

továbbá

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

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

valamint

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

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

AMIKOR A VISSZAMENŐLEGES ALKALMAZÁS ÉS A VISSZAMENŐLEGES ÚJRA-MEGÁLLAPÍTÁS LEHETETLEN

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

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

▼M5

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

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

és

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

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

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

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

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

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

valamint

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

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

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

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

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

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

A 62(b) bekezdés módosított szövege a következő:

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

A 80(h) bekezdés módosított szövege a következő:

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

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

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

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

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

A 60. bekezdés módosított szövege a következő:

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

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

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

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

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

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

továbbá

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

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

▼M5

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

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

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

A 131. bekezdés módosított szövege a következő:

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

A 142. bekezdés módosított szövege a következő:

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

A 160. bekezdés módosított szövege a következő:

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

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

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

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

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

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

A7. Az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard30. bekezdése a következőre módosul:

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

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

A 17. bekezdés módosított szövege a következő:

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

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

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

▼M5

(c) az átszervezés költségeire képzett céltartalékok feloldása;

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

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

(f) a peres ügyek lezárásai;

(g) a korábbi időszaki hibák helyesbítése;

(h) [törölve];

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

valamint

(j) a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek.

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

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

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

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

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

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

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

vagy

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

44. Az előző alapelv egyik célja annak biztosítása, hogy egy ügyletcsoportra ugyanaz a számviteli elv vonatkozzon a teljes pénzügyi év során. Az IAS 8 szerint a számviteli politika változást visszamenőleges

▼M5

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A16. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

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

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

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

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

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

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

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

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek)

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

(a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat;

(b) a Nemzetközi Számviteli Standardokat;

valamint

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

IAS 10 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

A mérlegfordulónap utáni események

TARTALOM

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

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

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy előírja:

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

▼M5

és

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

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

HATÓKÖR

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

FOGALMAK

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

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

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

és

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

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

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

Példa:

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

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

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

▼M5

Példa:

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

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

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

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

A mérlegfordulónap utáni módosító események

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

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

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

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

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

      és

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

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

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

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

A mérlegfordulónap utáni nem módosító események

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

11. A befektetések piaci értékének a mérlegfordulónap és a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezésének időpontja közötti csökkenése példa a mérlegfordulónap utáni nem módosító eseményekre. A piaci érték

▼M5

csökkenése rendszerint nem vonatkozik a befektetéseknek a mérleg fordulónapján fennálló állapotára, hanem olyan körülményeket tükröz, amelyek később merültek fel. Ezért az egység nem módosítja pénzügyi kimutatásaiban a befektetések kimutatott összegét. Az egység hasonlóképpen nem módosítja a mérleg fordulónapján fennálló befektetésekkel kapcsolatban megadott információkat, bár a 21. bekezdés értelmében szükséges lehet kiegészítő információkat közzétennie.

Osztalék

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

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

A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSA

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

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

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

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

vagy

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

KÖZZÉTÉTEL

A közzétételre történő engedélyezés napja

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

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

A mérleg fordulónapján fennálló körülményekről nyújtott információk aktualizálása

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

20. Néhány esetben az egységnek aktualizálnia kell a közzétételeket a pénzügyi kimutatásokban azért, hogy azok tükrözzék a mérlegfordulónap után kapott információkat még akkor is, ha az adott információ nem befolyásolja az egység által a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegeket. Példa a közzététel aktualizálásának szükségességére az, amikor a mérlegfordulónap után válik elérhetővé egy bizonyíték a mérleg fordulónapján már fennálló függő kötelezettségről. Azon túlmenően, hogy mérlegeli, hogy az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

▼M5

standard alapján kimutasson vagy módosítson-e egy céltartalékot ebben az esetben, az egység a bizonyítéknak megfelelően aktualizálja a függő kötelezettségre vonatkozó közzétételt.

A mérlegfordulónap utáni nem módosító események

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

(a) ***az esemény jellege;***

és

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

és

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

A (1999-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 10 VISSZAVONÁSA

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

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

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

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

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

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

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

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

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

(a) …

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

(a) megkezdte az átszervezési terv végrehajtását;

vagy

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

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

96. [Törölve]

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

▼B

IAS 11 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

(MÓDOSÍTVA 1993-BAN)

▼B

Beruházási szerződések

Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Bizottság által 1978-ban jóváhagyott IAS 11 *A beruházási szerződések elszámolása* standardot. A módosított standard az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard módosította a 45. bekezdést. A módosított szöveg az (1999-ben módosított) IAS 10 standarddal egyidejűleg lép hatályba, azaz a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében.

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	57
Hatókör	57
Fogalmak	58
A beruházási szerződések összekapcsolása és tagolása	58
Szerződéses bevétel	59
Szerződéses költségek	60
A szerződéses bevételek és költségek elszámolása	61
A várható veszteségek elszámolása	63
A becslések változásai	63
Közzététel	63
Hatálybalépés napja	64

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

CÉL

Ennek a standardnak a célja előírni a beruházási szerződésekkel kapcsolatos bevételek és költségek számviteli kezelésének rendjét. 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 elszámolási kritériumokat használja annak meghatározására, hogy mikor kell a szerződéses bevételeket és a szerződéses költségeket az eredménykimutatásban 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 szerződő fél rögzített szerződéses árban, vagy az egységnyi kibocsátás rögzített árában állapodik meg, amire néhány esetben a költségek növelhetőségét megengedő záradékok vonatkoznak.

▼B

A költség alapú szerződés olyan beruházási szerződés, ahol a kivitelezőnek 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.

5. A jelen 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 költségalapú 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 a standard előírásait egy adott szerződés egymástól elkülöníthető összetevő elemeire, vagy szerződések egy csoportjára szükséges alkalmazni, a szerződés vagy szerződéscsoport tartalmát tükrözendő.

8. Ha egy szerződés több eszközre vonatkozik, akkor mindegyik 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 szerződésrészt; 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 beruházás 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) az eszköz árában a felek az eredeti szerződéses árra való tekintet nélkül egyeznek meg.

SZERZŐDÉSES BEVÉTEL

11. A szerződéses bevételnek az alábbiakat kell tartalmaznia:

   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

▼B

ii. ezeket megbízhatóan lehet mérni.

12. A szerződéses bevétel a kapott vagy járó ellenszolgáltatás valós értékében kerül meghatározásra. 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 terjedelmét. 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 terjedelmének vitatott változtatásaiból. 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 a igényt; és

b) a megrendelő által valószínűleg elfogadott összeg megbízhatóan mérhető.

15. Az ösztönző kifizetések olyan összegek, amelyeket akkor fizetnek a vállalkozónak, ha bizonyos előírt teljesítménynormák 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 közé tartoznak az alábbiak:

a) az építkezés helyszínén felmerülő bérköltségek, beleértve a helyszín felügyeletét;

b) az építkezéshez felhasznált anyagok költsége;

c) a szerződés teljesítéséhez használt gépek és berendezések értékcsökkenése;

▼B

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

e) a gépek és berendezések bérleti költségei;

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

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

h) harmadik felek igényei.

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

c) az építésirányítási költségeket.

Ezeket a költségeket módszeres és ésszerű, valamint a hasonló jellemzőkkel bíró összes költségre következetesen alkalmazott módszerekkel kell felosztani. A felosztást az építési tevékenységek szokásos szintje alapján kell végezni. Az építés irányítási költségek közé tartoznak például az építkezésen foglalkoztatottak bérszámfejtésének a költségei. A szerződéses tevékenységekhez általános jelleggel kapcsolódó és egyes szerződésekre felosztható költségek közé tartoznak a hitelfelvételi költségek is, ha az építési vállalkozó az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standardban foglalt megengedett alternatív eljárást alkalmazza.

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-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 dátumától a kivitelezés teljes körű 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 gazdálkodóhoz;

▼B

c) mind a szerződés teljesítéséhez szükséges költségek, mind a szerződéses munkálatok mérleg fordulónapi készültségi foka megbízhatóan mérhetőek; és

d) a szerződéshez kapcsolódó szerződéses költségek egyértelműen beazonosíthatók és megbízhatóan mérhetőek, oly módon, hogy a tényleges 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 gazdálkodóhoz; 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 foka alapján történő elszámolására gyakran úgy utalnak, mint teljesítésarányos módszerre. 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 eredménykimutatásban abban a beszámolási időszakban kerülnek elszámolásra, amelyben a munkát elvégzik. A szerződéses költségek az eredménykimutatásban általában arra a beszámolási időszakra nézve kerülnek költségként elszámolásra, amelynek során azt a munkát, amelyhez a költség kapcsolódik, elvégezték. Azonban a szerződés összes költségének a szerződés összes bevételét várhatóan meghaladó bármely összegét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal el kell számolni ráfordításként.

27. Előfordulhat, hogy egy vállalkozónál jövőbeli szerződéses tevékenységgel kapcsolatban merül fel szerződéses költség. Az ilyen szerződéses költségeket eszközként kell kimutatni, 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 valószínűsíthető, hogy a szerződéssel kapcsolatos gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodóhoz. Ha azonban valamilyen bizonytalanság merül fel a szerződéses bevételek közé már beállított és az eredménykimutatásban már elszámolt valamely összeg behajthatóságát illetően, akkor a behajthatatlan összeget, vagy azt az összeget, amelynek tekintetében a ráfordítás megtérülésének valószínűsége megszűnt, inkább a ráfordítások között kell elszámolni, mint a szerződéses bevételek összegének korrekciójaként.

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

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

b) a kifizetendő ellenértéket; és

c) a fizetés módját és feltételeit.

Rendszerint az is szükséges, hogy a gazdálkodó rendelkezzen egy hatékony belső pénzügyi tervezési és beszámolási rendszerrel. A gazdálkodó 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 gazdálkodónak az elvégzett munkák megbízható becslésére alkalmas módszert kell használnia. 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 elkészülte.

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

▼B

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. Példa 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 fordul elő, hogy a szerződés kimenetelét nem lehet megbízhatóan felbecsülni. Mindazonáltal esetleg valószínűsíthető, hogy a gazdálkodónak a felmerült szerződéses költségek megtérülnek. Ezért a szerződéses bevételeket csak a felmerült és várhatóan megtérülő költségek mértékéig szabad elszámolni. Mivel a szerződés kimenetelét nem lehet megbízhatóan becsülni, nyereség nem számolható el. De még ha a szerződés kimenetele nem is becsülhető megbízhatóan, az esetleg valószínűsíthető, 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 el kell számolni ráfordításként.

34. Olyan körülmények, amikor a felmerült szerződéses költségek megtérülése nem valószínűsíthető, 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 kötelezettségeinek.

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 kell meghatározni:

a) megkezdték-e már a szerződéses munkákat, vagy sem;

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.

▼B

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 számviteli becslésváltozásként kell elszámolni (lásd az IAS 8 *Az időszak* ► **M5** *nyereség vagy veszteség* ◄*, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standardot). A megváltozott becslések használandók a változás időszakára és az azt követő időszakokra nézve készített eredménykimutatásban elszámolt bevételek és költségek összegének meghatározásához.

KÖZZÉTÉTEL

39. A gazdálkodónak 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.

40. A fordulónapon folyamatban lévő szerződésekre nézve a gazdálkodónak 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 gazdálkodónak:

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 nyereségekkel növelt felmerült költségek nettó összege; 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 nettó összege; 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 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 Nemzetközi Számviteli Standard az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

▼B

IAS 12 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

(MÓDOSÍTVA 2000-BEN)

Nyereségadók

1996 októberében a Testület jóváhagyott egy módosított standardot, az (1996-ban módosított) IAS 12 *Nyereségadók* standardot, amely hatályon kívül helyezi az (1994-ben átszerkesztett) IAS 12 *Az eredményt terhelő adók elszámolása* standardot. A módosított standard az 1998. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard módosította a 88. bekezdést. A módosított szöveg a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

2000 áprilisában módosult a 20., 62 a) és 64. bekezdés és az A. függelék A10., A11. és B8. bekezdései a kereszthivatkozások és a terminológia átdolgozása miatt, az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard kibocsátásának eredményeként.

2000 októberében a Testület módosításokat hagyott jóvá az IAS 12-ben, amelyek során azt kiegészítették az 52A., 52B., 65A., 81 i., 82A., 87A., 87B., 87C. és 91. bekezdéssel és törölték a 3. és az 50. bekezdést. A korlátozott módosítások meghatározzák az osztalék nyereségadó-következményeinek számviteli elszámolását. A módosított szöveg a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

A következő SIC *Értelmezések* tartoznak az IAS 12-höz:

– SIC-21: *Nyereségadók – az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése*, és

– SIC-25: *Nyereségadók – a gazdálkodónak vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások*.

BEVEZETÉS

Ez a standard („(módosított) IAS 12”) felváltja az IAS 12 *A nyereséget terhelő adók elszámolása* standardot („az eredeti IAS 12”). A (módosított) IAS 12 az 1998. január 1-jén vagy azt követően kezdődő beszámolási időszakokra nézve hatályos. A leglényegesebb változások az eredeti IAS 12-höz képest a következők.

1. Az eredeti IAS 12 standard szerint a gazdálkodónak a halasztott adókat vagy a halasztásos módszer, vagy egy olyan kötelezettségmódszer használatával kellett elszámolnia, amelyet eredménykimutatás szerinti kötelezettségmódszernek is neveznek. A (módosított) IAS 12 standard tiltja a halasztásos módszer használatát és egy másik kötelezettségmódszer, a mérleg szerinti kötelezettségmódszer használatát írja elő.

   Az eredménykimutatás szerinti kötelezettség módszere az időbeli eltérésekre koncentrál, míg a mérleg szerinti kötelezettség módszer az átmeneti különbözetekre. Az időbeli eltérések az adóköteles nyereség és a számviteli eredmény különbségei, amelyek az egyik időszakban keletkeznek, és az azt követő egy vagy több időszakban fordulnak vissza. Az átmeneti különbözet egy eszköz vagy egy kötelezettség adóalapja és a mérlegben szereplő könyv szerinti értéke közötti különbség. Az eszköz vagy kötelezettség adóalapja az adott eszközhöz vagy kötelezettséghez adózási szempontból hozzárendelt összeg.

   Minden időbeli eltérés átmeneti különbözet. Átmeneti különbözetek a következő körülmények között is keletkeznek, amelyek időbeli eltérést nem eredményeznek, habár az eredeti IAS 12 azokkal az ügyletekkel azonosan kezelte őket, amelyek időbeli eltérést eredményeznek:

   a) a leányvállalatok, társult vállalkozások vagy közös vállalkozások nem osztják fel az összes nyereségüket az anyavállalat vagy a befektetők között;

   b) az eszközöket átértékelik és adózási szempontból nem történik ennek megfelelő értékhelyesbítés; és

▼M3

   c) az üzleti kombináció költségét a megszerzett azonosítható eszközökhöz és átvállalt kötelezettségekhez rendelik – azok valós értékére való hivatkozással – de adózási szempontból nem történik ezzel egyenértékű értékhelyesbítés.

▼M5

Továbbá van néhány olyan átmeneti különbözet, amely nem időbeli eltérés, például azok az átmeneti különbözetek, amelyek a következő esetekben keletkeznek:

a) az egység nem monetáris eszközei és kötelezettségei az egység funkcionális pénznemében vannak értékelve, ugyanakkor az adóköteles nyeresége vagy negatív adóalapja (és ezáltal az egység nem monetáris eszközeinek és kötelezettségeinek adóalapja) egy eltérő pénznemben van meghatározva;

▼B

b) a nem monetáris eszközök és kötelezettségek értékét újra megállapítják az IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban* standard alapján; vagy

c) egy eszköz, vagy kötelezettség bekerüléskori könyv szerinti értéke eltér annak kezdeti adóalapjától.

2. Az eredeti IAS 12 lehetővé tette, hogy a gazdálkodó ne mutassa ki a halasztott adókövetelését és adókötelezettségeit, amikor ésszerű bizonyíték van arra, hogy az időbeli eltérések nem fognak visszafordulni egy bizonyos jelentős időszakon belül. A (módosított) IAS 12 megköveteli, hogy a gazdálkodó minden átmeneti különbözet esetén mutassa ki halasztott adókötelezettségeit, vagy (bizonyos feltételek mellett) adókövetelését – kivéve néhány, az alábbiakban jelzett esetben.

3. Az eredeti IAS 12 előírta, hogy:

a) az időbeli eltérésből származó halasztott adókövetelést akkor kell kimutatni, ha a realizálás ésszerűen feltételezhető; és

b) a negatív adóalapból származó halasztott adókövetelést csak akkor kell eszközként kimutatni, ha minden kétséget kizáróan bizonyíték van arra, hogy a jövőben elég adóköteles nyereség lesz a jelenlegi veszteségből adódó hasznok realizálásához. Az eredeti IAS 12 lehetővé tette (de nem követelte meg), hogy a gazdálkodó a realizálás időszakáig elhalassza a negatív adóalapok hasznának a megjelenítését.

A (módosított) IAS 12 előírja, hogy egy halasztott adókövetelést csak akkor kell kimutatni, ha valószínű, hogy a jövőben lesznek olyan adóköteles nyereségek, amelyekkel szemben a halasztott adókövetelés felhasználható. Amennyiben a gazdálkodónak évekre visszamenően negatív volt az adóalapja, a gazdálkodó csak olyan mértékben mutathat ki halasztott adókövetelést, amennyiben a gazdálkodónak elegendő adóköteles átmeneti különbözete van, vagy más meggyőző bizonyíték áll rendelkezésre, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni.

4. A fenti 2. bekezdésben található általános követelményektől eltérően, a (módosított) IAS 12 megtiltja azon halasztott adókötelezettségek és halasztott adókövetelések kimutatását, amelyek bizonyos olyan eszközökből és kötelezettségekből származnak, amelyek könyv szerinti értéke a bekerüléskor eltér azok kezdeti adóalapjától. Mivel az ilyen körülmények nem eredményeznek időbeli eltérést, az eredeti IAS 12 szerint ekkor nem keletkeznek halasztott adókövetelések vagy halasztott adókötelezettségek.

5. Az eredeti IAS 12 megkövetelte a leányvállalatok és társult vállalkozások fel nem osztott nyeresége után fizetendő adó kimutatását, kivéve az olyan esetben, amikor ésszerű módon feltételezhető, hogy a nyereség felosztása soha nem történik meg, vagy hogy a nyereség felosztásakor nem keletkezik adókötelezettség. A (módosított) IAS 12 azonban megtiltja az ilyen halasztott adókötelezettségek (és a kapcsolódó átváltási módosításokkal összefüggőek) kimutatását, amennyiben:

a) az anyavállalat, a befektető, vagy a közös vállalkozás tulajdonosa ellenőrizni tudja az átmeneti különbözet visszafordulásának ütemezését; és

b) valószínű, hogy az átmeneti különbözet nem fog visszafordulni a belátható jövőben.

Amennyiben ez a tiltás azt eredményezi, hogy halasztott adókötelezettség nem kerül kimutatásra, a (módosított) IAS 12 megköveteli, hogy a gazdálkodó tegye közzé a vonatkozó átmeneti különbözet összesített összegét.

▼M3

6. Az eredeti IAS 12 nem utalt kifejezetten az üzleti kombinációk során végzett valós értékre történő helyesbítésekre. Az ilyen módosítások átmeneti különbözeteket keletkeztetnek és a (módosított) IAS 12 előírja, hogy az egység az ennek eredményeként keletkező halasztott adó kötelezettséget vagy (a megjelenítés valószínűségi kritériumától függően) halasztott adó követelést kimutassa, egy ennek megfelelő hatás megjelenítésével a goodwill; vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, vagy függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedé-

▼M3

sének a kombináció költségét meghaladó bármely többlete értékének a meghatározásakor. Ugyanakkor azonban a (módosított) IAS 12 tiltja a goodwill kezdeti megjelenítéséből származó halasztott adó kötelezettségek megjelenítését.

▼B

7. Az eredeti IAS 12 lehetővé tette – de nem követelte meg –, hogy a gazdálkodó halasztott adókötelezettséget mutasson ki eszközeinek átértékelésével kapcsolatban. A (módosított) IAS 12 megköveteli, hogy a gazdálkodó mutassa ki a halasztott adókötelezettséget az eszközök átértékelésének vonatkozásában.

8. Bizonyos eszközök és kötelezettségek esetén a könyv szerinti érték érvényesítésének, vagy rendezésének adókövetkezményei függhetnek az érvényesítés vagy a rendezés módjától, például:

a) egyes országokban a befektetett eszközök értékesítéséből származó eredmény adókulcsa eltér a többi adóköteles jövedelem adókulcsától; és

b) egyes országokban az eszközök értékesítésekor az adózási szempontból levonható összeg meghaladja az értékcsökkenés címén elszámolható összeget.

Az eredeti IAS 12 nem adott iránymutatást ilyen esetekben a halasztott adókövetelések és halasztott adókötelezettségek értékelésére. A (módosított) IAS 12 megköveteli, hogy a halasztott adókötelezettségek és a halasztott adókövetelések értékelése azokon az adókövetkezményeken alapuljon, amelyek abból a módból következnek, amely szerint a gazdálkodó várhatóan érvényesíti vagy rendezi eszközeit és kötelezettségeit.

▼M3

9. Az eredeti IAS 12 nem határozta meg egyértelműen, hogy diszkontálhatók-e a halasztott adókövetelések és a halasztott adókötelezettségek. A (módosított) IAS 12 megtiltja a halasztott adókövetelések és halasztott adókötelezettségek diszkontálását. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard B16(i) bekezdése megtiltja az üzleti kombináció során megszerzett halasztott adókövetelések és átvállalt halasztott adókötelezettségek diszkontálását.

▼B

10. Az eredeti IAS 12 nem adta meg, hogy a gazdálkodónak a halasztott adók egyenlegét a rövid lejáratú eszközök és kötelezettségek közé, vagy a nem rövid lejáratú eszközök és kötelezettségek közé kell-e sorolnia. A (módosított) IAS 12 előírja, hogy az a gazdálkodó, amelyik elkülöníti a rövid/nem rövid lejáratú tételeket, nem sorolhatja a halasztott adóköveteléseket és adókötelezettségeket a rövid lejáratú eszközök és kötelezettségek közé.

11. Az eredeti IAS 12 kijelentette, hogy a halasztott adókat megtestesítő tartozik és követel egyenlegeket nettósítani lehet. A (módosított) IAS 12 a beszámításra korlátozóbb feltételeket állít fel, amelyek nagyrészt az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* standardban a pénzügyi eszközökre és kötelezettségekre vonatkozó feltételeken alapulnak.

12. Az eredeti IAS 12 megkövetelte az adóráfordítás és a számviteli eredmény közötti kapcsolat magyarázatának közzétételét, ha az nem magyarázható a beszámolót készítő gazdálkodó országában érvényes adókulcsokkal. A (módosított) IAS 12 megköveteli, hogy a magyarázat a következőkben megadott formátumok egyikében, vagy mindkettőben történjen:

i. az adóráfordítás (-bevétel), valamint a számviteli eredmény és a vonatkozó adókulcs(ok) szorzata közötti számszaki egyeztetés; vagy

ii. az átlagos effektív adókulcs és a vonatkozó adókulcs közötti számszaki egyeztetés.

A (módosított) IAS 12 szintén megköveteli a vonatkozó adókulcs(ok)ban történt változás magyarázatát az előző beszámolási időszakhoz viszonyítva.

13. A (módosított) IAS 12 által megkövetelt új közzétételek tartalmazzák:

a) minden típusú átmeneti különbözet, fel nem használt negatív adóalap és fel nem használt adójóváírás tekintetében:

i. a kimutatott halasztott adókövetelések és -kötelezettségek összegét; és

ii. az eredménykimutatásban elszámolt halasztott adóbevétel vagy -ráfordítás összegét, ha ez nem nyilvánvaló a mérlegben kimutatott összegek változásából;

b) a megszüntetett tevékenységek tekintetében a következőkhöz kapcsolódó adóráfordításokat:

▼B

i. a megszüntetés nyeresége vagy vesztesége; és

ii. a megszüntetett tevékenység szokásos tevékenységéből származó nyeresége vagy vesztesége; és

c) a halasztott adókövetelés összegét és annak a bizonyítéknak a jellegét, amely alátámasztja annak megjelenítését, amikor:

i. a halasztott adókövetelés felhasználása a meglévő adóköteles átmeneti különbözetek visszafordulásából származó nyereségeken felüli jövőbeli adóköteles nyereségektől függ; és

ii. a gazdálkodó vagy a tárgyidőszakban, vagy az azt megelőző időszakban veszteséget szenvedett abban a jogrendszerben, amelyekre a halasztott adókövetelések vonatkoznak.

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	69
Hatókör	70
Fogalmak	70
Adóalap	71
Tényleges adókötelezettségek és adókövetelések megjelenítése	72
Halasztott adókötelezettségek és adókövetelések megjelenítése	72
Adóköteles átmeneti különbségek	72
Üzleti kombinációk	74
Valós értéken nyilvántartott eszközök	74
Goodwill	74
Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése	75
Levonható átmeneti különbözetek	75
Negatív goodwill	78
Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése	78
Fel nem használt negatív adóalapok és adójóváírások	78
Ki nem mutatott adókövetelés újbóli becslése	79
Leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetések, valamint közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek	79
Értékelés	80
A tényleges és a halasztott adó megjelenítése	83
Eredménykimutatás	83
Közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára elszámolt tételek	83
Üzleti kombinációból származó halasztott adó	85
Bemutatás	86
Adókövetelések és adókötelezettségek	86
Beszámítás	86
Adóráfordítás	87
A gazdálkodó szokásos tevékenységéből származó eredményéhez kapcsolódó adóráfordítás (-bevétel)	87
Külföldi halasztott adókötelezettségek vagy -követelések árfolyam-különbözete	87
Közzététel	87
Hatálybalépés napja	90

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

▼B

CÉL

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

a) a gazdálkodó mérlegében kimutatott eszközök (kötelezettségek) könyv szerinti értéke jövőbeli érvényesítésének (rendezésének); és

b) a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban megjelenített tárgyidőszaki ügyletek és más események elszámolásának jelenlegi és jövőbeli adókövetkezményei.

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

▼M3

Ez a standard megköveteli, hogy az egység ugyanúgy számolja el az ügyletek és más események adó-következményeit, mint ahogy magukat az ügyleteket és tranzakciókat elszámolja. Ilyen módon a nyereségben vagy veszteségben megjelenített ügyletek és egyéb események bármely kapcsolódó adókihatását is a nyereségben vagy veszteségben jelenítik meg. A közvetlenül a saját tőkében megjelenített ügyletek és egyéb események bármely kapcsolódó adókihatását közvetlenül a saját tőkében jelenítik meg. Hasonlóképpen, az üzleti kombináció során megszerzett halasztott adókövetelések és -kötelezettségek megjelenítése az adott üzleti kombinációból keletkező goodwill összegére, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletének az összegére van hatással.

▼B

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. Ennek a standardnak a céljára 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 közös vállalkozásoknak kell fizetniük a beszámolót készítő gazdálkodónak juttatott nyereség után.

3. (Törölve)

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 eredmény az időszakra vonatkozó, az adóráfordítás levonása előtti ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄.

Az adóköteles nyereség (negatív adóalap) az adott időszaki, az adóhatóságok által kialakított szabályoknak megfelelően meghatározott ►**M5** nyereség (veszteség) ◄, amellyel kapcsolatban nyereségadó fizetendő (visszaigényelhető).

Az adóráfordítás (adóbevétel) a tárgyidőszak ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ megállapításakor figyelembe vett tényleges és halasztott adók együttes összege.

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

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

▼B

A halasztott adókövetelés 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 mérlegben 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.

Adóalap

7. Egy eszköz adóalapja az az összeg, amely adózási szempontból levonható lesz azokból az adóköteles gazdasági hasznokból, amelyek a gazdálkodóhoz befolynak az eszköz könyv szerinti értékének érvényesítésekor. 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 adóztatható. A kamatkövetelés adóalapja nulla.

3. Az áruszállításból és szolgáltatásból származó követelések könyv szerinti értéke 100. Az ehhez kapcsolódó bevétel már az adóköteles nyereség (negatív adóalap) része. A vevőkövetelések adóalapja 100.

4. Egy leányvállalat által fizetendő 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 ([1]).

5. Kölcsönből származó követelések könyv szerinti értéke 100. A kölcsön visszafizetésének nincs hatása az adóalapra. A kölcsön adóalapja 100.

8. A kötelezettség adóalapja a kötelezettség könyv szerinti értéke, mínusz az az összeg, 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, mínusz az az összeg, amely a jövőbeli időszakokban nem adóköteles.

([1]) 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.

▼B

Példák

1. A rövid lejáratú kötelezettségek között szereplő elhatárolt ráfordítás könyv szerinti értéke 100. Az ehhez kapcsolódó ráfordítás a pénzforgalom alapján adóztatható. Az elhatárolt ráfordítás adóalapja nulla.

2. A rövid lejáratú kötelezettségek között szereplő, előre megkapott kamat könyv szerinti értéke 100. Az ehhez kapcsolódó kamatbevétel pénzforgalom alapján adóztatható. Az előre megkapott kamat adóalapja nulla.

3. A rövid lejáratú kötelezettségek között szereplő elhatárolt ráfordítás könyv szerinti értéke 100. Az ehhez kapcsolódó ráfordítás adózási szempontból már levonásra került. Az elhatárolt ráfordítás adóalapja 100.

4. A rövid lejáratú kötelezettségek között szereplő elhatárolt bírságok és büntetések könyv szerinti értéke 100. A bírságok és büntetések összege nem vonható le az adóalapból. Az elhatárolt bírságok és büntetések adóalapja 100 ([1]).

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

9. Vannak olyan tételek, amelyek adóalappal bírnak, de nincsenek eszközként és kötelezettségként kimutatva a mérlegben. Például a kutatás költségei a felmerülés időszakában megállapított számviteli eredményben ráfordításként vannak elszámolva, de lehetséges, hogy az adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározásakor 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.

10. Ahol egy eszköz vagy egy kötelezettség adóalapja azonnal nem nyilvánvaló, hasznos mérlegelni azt az alapelvet, amelyre ez a standard épül: hogy egy gazdálkodónak – néhány kivételtől eltekintve – halasztott adókötelezettséget (adókövetelést) kell kimutatnia, amikor egy eszköz vagy egy kötelezettség könyv szerinti értékének érvényesítése vagy rendezése magasabb (alacsonyabb) jövőbeli adófizetéseket eredményez annál, mintha az érvényesítésnek vagy rendezésnek nem lennének adókövetkezményei. Az 52. bekezdés utáni C példa olyan körülményeket mutat be, amikor hasznos ennek az alapelvnek a mérlegelése, például akkor, ha az eszköz vagy a kötelezettség adóalapja az érvényesítés vagy rendezés várható módjától függ.

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 minden egyes vállalatának adóbevallására való hivatkozással állapítják meg.

TÉNYLEGES ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ÉS ADÓKÖVETELÉSEK MEGJELENÍTÉSE

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

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

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

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

▼B

HALASZTOTT ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ÉS HALASZTOTT ADÓKÖVETELÉSEK MEGJELENÍTÉSE

Adóköteles átmeneti különbségek

▼M3

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

a) a goodwill kezdeti megjelenítése;vagy

▼B

b) egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése 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 közös vállalkozásokban levő érdekeltségekhez kapcsolódnak, a 39. bekezdés szerint halasztott adókötelezettséget kell elszámolni.

16. Egy eszköz kimutatásában benne rejlik az, hogy annak könyv szerinti értéke meg fog térülni olyan gazdasági hasznok formájában, amelyek a gazdálkodóhoz befolynak a jövőbeli időszakokban. Ha az eszköz könyv szerinti értéke meghaladja annak adóalapját, az adóköteles gazdasági hasznok meghaladják 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 érvényesíti az eszköz könyv szerinti értékét, az adóköteles átmeneti különbözet visszafordul és a gazdálkodónak adóköteles nyeresége lesz. Ez valószínűvé teszi, hogy gazdasági hasznok fognak kiáramlani a gazdálkodótól adófizetés formájában. Ezért a jelen standard megköveteli minden halasztott adókötelezettség kimutatását, 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 bekerülési értékből levonva a halmozott, adótörvények által elismert értékcsökkenést, amely 90). Annak érdekében, hogy megtérüljön a 100 könyv szerinti érték, a gazdálkodónak 100 adóköteles bevételt kellene szereznie, de csak 60 értékcsökkenést tud levonni adózási szempontból. Ennek következtében a gazdálkodó 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 halasztott adókötelezettséget mutat ki 10 (a 40 25 %-a) összegben, amely azt a nyereségadót testesíti meg, amelyet az eszköz megtérülésekor fog megfizetni.

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 kapcsolatos mérlegben megjelenő követelések adóalapja nulla, mivel a bevételek addig nem érintik az eredményt, amíg azokat ténylegesen 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

▼B

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.

▼M3

18. Átmeneti különbözetek akkor is felmerülhetnek, ha:

a) az üzleti kombináció költségét a megszerzett azonosítható eszközökhöz és átvállalt kötelezettségekhez rendelik – azok valós értékére való hivatkozással – de adózási szempontból nem történik ezzel egyenértékű értékhelyesbítés (ld. 19. bekezdés);

b) az eszközöket átértékelik és adózási szempontból nem történik ennek megfelelő értékhelyesbítés (ld. 20. bekezdés);

c) egy üzleti kombináció során goodwill keletkezik (ld. 21. és 32. bekezdések);

▼B

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

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

Üzleti kombinációk

▼M3

19. Egy üzleti kombináció költsége oly módon kerül felosztásra, hogy az azonosítható megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek valós értéken kerülnek kimutatásra az akvizíció időpontjában. 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 kimutatott bekerülési érték marad, adóköteles átmeneti különbözet keletkezik, amely halasztott adókötelezettséget eredményez. A keletkező halasztott adókötelezettség a goodwillt érinti (lásd a 66. bekezdést).

▼B

Valós értéken nyilvántartott eszközök

►M2 20. Az IFRS-ek lehetővé teszik vagy előírják bizonyos eszközök valós értéken történő nyilvántartását vagy átértékelését (ld. például az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések*, az IAS 38 *Immateriális javak*, az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok:megjelenítés és értékelés*, és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardokat). ◄ 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 helyesbítésre kerül, és átmeneti különbözet nem keletkezik. Más jogrendszerekben egy eszköz átértékelése vagy értékének újbóli megállapítása nem érinti az adóköteles nyereséget az átértékelés és az érték újbóli megállapításának időszakában, ennek következtében az eszköz adóalapja nem kerül helyesbítésre. Mindazonáltal a könyv szerinti érték jövőbeli megtérülése adóköteles gazdasági hasznok befolyását eredményezi a gazdálkodóhoz, 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:

a) a gazdálkodó 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

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

▼M3

21. Az üzleti kombináció során keletkező goodwillt a kombináció költségének a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei valós értékében való részesedését meghaladó többleteként értékelik. Sok adóhatóság nem teszi lehetővé, hogy a goodwill könyv szerinti értékéből történő levonás az adóköteles nyereség meghatározásakor levonható ráfordítás legyen. Továbbá ezekben a jogrendszerekben a goodwill bekerülési értéke gyakran nem vonható le, ha egy leányvállalat az alapvető üzleti tevékenységét 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 kimutatását, mert a goodwill egy maradvány, így a halasztott adókötelezettség megjelenítése a goodwill könyv szerinti értékét növelné.

21A. Az olyan halasztott adó kötelezettségekben bekövetkező későbbi csökkenések, amelyek nem kerülnek megjelenítésre, mivel a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnak, szintén úgy tekintendők, mintha a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnának, és így azok a 15(a) bekezdés alapján nem kerülnek kimutatásra. Például, ha az üzleti kombináció során megszerzett goodwill bekerülési értéke 100, de az adóalap nulla, a 15(a) bekezdés megtiltja, hogy az egység az ennek eredményeként keletkező halasztott adókötelezettséget kimutassa. Amennyiben az egység később 20 egység értékvesztés miatti veszteséget számol el az adott goodwillre, a goodwillre vonatkozó adóköteles átmeneti különbözet 100-ról 80-ra csökken, és ennek eredményeként a meg nem jelenített halasztott adó kötelezettség értéke is csökken. Ez a csökkenés a meg nem jelenített halasztott adókötelezettség értékében szintén úgy tekintendő, mint ami a goodwill kezdeti megjelenítéséhez tartozik, és ezért annak megjelenítését a 15(a) bekezdés tiltja.

21B. A goodwillhez kapcsolódó adóköteles átmeneti különbözetekre vonatkozó halasztott adókötelezettségeket ugyanakkor ki kell mutatni, amennyiben azok nem a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnak. Például, ha az üzleti kombináció során megszerzett goodwill bekerülési értéke 100, amelynek évente 20 %-a az adóból levonható az akvizíció évétől kezdődően, a goodwill adóalapja 100 a nyilvántartásba vételkor és 80 az akvizíció évének végén. Ha a goodwill könyv szerinti értéke az akvizíció évének végén 100 marad, egy 20 értékű adóköteles átmeneti különbözet keletkezik az adott év végén. Mivel ez az adóköteles átmeneti különbözet nem a goodwill kezdeti megjelenítéséhez kapcsolódik, a keletkező halasztott adó kötelezettség megjelenítésre kerül.

▼B

Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése

22. Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülésekor átmeneti különbözet keletkezhet például akkor, ha az eszköz költségeinek egésze, vagy egy része nem vonható le adózási szempontból. Az ilyen jellegű átmeneti különbözet elszámolása annak az ügyletnek a jellegétől függ, amely az eszköz bekerüléséhez vezetett:

▼M3

a) egy üzleti kombináció során az egység bármely halasztott adókötelezettséget vagy –követelést kimutat, és ez a goodwill összegére, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletének az összegére van hatással (ld. 19. bekezdés);

▼B

b) ha az ügylet érinti a számviteli eredményt vagy az adóköteles nyereséget, akkor a gazdálkodó bármely halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést kimutat és bármely keletkező halasztott adóráfordítást vagy bevételt az eredménykimutatásában 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 – a 15. és 24. bekezdésben előírt kivételek hiányában – a keletkező

▼B

halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést kimutatná 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 számára, hogy a bekerüléskor vagy azt követően a halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést kimutassa (lásd a következő oldalon szereplő példát). Továbbá a gazdálkodó az eszköz értékcsökkenése során nem mutathat ki további változásokat az el nem ismert halasztott adókötelezettségben, vagy adókövetelésekben.

23. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* standarddal összhangban, az összetett pénzügyi instrumentum (például átváltható kötvény) kibocsátója, az instrumentum kötelezettség komponensét kötelezettségként, tőke komponensét pedig saját tőkeként sorolja be. Néhány jogrendszerben a kötelezettség komponens adóalapja bekerüléskor egyenlő a kötelezettség és a saját tőke komponens összegének nyitó könyv szerinti értékével. A keletkező adóköteles átmeneti különbözet abból származik, hogy a saját tőke komponens kezdeti megjelenítése a kötelezettség komponenstől elkülönülten történik. Ezért a 15 b) bekezdésben lefektetett kivétel erre az esetre nem vonatkozik. Ennek következtében a gazdálkodó kimutatja a keletkező halasztott adókötelezettséget. A 61. bekezdéssel összhangban a halasztott adó elszámolása közvetlenül a saját tőke komponens könyv szerinti értékére történik. Az 58. bekezdéssel összhangban a halasztott adókötelezettségben a későbbiekben bekövetkező változásokat az eredménykimutatásban kell elszámolni halasztott adóráfordításként (-bevételként).

A 22 c) bekezdést illusztráló példa

Egy gazdálkodó egy olyan 1 000 költségű eszközt kíván használni, amelynek hasznos élettartama 5 év, majd ekkor annak nulla maradványértékén szeretné 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 megtérülésekor a gazdálkodónak 1 000 adóköteles bevétele keletkezik és 400 adót fizet. A vállalkozás nem mutatja ki a keletkező halasztott adókötelezettséget, mivel az az eszköz bekerüléséből származik.

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

Levonható átmeneti különbözetek

▼M3

24. Minden levonható átmeneti különbözetre halasztott adókövetelést kell kimutatni – 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 származik egy olyan ügylet során, amely:

(a) nem üzleti kombináció, és

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

▼B

Azokra a levonható átmeneti különbözetekre azonban, amelyek leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekhez, valamint közös vállalkozásokban levő érdekeltségekhez kapcsolódnak, a 44. bekezdés szerint halasztott adókötelezettséget kell elszámolni.

25. Egy kötelezettség kimutatásában benne rejlik az, hogy annak könyv szerinti értéke a jövőbeni időszakok során kiegyenlítésre kerül gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrásoknak a gazdálkodóból történő kiáramlása formájában. Amikor források áramlanak ki a gazdálkodóból, lehet, hogy azok összegének egésze vagy egy része a kötelezettség kimutatását 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 használható fel, amikor a kötelezettségnek ezt a részét le lehet vonni az adóköteles nyereség meghatározása során. Ehhez hasonlóan, ha az eszköz könyv szerinti értéke kisebb az adóalapjánál, a különbségből halasztott adókövetelés keletkezik azon nyereségadók tekintetében, amelyeket a jövőbeli időszakokban lehet érvényesíteni.

▼B

Példa

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

A kötelezettség adóalapja nulla (a 100 könyv szerinti érték csökkentve az adózási szempontból későbbi időszakokban levonható összeggel). A kötelezettség könyv szerinti értékének kiegyenlítésekor a gazdálkodó 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 25 halasztott adókövetelést mutat ki (100 25 %-át), feltéve hogy valószínű, hogy a gazdálkodó elegendő adóköteles eredményt 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 hozzájárulásokat fizet egy alapba, vagy amikor a gazdálkodó 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 gazdálkodóhoz 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;

▼M3

c) egy üzleti kombináció költsége oly módon kerül felosztásra, hogy az azonosítható megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek valós értéken kerülnek kimutatásra az akvizíció időpontjában. Amikor egy kötelezettséget mutatnak ki az akvizíció során, de az ehhez kapcsolódó költségek adózási szempontból csak egy későbbi időszakban vonhatók le, levonható átmeneti különbözet keletkezik, amely halasztott adókövetelést eredményez. Halasztott adókövetelés akkor is keletkezhet, ha a megszerzett, azonosítható eszköz valós értéke kisebb, mint annak adóalapja. A keletkező halasztott adókövetelés mindkét esetben a goodwillt érinti (lásd a 66. bekezdést); és

▼B

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

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 gazdálkodóhoz, ha van annyi adóköteles nyeresége, amellyel szemben érvényesíteni lehet a levonást. Ezért egy gazdálkodó csak akkor mutat ki halasztott adókövetelést, ha valószínű, hogy elegendő adóköteles nyeresége áll majd rendelkezésre, amellyel szemben fel tudja használni a levonható átmeneti különbözetet.

28. Akkor 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.

▼B

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

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 gazdálkodónak 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 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 hasznosításukhoz; vagy

b) a gazdálkodónak olyan adótervezési lehetőségek állnak a rendelkezésére, amelyek a megfelelő időszakokban adóköteles nyereséget hoznak létre.

30. Az adótervezési lehetőségek olyan tevékenységek, amelyekkel a gazdálkodó 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

d) olyan eszköz értékesítésével, amely adómentes bevételt termel (mint például néhány jogrendszerben a kormányzati kötvények), annak érdekében, hogy a gazdálkodó 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 gazdálkodónak a közelmúltban veszteségei voltak, a gazdálkodó mérlegeli a 35. és 36. bekezdésben található útmutatást.

▼M3

▼B

Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése

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 kisebb 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, nem mutatja ki az ebből fakadó halasztott adókövetelést a 22. bekezdésben bemutatott okok miatt.

Fel nem használt negatív adóalapok és -adójóváírások

34. Halasztott adókövetelést kell kimutatni 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.

▼B

35. Az elhatárolható fel nem használt negatív adóalapokból és adójóváírásokból származó halasztott adókövetelés kimutatásának feltételei ugyanazok, mint a levonható átmeneti különbözetekből származó halasztott adókövetelés kimutatásának 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 gazdálkodónak a közelmúltban veszteségei voltak, a gazdálkodó csak olyan mértékben mutat ki a fel nem használt negatív adóalapokból vagy adójóváírásokból származó halasztott adókövetelést, amennyiben a gazdálkodónak elegendő adóköteles átmeneti különbözete van vagy más meggyőző bizonyíték van arra nézve, hogy elegendő adóköteles nyeresége lesz, amellyel szemben a gazdálkodó 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 kimutatását alátámasztó bizonyíték jellegének a közzétételét.

36. Egy gazdálkodónak 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 gazdálkodónak 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 gazdálkodónak 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 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, halasztott adókövetelés nem kerül kimutatásra.

Ki nem mutatott adókövetelés újbóli becslése

37. A gazdálkodó minden mérlegfordulónapon újból felbecsüli a ki nem mutatott halasztott adóköveteléseket. A gazdálkodó olyan mértékben mutat ki korábban ki nem mutatott halasztott adóköveteléseket, amennyiben valószínűvé vált, hogy a jövőbeli adóköteles nyereség lehetővé teszi a halasztott adókövetelés megtérülését. Például a kereskedelmi feltételek javulása valószínűbbé teheti, hogy a gazdálkodó elegendő adóköteles nyereséget tud termelni a jövőben a halasztott adókövetelésekre ahhoz, hogy megfeleljen a 24. vagy a 34. bekezdésben felállított kimutatási kritériumoknak. Egy másik példa az, amikor egy gazdálkodó újra felbecsüli a halasztott adóköveteléseket egy üzleti kombináció időpontjában vagy azt követően (lásd a 67. és 68. bekezdést).

Leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetések, valamint közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek

38. Átmeneti különbözet keletkezik akkor, amikor a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetések, vagy a közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségek könyv szerinti értéke (nevezetesen a leányvállalat, a fióktelep, a társult vállalkozás vagy a befektetést befogadó – 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 és közös vállalkozások fel nem osztott nyereségének létezése;

b) az árfolyamok változásakor, amikor az anyavállalat és a leányvállalat különböző országokban tevékenykedik; és

c) amikor egy társult vállalkozásban levő befektetés könyv szerinti értékét a megtérülő értékig csökkentik.

▼B

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 beszámolójában bekerülési értéken vagy átértékelt értéken tartja nyilván.

39. Egy gazdálkodónak halasztott adókötelezettséget kell kimutatnia minden olyan adóköteles átmeneti különbözetre, amely leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekkel, vagy közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségekkel kapcsolatosak, kivéve ha mindkét következő feltétel teljesül:

a) az anyavállalat, a befektető vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa ellenőrizni tudja az átmeneti különbözet felhasználásának ütemezését; és

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.

▼M5

41. Az egység nem monetáris eszközeit és kötelezettségeit az egység funkcionális pénznemében értékelik (ld. IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai).* Amennyiben az egység adóköteles nyeresége vagy negatív adóalapja (és azáltal, nem monetáris eszközeinek és kötelezettségeinek adóalapja) egy másik pénznemben kerül meghatározásra, az árfolyam változásai átmeneti különbözetet keletkeztetnek, amely halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés (figyelembe véve a 24. bekezdést) megjelenítését eredményezi. A keletkező halasztott adót a nyereség vagy veszteség terhére vagy javára számolják el (lásd az 58. bekezdést).

▼B

42. Egy társult vállalkozás befektetője nem ellenőrzi ezt a gazdálkodót 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 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, ha 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.

43. A közös vállalkozásban részt vevő felek közötti megállapodás általában foglalkozik a nyereségfelosztással és meghatározza, hogy az ilyen üggyel kapcsolatos döntéshez minden befektető beleegyezése, vagy a befektetők egy meghatározott többségének a beleegyezése szükséges. Amennyiben a befektető ellenőrizni tudja a nyereségfelosztást és valószínű, hogy a nyereség felosztása nem történik meg a belátható jövőben, halasztott adókötelezettséget nem mutatnak ki.

44. Egy gazdálkodónak halasztott adókövetelést kell kimutatnia minden olyan levonható átmeneti különbözetre, amely leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekből, vagy közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségekből származik, olyan és csak olyan mértékben, 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 közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódó átmeneti különbözetekből származó halasztott adókövetelések kimutathatók-e vagy sem, a gazdálkodó mérlegeli a 28–31. bekezdésben található útmutatást.

▼B

ÉRTÉKELÉS

46. A tárgyidőszakra és a korábbi időszakokra vonatkozó tényleges adókötelezettségeket (adókövetelés eket) az adóhatóság felé várhatóan fizetendő (vagy az adóhatóságtól várhatóan visszatérülő) értékben kell kimutatni, azon adókulcsok (és adótörvények) felhasználásával, amelyeket a mérleg fordulónapjáig hatályba helyeztek, vagy lényegileg hatályba helyeztek.

47. A halasztott adókövetelés eket és -kötelezettségeket olyan adókulcs használatával kell értékelni, amelyek várhatóan arra az időszakra vonatkoznak, amikor az eszközöket érvényesítik, vagy a kötelezettségeket rendezik, azon adókulcsok (és adótörvények) alapján, amelyeket a mérleg fordulónapjáig hatályba helyeztek, vagy lényegileg hatályba helyeztek.

48. A tényleges és a halasztott adókövetelés eket 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 hatálybaléptetéssel, amely a kihirdetést követően több hónappal később is történhet. Ilyen körülmények között az adókövetelés eket és az adókötelezettségeket a kihirdetett adókulcsok (és adótörvények) alapján állapítják meg.

49. Amikor az adóköteles nyereség különböző szintjeihez különböző adókulcsok tartoznak, a halasztott adókövetelés eket 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 tükröznie kell azt az adókövetkezményt, amely abból a módból származik, amellyel a gazdálkodó a mérleg fordulónapján tervezi az eszközök és a források könyv szerinti értékének érvényesítését vagy rendezését.

52. Néhány jogrendszerben az a mód, ahogy a gazdálkodó érvényesíti (rendezi) eszközeit (kötelezettségeit), érintheti az alábbiak közül valamelyiket, vagy mindkettőt:

a) az alkalmazandó adókulcsot, amikor a gazdálkodó érvényesíti (rendezi) eszközeinek (kötelezettségeinek) könyv szerinti értékét; és

b) az eszköz (kötelezettség) adóalapját.

Ilyen esetekben a gazdálkodó olyan adókulcs és adóalap használatával értékeli halasztott adókötelezettségeit és halasztott adókövetelés eit, amely összhangban van az érvényesítés vagy a rendezés várható módjával.

A. példa

Egy eszköz könyv szerinti értéke 100, adóalapja 60. Az eszköz értékesítésére 20 %-os adókulcs vonatkozik, más bevételekre az adókulcs 30 %.

A gazdálkodó 8 halasztott adókötelezettséget mutat ki (a 40 20 %-át), ha további használat nélkül várhatóan értékesíteni fogja az eszközt, és 12 halasztott adókötelezettséget (a 40 30 %-át), ha várhatóan megtartja az eszközt és várhatóan a használat során térül meg annak könyv szerinti értéke.

B. példa

Egy 100 költségű, és 80 könyv szerinti értékű eszközt átértékelnek 150-re. Adózási szempontból nem történik ennek megfelelő értékhelyesbítés. A halmozott értékcsökkenés értéke adózási szempontból 30, az adókulcs 30 %. Ha az eszköz értékesítése a bekerülési értéknél magasabb összegen történik, a 30 halmozott adószerinti értékcsökkenés összegét figyelembe kell venni az adóköteles jövedelemben, de a bekerülési értéken felüli értékesítési bevételek nem adókötelesek.

Az eszköz adóalapja 70, és van egy 80 értékű adóköteles átmeneti különbözet. Ha a gazdálkodó várhatóan az eszköz használatával érvényesíti az eszköz könyv szerinti értékét, akkor 150 adóköteles bevételt kell termeljen, de csak 70 értékcsökkenési leírást vonhat le ezzel szemben. Ennek alapján 24 halasztott adókötelezettség (a 80 30 %-a) keletkezik. Amennyiben a gazdálkodó várhatóan az eszköz azonnali, 150-ért történő értékesítésével érvényesíti a könyv szerinti értéket, akkor a halasztott adókötelezettség a következőképpen kerül kiszámításra:

▼B

	Adókötelezés átmeneti különbözet	Adókulcs	Halasztott adókötelezettség
Halmozott écs. adózásiszempontból.	*30*	*30 %*	*9*
Bekerülési értéket meghaladó bevételek	50	nulla	–
Összesen	80		9

Megjegyzés: a 61. bekezdéssel összhangban, az átértékelésből eredő további halasztott adókötelezettség elszámolása közvetlenül a saját tőkével szemben történik.

C. példa

A tények a B példával megegyezők, kivéve hogy ha az eszköz értékesítése a bekerülési értéknél magasabb értéken történik, a halmozott értékcsökkenés adózási szempontból az adóköteles bevétel része lesz (amely 30 %-kal adózik), és az értékesítés bevételére vonatkozó adókulcs 40 %, az inflációhoz igazított 110 bekerülési érték levonása után.

Amennyiben a gazdálkodó várhatóan az eszköz használatával érvényesíti az eszköz 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 80 30 %-a), mint a B példában.

Amennyiben a gazdálkodó várhatóan az eszköz azonnali, 150-ért történő értékesítésével érvényesíti a könyv szerinti értéket, akkor a gazdálkodó levonhat 110 indexált bekerülési értéket. A 40 nettó eredmény 40 %-kal adózik. Továbbá a 30 adózási szempontú felhalmozott értékcsökkenés az adóköteles bevétel része lesz, és 30 %-kal adózik. Ezen az alapon az adóalap 80 (110 mínusz 30), van egy 70 értékű adóköteles átmeneti különbözet és van egy 25 értékű halasztott adókötelezettség (a 40 40 %-a plusz a 30 30 %-a). Amennyiben az adóalap nem azonnal nyilvánvaló ebben a példában, a 10. bekezdésben meghatározott alapelv megfontolása hasznos lehet.

Megjegyzés: a 61. bekezdéssel összhangban, az átértékelésből eredő további halasztott adókötelezettség elszámolása közvetlenül a saját tőkével szemben történik.

52A. Egyes jogrendszerekben a nyereségadó kulcsa magasabb, vagy alacsonyabb, ha a ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ vagy a felhalmozott eredmény egészét, vagy egy részét osztalékként kifizetik a gazdálkodó részvényesei számára. Más jogrendszerekben nyereségadó igényelhető vissza vagy fizetendő, ha a ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ vagy a felhalmozott eredmény egészét, vagy egy részét osztalékként kifizetik a gazdálkodó 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 kimutatják. Az osztalékok nyereségadó-következményei közvetlenebbül kapcsolódnak a múltbeli ügyletekhez és eseményekhez, mint a tulajdonosoknak történő kifizetéshez. Ezért az osztalékok nyereségadó-következményeit az időszak ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ 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 gazdálkodónál, 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 mérleg fordulónapján a gazdálkodó nem mutatja ki kötelezettségként a mérleg fordulónapja után javasolt, vagy bejelentett osztalékokat. Ennek eredményeként a 20X1. évben osztalék nincs kimutatva. A 20X1. évi adóköteles nyereség 100 000. A nettó adóköteles átmeneti különbözet a 20X1. évben 40 000.

▼B

A gazdálkodó tényleges adókötelezettséget és tényleges nyereségadó-ráfordítást mutat ki 50 000 értékben. A jövőbeli osztalék eredményeként potenciálisan érvényesíthető összegre követelést nem mutat ki. A gazdálkodó még halasztott adókötelezettséget és halasztott adóráfordítást mutat ki 20 000 (40 000-nek 50 %-a) értékben, amely azokat a nyereségadókat testesíti meg, amelyeket a gazdálkodó – a fel nem osztott nyereségre vonatkozó adókulcs alapján – akkor fog fizetni, amikor érvényesíti vagy rendezi az eszközeinek és kötelezettségeinek könyv szerinti értékét.

Ezt követően 20X2. március 15-én a gazdálkodó az előző évek működési nyereségéből 10 000 osztalékot mutat ki kötelezettségként.

20X2. március 15-én a gazdálkodó tényleges adó követelésként és a 20X2. évi tényleges adóráfordítás csökkenéseként számolja el az 1 500 nyereségadó-megtérülést (a kötelezettségként kimutatott osztalék 15 %-a).

53. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek nem diszkontálhatók.

54. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek megbízható, diszkontált értéken történő megállapításához szükség van valamennyi átmeneti különbözet felhasználásának részletes időrendjére. Sok esetben egy ilyen ütemezés elkészítése megvalósíthatatlan, 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 adókövetelések és -kötelezettségeket eredményezne, amelyek a gazdálkodók között nem hasonlítók 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 mérlegfordulónapon felül kell vizsgálni. A gazdálkodónak 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 ►**M6** 58-68C ◄. bekezdés ezt az alapelvet alkalmazza.

Eredménykimutatás

58. A tényleges és halasztott adót bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni, és az időszak ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ kell figyelembe venni, kivéve, amikor az adó a következő események során keletkezik:

a) olyan ügyletek vagy események, amelyek elszámolása – ugyanabban vagy egy másik időszakban – közvetlenül a saját tőkében történik (lásd a 61–65. bekezdést); vagy

▼M3

b) egy üzleti kombináció (ld. 66-68. bekezdések).

▼B

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 eredménykimutatásban számolják el. Ilyen például, amikor:

a) a járó kamatokból, jogdíjból és osztalékokból származó jövedelmek az IAS 18 *Bevételek* standard szerint időarányosan számítanak bele a számviteli eredménybe, de a pénzforgalom alapján számítanak bele az adóköteles nyereségbe (negatív adóalapba); és

b) az immateriális javak bekerülési értékét aktiválták az IAS 38 *Immateriális javak* standard szerint, és értékcsökkentik az eredménykimutatásban, 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 érvényesítésének várható módjában bekövetkezett változásból.

A keletkező halasztott adó az eredménykimutatásban kerül elszámolásra, kivéve azt a részt, amely olyan tételekhez kapcsolódik, amelyeket előzőleg a saját tőke terhére vagy javára számoltak el (lásd a 63. bekezdést).

Közvetlenül a saját tőke terhére, vagy javára elszámolt tételek

61. A tényleges adókat és a halasztott adókat közvetlenül a saját tőke terhére, vagy javára kell elszámolni, ha az adó olyan tételekhez kapcsolódik, amelyek elszámolása ugyanabban, vagy egy másik időszakban közvetlenül a saját tőke terhére, vagy javára történik.

▼M5

62. Az IFRS-ek megkövetelik vagy lehetővé teszik, hogy bizonyos tételeket közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára számoljanak el. Ilyen tételek például:

▼B

a) a tárgyi eszközök könyv szerinti értékének átértékelésből származó változása (lásd az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardot);

▼M5

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

c) egy külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak átszámításából származó árfolyam-különbözetek (ld. IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot); és

▼B

d) 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, amelyik a saját tőke terhére, vagy javára elszámolt ügyletekre vonatkozik. Ez az eset fordulhat elő például akkor, ha:

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) olyan tételhez kapcsolódnak, amelyet korábban a saját tőke terhére vagy javára számoltak el, vagy

c) egy gazdálkodó úgy dönt, hogy egy halasztott adókövetelést ki kell mutatni, vagy hogy a továbbiakban nem lehet egészében kimutatni, és a halasztott adókövetelés (részben vagy egészben) egy olyan tételhez kapcsolódik, amelyet korábban a saját tőke terhére vagy javára számoltak el.

Ezekben az esetekben a saját tőke terhére vagy javára elszámolt tételekhez kapcsolódó tényleges és halasztott adók az érintett jogrendszerben a gazdálkodó tényleges és halasztott adóinak ésszerű arányos allokációján, vagy olyan módszeren alapulnak, amely a körülményeknek a legjobban megfelel.

64. Az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodó 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 végez ilyen átvezetést, az átvezetett összeg a bármely kapcsolódó halasztott adó levonása utáni nettó összeg. Hasonló megfontolás vonatkozik az ingatlanok, gépek és berendezések értékesítésekor 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,

▼B

akkor mind az eszköz átértékelésének, mind pedig az adóalap módosításának az adóhatását a saját tőke terhére vagy javára 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 eredménykimutatásban kell elszámolni.

65 A. Amikor a gazdálkodó osztalékot fizet részvényeseinek, akkor lehet, hogy a gazdálkodónak 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

▼M3

66. A 19. és a 26(c). bekezdésben található magyarázat szerint az üzleti kombinációk során átmeneti különbözetek merülhetnek fel. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standarddal összhangban az egység az ebből eredő halasztott adóköveteléseket (olyan mértékben, amennyiben a 24. bekezdésben található kimutatási kritériumok teljesülnek) vagy a halasztott adókötelezettségeket az akvizíció időpontjában azonosítható eszközként és kötelezettségként mutatja ki. Következésképpen, az ilyen halasztott adó követelések hatással vannak a goodwill összegére, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletének az összegére. Ugyanakkor azonban a 15(a) bekezdés szerint, az egység nem számolhatja el a goodwill kezdeti megjelenítéséből származó halasztott adókötelezettségeket.

67. Az üzleti kombináció eredményeként a felvásárló valószínűsítheti, hogy érvényesíteni tud majd egy olyan saját halasztott adókövetelést, amely az üzleti kombináció előtt nem volt kimutatva. Például lehetséges, hogy a felvásárló fel tudja használni fel nem használt negatív adóalapjait a felvásárolt jövőbeli adóköteles nyereségével szemben. Ilyen esetekben a felvásárló kimutatja a halasztott adó követelést, de azt nem veszi figyelembe az üzleti kombináció elszámolása részeként, és ily módon nem veszi figyelembe a goodwill összegének, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többlete összegének a meghatározásánál.

68. Amennyiben a felvásárolt elhatárolható negatív nyereségadó alapjaiból vagy más halasztott adó követelésekből származó adóelőny nem felelt meg az IFRS 3-ban az elkülönült megjelenítésre meghatározott követelményeknek az üzleti kombináció kezdeti elszámolásakor, de a későbbiekben az realizálásra kerül, a felvásárló az ennek eredményeként keletkező halasztott adó bevételt a nyereségben vagy veszteségben számolja el. Ezen felül a felvásárlónak:

(a) le kell csökkentenie a goodwill értékét arra az összegre, ami akkor került volna megjelenítésre, ha a halasztott adókövetelés azonosítható eszközként kimutatásra került volna az akvizíció időpontjától;

valamint

(b) ráfordításként kell elszámolnia a goodwill könyv szerinti értékében bekövetkezett csökkenést.

Ugyanakkor azonban ez az eljárás nem eredményezheti a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, vagy függő kötelezettségei nettó valós értéken való részesedésének a kombináció bekerülési értékét meghaladó többletének a létrehozását, és nem is növelheti a korábban az ilyen többletként elszámolt összeget.

▼M3

Példa:

Az egység megszerzett egy leányvállalatot, amelynek 300 egység levonható átmeneti különbözete volt. Az akvizíció időpontjában érvényes adókulcs 30 %. A keletkező 90 egységnyi halasztott adókövetelés nem került megjelenítésre egyedileg azonosítható eszközként az üzleti kombinációból keletkező 500 egységnyi goodwill meghatározásánál. Két évvel a kombinációt követően az egység úgy ítélte meg, hogy a jövőbeni adóköteles nyereség elegendő lesz az adó előny igénybevételéhez, a teljes levonható átmeneti különbözetre vonatkozóan.

Az egység megjelenít egy 90 egységnyi halasztott adókövetelést, és a nyereségben vagy veszteségben egy 90 egységnyi halasztott adó bevételt. Az egység szintén csökkenti a goodwill könyv szerinti értékét 90-nel, és azonos összegű ráfordítást számol el a nyereségben vagy veszteségben. Következésképpen, a goodwill bekerülési értéke 410-re csökken, ami az az összeg, ami megjelenítésre került volna, ha a 90 egységnyi halasztott adókövetelés az akvizíció napján azonosítható eszközként megjelenítésre került volna.

Ha az adókulcs 40 %-ra nőtt volna, az egység 120 összegű halasztott adó követelést jelenítene meg (a 300 40 %-a) és, a nyereségben vagy veszteségben 120 értékű halasztott adó bevételt. Ha az adókulcs 20 %-ra csökkent volna, az egység 60 egységnyi halasztott adó követelést (a 300 20 %-a) és 60 halasztott adó bevételt jelenítene meg. Mindkét esetben az egység a goodwill könyv szerinti értékét is csökkentené 90-nel, és ezen összeget ráfordításként számolná el.

▼M6

A részvény-alapú kifizetési ügyletekből származó tényleges és halasztott adó

68A. Egyes országokban a gazdálkodó egység olyan adólevonásban részesül (azaz olyan összeg, ami levonható az adóalapból), amely a gazdálkodó egység részvényében, részvényopciójában, vagy más tőkeinstrumentumában fizetett javadalmazáshoz kapcsolódóik. Az adólevonás összege eltérhet a kapcsolódó halmozott bérköltségtől, és későbbi számviteli időszakban is felmerülhet. Például, egyes jogrendszerekben a gazdálkodó egység jogosult költséget elszámolni a nyújtott részvényopciókért való ellenszolgáltatásként kapott munkavállalói szolgáltatások felhasználására vonatkozóan, az IFRS 2 *Részvény-alapú 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 adó követelést 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.

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 és költségként kell elszámolni a tárgyidőszak nyereségében vagy veszteségében, kivéve, ha az adó (a) egy olyan ügyletből vagy eseményből keletkezett, ami a tárgyidőszakban, vagy más időszakban közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra, vagy (b) egy üzleti kombinációból keletkezik. 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 saját tőke tételhez is. Ebben a helyzetben a kapcsolódó tényleges vagy halasztott adó többletet közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni.

▼B

BEMUTATÁS

Adókövetelések és adókötelezettségek

▼M5

▼B

Beszámítás

71. A gazdálkodó akkor, és csak akkor számíthatja be tényleges adóköveteléseit és tényleges adókötelezettségeit egymással szemben, ha a gazdálkodó:

a) törvény által kikényszeríthető joggal bír a kimutatott összegek beszámítására; és

b) nettó alapon kívánja rendezni azokat, vagy párhuzamosan kívánja realizálni az követelést és rendezni a kötelezettséget.

72. Bár a tényleges adókövetelések és -kötelezettségek elszámolása és értékelése elkülönülten történik, a mérlegben ezek az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok*: *közzététel és bemutatás* standardban a pénzügyi instrumentumokra meghatározott kritériumokhoz hasonló elvek szerint számíthatók be egymással szemben. A gazdálkodónak általában akkor van törvény által 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 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 gazdálkodóknak törvény által kikényszeríthető joga van ahhoz, hogy egyetlen nettó összegben fizessenek be, vagy kapjanak vissza, és a gazdálkodók ezt a nettó összeget szándékoznak befizetni, vagy megkapni, vagy a követelés érvényesítését és a kötelezettség rendezését párhuzamosan kívánják végrehajtani.

74. A gazdálkodó akkor, és csak akkor számíthatja be halasztott adóköveteléseit és halasztott adókötelezettségeit egymással szemben, ha:

a) a gazdálkodónak törvény által kikényszeríthető joga van ahhoz, hogy a tényleges adó követeléseit beszámítsa a tényleges adókötelezettségeivel szemben; és

b) a nyereségadókhoz kapcsolódó halasztott adóköveteléseket és halasztott adókötelezettségeket ugyanaz az adóhatóság vetette 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 érvényesítése, vagy rendezése várható.

75. Ahhoz, hogy ne legyen szükséges minden egyes átmeneti különbözetfelhasználást részletesen ütemezni, ez a standard akkor, és csak akkor követeli meg, hogy a gazdálkodó beszámítsa ugyanazon adóalany halasztott adóköveteléseit a halasztott adókötelezettségeivel szemben, ha azok olyan nyereségadóval kapcsolatosak, amelyeket ugyanazon adóhatóság vetett ki, és a gazdálkodónak törvény által kikényszeríthető joga van beszámítani tényleges adóköveteléseit tényleges adókötelezettségeivel.

76. Ritkán előfordulhat, hogy csak egy bizonyos időszakban van a gazdálkodónak törvény által kikényszeríthető joga a beszámításra és szándéka a nettó rendezésre, a többi időszakban nem. Az ilyen ritka körülmények között előfordulhat, hogy részletes ütemezést kell készítenie annak érdekében, hogy megbízhatóan alátámassza, 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

▼B

A gazdálkodó szokásos tevékenységéből származó eredményéhez kapcsolódó adóráfordítás (-bevétel)

77. A gazdálkodó szokásos tevékenységéből származó eredményéhez kapcsolódó adóráfordítást (-bevételt) magában az eredménykimutatásban kell bemutatni.

Külföldi halasztott adókötelezettségek vagy követelések árfolyam-különbözete

78. Az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* 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 eredménykimutatáson belül. Ennek megfelelően, ahol a külföldi halasztott adóköveteléseken és halasztott adókötelezettségeken árfolyam-különbözetet számol el a gazdálkodó, ezeket a különbözeteket halasztott adóráfordításként (bevételként) mutathatja ki az eredménykimutatásban, ha ez a fajta bemutatási mód a leghasznosabb a pénzügyi kimutatások felhasználóinak.

Közzététel

79. Az adóráfordítások (-bevételek) főbb elemeit elkülönülten kell közzétenni.

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

▼M5

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

▼B

81. A következőket szintén elkülönítve kell közzétenni:

a) azon tényleges és halasztott adók együttes összegét, amelyek olyan tételekhez kapcsolódnak, amelyek elszámolása a saját tőke terhére, vagy javára történik;

▼M5

▼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(ok)nak 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;

▼B

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), amelyekre nem mutattak ki halasztott adókövetelést a mérlegben;

f) azoknak a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekkel, valamint közös vállalkozásokban 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 mérlegben kimutatott halasztott adókövetelések és adókötelezettségek összegét, minden bemutatott időszakra;

ii. az eredménykimutatásban elszámolt halasztott adóbevétel vagy -ráfordítás összegét, ha ez nem nyilvánvaló a mérlegben kimutatott összegek változásából;

h) a megszűnt tevékenységek tekintetében:

i. a megszűnés nyereségéhez vagy veszteségéhez kapcsolódó adóráfordításokat; és

ii. a megszűnt tevékenységek szokásos tevékenységből származó, adott időszaki nyereségéhez vagy veszteségéhez kapcsolódó adóráfordításokat, minden bemutatott korábbi időszakra az összehasonlító összeggel együtt; és

i) a gazdálkodó tulajdonosainak járó, a pénzügyi kimutatások közzétételre való jóváhagyása előtt javasolt vagy bejelentett, de a pénzügyi kimutatásokban kötelezettségként ki nem mutatott osztalékok nyereségadó- következményeinek összegét.

82. A gazdálkodónak közzé kell tennie egy halasztott adókövetelés összegét és a kimutatást 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 vagy a tárgyidőszakban, vagy az ezt megelőző időszakban veszteséges volt abban a jogrendszerben, amelyre a halasztott adókövetelés vonatkozik.

82 A. Az 52 A. bekezdésben leírt feltételek esetén a gazdálkodónak közzé kell tennie a tulajdonosoknak történő osztalékfizetésekből eredő potenciális nyereségadó-következményeknek a jellegét. Ezen túlmenően a gazdálkodónak közzé kell tennie a lehetséges nyereségadó-következmények kivitelezhetően meghatározható összegét és azt, hogy van-e olyan nyereségadó-következmény, amelynek a meghatározása nem kivitelezhető.

▼M5

▼B

84. A 81 c) bekezdés által megkövetelt közzététel lehetővé teszi a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy felismerjék, 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 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 gazdálkodókra vonatkozó adókulcsa, amelyben a gazdálkodó 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 gazdálkodónál 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.

▼B

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 közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségekből származnak (lásd a 39. bekezdést). Ezért a jelen standard megköveteli, hogy a gazdálkodó tegye közzé a kapcsolódó átmeneti különbözetek összesített összegét, de nem követeli meg a halasztott adókötelezettségek közzétételét. Mindamellett, ahol ez kivitelezhető, a gazdálkodó számára javasolt az el nem számolt halasztott adókötelezettségek közzététele, mivel a pénzügyi kimutatások felhasználói ezt hasznosnak találhatják.

87 A. A 82 A. bekezdés megköveteli, hogy a gazdálkodó tegye közzé a tulajdonosoknak történő osztalékkifizetés lehetséges nyereségadó-következményeinek a jellegét. A gazdálkodó közzéteszi a nyereségadó-rendszerek fontos jellemzőit és azokat a tényezőket, amelyek hatással lehetnek az osztalék lehetséges nyereségadó-következményeire.

87 B. Van, amikor kivitelezhetetlen azon lehetséges nyereségadó-következmények összegének a kiszámítása, amely a tulajdonosoknak történő osztalékfizetésekből származna. Például ez az eset állhat elő, ha a gazdálkodónak sok külföldi leányvállalata van. De még ilyen esetben is 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 – 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.

87 C. Lehet, hogy a 82 A. bekezdésben meghatározott közzétételre kötelezett gazdálkodónak a leányvállalatokban, fiókvállalatokban és társult vállalkozásokban lévő befektetésekkel, vagy a közös vállalkozásokban levő érdekeltségekkel kapcsolatos átmeneti különbözet részleteit is közzé kell tennie. Ilyen esetekben a gazdálkodó figyelembe veszi ezt, amikor meghatározza a 82 A. bekezdés szerint közzéteendő információkat. Például lehetséges, hogy a gazdálkodónak 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.

88. A gazdálkodó 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 mérleg fordulónapja után törvénybe iktatott, vagy bejelentett változások esetén a gazdálkodó közzéteszi ezeknek a változásoknak a tényleges és halasztott adókövetelésekre, és -kötelezettségekre való lényeges hatásait (lásd az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standardot).

A 85. bekezdést illusztráló példa

19X2-ben egy gazdálkodónak 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*
Azon ráfordítások adóhatása, amelyek nem vonhatók le adózási szempontból	*60*	*30*

▼B

	19X1	19X2
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 saját belföldi adókulcsa, valamint a más jogrendszerek belföldi adókulcsa közötti különbség hatása nem jelenik meg külön tételként az egyeztetésben. Lehetséges, hogy a gazdálkodónak 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.

Számviteli eredmény	2 500	3 000
Az érintett országban a nyereségre alkalmazandó adókulcs szerint számított adó	700	750
Olyan ráfordítások adókihatása, amelyek adózási szempontból nem vonhatók le	60	30
Adóráfordítás	760	780

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

89. A jelen Nemzetközi Számviteli 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 az 1998. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaira alkalmazza ezt a standardot, akkor a gazdálkodónak 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., 81 i., 82A., 87A., 87B., 87C. bekezdés, valamint a 3. és 50. bekezdés törlése a 2001. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a korábbi alkalmazás hatással van a pénzügyi kimutatásokra, akkor a gazdálkodónak közzé kell tennie ezt a tényt ([1]).

IAS 14 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

(MÓDOSÍTVA 1997-BEN)

Szegmensek szerinti jelentés

Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés a pénzügyi adatokról* standardot, amelyet a Bizottság módosított változatban 1994-ben hagyott jóvá. A módosított Nemzetközi Számviteli Standard az 1998. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

([1]) A 91. bekezdés az „éves pénzügyi kimutatásokra” utal, összhangban az érvénybe lépési időpontok kifejezésére 1998-ban bevezetett kifejezőbb nyelvezettel. A 89. bekezdés „pénzügyi kimutatásokra” utal.

▼**M3**

Az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard 129. és 130. bekezdései közzétételi követelményeket írnak elő az értékvesztés miatti veszteségek szegmensek szerinti jelentésére vonatkozóan.

▼**B**

BEVEZETÉS

A jelen standard („a (módosított) IAS 14”)) hatályon kívül helyezi az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés a pénzügyi adatokról* standardot („az eredeti IAS 14”). A (módosított) IAS 14 az 1998. július 1-jén vagy azután kezdődő beszámolási időszakokra hatályos. A leglényegesebb változások az eredeti IAS 14 standardhoz képest a következők:

1. Az eredeti IAS 14 a nyíltpiaci forgalomban lévő értékpapírral rendelkező gazdálkodókra, és más, gazdaságilag jelentős vállalkozásokra vonatkozott. A (módosított) IAS 14 azokra a gazdálkodókra vonatkozik, amelyeknek a tulajdonviszonyt vagy hitelviszonyt megtestesítő értékpapírjai nyíltpiaci forgalomban vannak, ideértve az olyan gazdálkodókat is, amelyek tulajdonviszonyt vagy hitelviszonyt megtestesítő értékpapírjainak nyilvános értékpapírpiacra történő kibocsátása folyamatban van, viszont nem vonatkozik egyéb gazdaságilag jelentős vállalkozásokra.

2. Az eredeti IAS 14 iparági szegmensek és földrajzi szegmensek szerinti információnyújtási kötelezettséget írt elő. Az iparági és a földrajzi szegmensek meghatározásához csak általános útmutatót nyújtott. Javasolta, hogy a belső szervezeti csoportosítások szolgáltathatnak alapot a bemutatandó szegmensek meghatározásához, vagy a szegmensbeszámolókhoz esetleg az adatok átcsoportosítására lehet szükség. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy az információkat az üzleti szegmensekre és a földrajzi szegmensekre vonatkozóan mutassák be. Részletesebb útmutatóval szolgál, mint az eredeti IAS 14 az üzleti szegmensek és a földrajzi szegmensek meghatározásához. Előírja, hogy a gazdálkodó a fenti szegmensek meghatározása céljából tekintse át belső szervezeti felépítését és belső beszámolási rendszerét. Ha a belső szegmensek alapját nem az egymáshoz hasonló termékek és szolgáltatások csoportjai, és nem is a földrajzi elhelyezkedés képezik, a (módosított) IAS 14 előírja, hogy a gazdálkodónak a bemutatandó szegmensek megállapításánál a belső szegmensek következő alacsonyabb szintjét kell figyelembe vennie.

3. Az eredeti IAS 14 előírta, hogy azonos mennyiségű információt kell bemutatni mind az iparági szegmensekre, mind a földrajzi szegmensekre. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy a szegmentálás egyik alapja elsődleges, a másik pedig másodlagos, a másodlagos szegmensekre vonatkozóan lényegesen kevesebb közzétételi előírással.

4. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott azzal, hogy a szegmensinformációkat a konszolidált vagy az egyedi pénzügyi kimutatásokra alkalmazott számviteli politikák alkalmazásával kell-e elkészíteni. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy ugyanazon számviteli politikát kell alkalmazni.

5. Az eredeti IAS 14 különbségeket engedett meg a szegmenseredmény meghatározásában a gazdálkodók között. A (módosított) IAS 14 részletesebb útmutatóval szolgál, mint az eredeti IAS 14 azokról a konkrét bevételi és ráfordítási tételekről, amelyeknek a szegmensbevételek és -ráfordítások között szerepelniük kell, vagy amelyeket ki kell zárni azokból. Ennek megfelelően a (módosított) IAS 14 a szegmenseredmény egységes értékelését segíti elő, de csak addig a mértékig, amíg a bevételek és működési ráfordítások tételei közvetlenül a szegmensekhez kapcsolhatók vagy ésszerűen azokhoz rendelhetők.

6. A (módosított) IAS 14 „szimmetriát” ír elő a szegmenseredmény és a szegmenseszközök tételeinek elszámolásában. Ha például a szegmenseredmény értékcsökkenési leírást tükröz, a leírandó eszközt a szegmenseszközök között kell kimutatni. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott ezzel a kérdéssel.

7. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott azzal, hogy a külön bemutatás szempontjából túl kicsinek ítélt szegmenseket össze lehet-e vonni más szegmensekkel, vagy ki lehet-e hagyni őket az összes bemutatandó szegmensből. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy azok a kis, belső jelentésben szereplő szegmensek, amelyeket nem kell elkülönítetten bemutatni, összevonhatók egymással, ha számos olyan tényező közös bennük, amelyek alapján egy üzleti szegmens vagy egy földrajzi szegmens meghatározható, vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén összevonhatók olyan hasonlóan jelentős szegmenssel, amelyre vonatkozó információkat a belső jelentések tartalmaznak.

8. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott azzal, hogy a földrajzi szegmenseknek azon kell-e alapulniuk, hogy hol találhatók a gazdálkodó eszközei (az értékesítéseinek a kiindulási helye), vagy hogy hol találhatók a vevői

▼B

(az értékesítéseinek a rendeltetési helye). A (módosított) IAS 14 előírja, hogy akármelyiken is alapulnak a gazdálkodó földrajzi szegmensei, a másik alapján is több adatot be kell mutatni, ha azok jelentősen eltérőek.

9. Az eredeti IAS 14 mind az iparági szegmensekre, mind a földrajzi szegmensekre négy fő adattételt írt elő:

a) árbevétel vagy egyéb működési bevételek, különbséget téve a gazdálkodón kívüli vevőktől származó és a többi szegmensből származó bevételek között;

b) szegmenseredmény;

c) felhasznált szegmenseszközök; és

d) a szegmensek közötti árképzés alapja.

A (módosított) IAS 14 a gazdálkodó szegmensek szerinti jelentésének elsődleges alapjára (üzleti vagy földrajzi szegmensek) ezt a négy adatot írja elő, továbbá:

a) a szegmenskötelezettségeket;

b) a tárgyidőszak alatt vásárolt ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak bekerülési értékét;

c) értékcsökkenési és amortizációs ráfordítást;

d) az értékcsökkenésen és az amortizáción kívüli nem készpénzjellegű ráfordításokat; és

e) a gazdálkodó részesedését a tőkemódszerrel elszámolt társult vállalkozás, közös vállalkozás vagy egyéb befektetés ►M5 nyereség vagy veszteség ◄, ha a társvállalkozás valamennyi tevékenysége lényegében csak az adott szegmensen belül történik, valamint a kapcsolódó befektetés összegét.

A gazdálkodó szegmensek szerinti jelentésének másodlagos alapja tekintetében a (módosított) IAS 14 megszünteti az eredeti IAS 14 standardnak a szegmenseredményre vonatkozó követelményét, és a tárgyidőszak alatt vásárolt ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak bekerülési értékével váltja fel azt.

10. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott azzal, hogy az előző időszakra vonatkozó, összehasonlítás céljából bemutatott szegmensinformációkat újra meg kell-e állapítani a szegmensekre vonatkozó számviteli politika lényeges változásai miatt. A (módosított) IAS 14 előírja az ismételt megállapítást, kivéve ha az nem kivitelezhető.

11. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy ha az összes bemutatandó szegmensre vonatkozóan a külső vevőktől származó összbevétel kevesebb a gazdálkodó összbevételének 75 százalékánál, a 75 százalékos szint eléréséig további bemutatandó szegmenseket kell meghatározni.

12. Az eredeti IAS 14 a szegmensek közötti átadások árképzésére az átadások árazására ténylegesen alkalmazott módszertől eltérő módszert engedett meg alkalmazni a szegmens adatokhoz. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy a szegmensek közötti átadások mérésének alapja az legyen, amelyet a gazdálkodó az átadások árazására ténylegesen alkalmazott.

13. A (módosított) IAS 14 előírja a bevétel közzétételét minden olyan szegmensnél, amelyről nem kell beszámolni – mivel bevételének többsége a többi szegmensnek történő eladásból származik –, ha az adott szegmensnek a külső ügyfeleknek történő értékesítésből származó bevétele a gazdálkodó összbevételének legalább 10 százaléka. Az eredeti IAS 14 nem tartalmazott hasonló követelményt.

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	93
Hatókör	94
Fogalmak	94
Egyéb Nemzetközi Számviteli Standardokból származó fogalmak	94
Az üzleti szegmens és a földrajzi szegmens fogalma	94
A szegmensbevétel, -ráfordítás, -eredmény, -eszközök és -kötelezettségek fogalmai	96
A bemutatandó szegmensek meghatározása	98
Elsődleges és másodlagos szegmensjelentési formák	98

▼B

	Bekezdések
Üzleti és földrajzi szegmensek	99
Bemutatandó szegmensek	100
A szegmens számviteli politika	102
Közzététel	102
Elsődleges jelentésforma	102
Másodlagos szegmensinformációk	104
Szemléltető szegmens-közzétételek	105
Egyéb közzétételi kérdések	105
Hatálybalépés napja	107

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standard Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

CÉL

A jelen standard célja, hogy alapelveket állapítson meg a szegmensenkénti – a gazdálkodó által előállított termékek és szolgáltatások különböző típusaira és működésének különböző földrajzi területeire vonatkozó – pénzügyi információk bemutatására, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóit segítsék:

a) gazdálkodó múltbeli teljesítményének jobb megértésében;

b) a gazdálkodó kockázatainak és hozamainak jobb felmérésében; és

c) a gazdálkodó egészének tájékozottabb módon történő megítélésében.

Sok gazdálkodó a termékek és szolgáltatások olyan csoportjait nyújtja vagy olyan földrajzi területeken működik, amelyekre különböző jövedelmezőségi mutatók, növekedési lehetőségek, jövőbeni perspektívák és kockázatok jellemzőek. A gazdálkodó termékeinek és szolgáltatásainak különböző típusaira, valamint a különböző földrajzi területen folytatott tevékenységeire vonatkozó információk – amelyeket gyakran szegmensinformációknak neveznek – lényegesek egy diverzifikált vagy multinacionális vállalat kockázatainak és hozamainak megítéléséhez, de esetleg nem állapíthatók meg az összesített adatokból. Ezért a szegmensinformációkat széles körben szükségesnek tartják ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóinak igényeit ki lehessen elégíteni.

HATÓKÖR

1. A jelen standard alkalmazandó a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban elkészített, nyilvánosságra hozott teljes pénzügyi kimutatásokra.

2. A pénzügyi kimutatások egésze tartalmaz egy mérleget, egy eredménykimutatást, egy cash-flow-kimutatást, egy kimutatást a saját tőke változásairól, és a megjegyzéseket, ahogy azt az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard előírja.

3. A jelen standardot azoknak a gazdálkodóknak kell alkalmazniuk, amelyeknek a tulajdonviszonyt vagy hitelviszonyt megtestesítő értékpapírjai nyíltpiaci forgalomban vannak, és azoknak a gazdálkodóknak, amelyeknek a tulajdonviszonyt vagy hitelviszonyt megtestesítő értékpapírjainak a nyilvános értékpapírpiacra történő kibocsátása folyamatban van.

4. Ha egy olyan gazdálkodó, amelynek értékpapírjai nincsenek nyíltpiaci forgalomban, a Nemzetközi Számviteli Standardoknak megfelelő pénzügyi kimutatásokat készít, a gazdálkodó számára ajánlott, hogy önkéntesen tegye közzé a szegmensenkénti pénzügyi információkat.

5. Ha egy olyan gazdálkodó, amelynek értékpapírjai nincsenek nyíltpiaci forgalomban, úgy dönt, hogy önkéntesen közzétesz szegmensinformációkat a pénzügyi kimutatásokban, amelyek megfelelnek a Nemzetközi Számviteli Standardoknak, ennek a gazdálkodónak teljes egészében meg kell felelnie a jelen standard követelményeinek.

6. Ha egy pénzügyi beszámoló tartalmazza mind a nyíltpiaci forgalomban lévő értékpapírokkal rendelkező gazdálkodó konszolidált pénzügyi kimutatásait, mind az anyavállalat vagy egy vagy több leányvállalat egyedi pénzügyi kimutatásait, a szegmensinformációkat csak az összevont pénzügyi kimutatások alapján kell bemutatni. Ha a leányvállalat önmaga olyan gazdálkodó, amelynek értékpapírjai nyíltpiaci forgalomban vannak, akkor a szegmensinformációkat saját egyedi pénzügyi beszámolójában mutatja be.

▼B

7. Hasonlóképpen, ha a pénzügyi beszámoló tartalmazza mind a nyíltpiaci forgalomban lévő értékpapírokkal rendelkező gazdálkodó pénzügyi kimutatásait, mind pedig egy olyan tőkemódszerrel elszámolt társult vállalkozásnak vagy közös vállalkozásnak az egyedi pénzügyi kimutatásait, amelyben a gazdálkodónak pénzügyi érdekeltsége van, a szegmensinformációkat csak a gazdálkodó pénzügyi kimutatásai alapján kell bemutatni. Ha a tőkemódszerrel elszámolt társult vállalkozás vagy közös vállalkozás önmaga olyan gazdálkodó, amelynek értékpapírjai nyíltpiaci forgalomban vannak, a szegmensinformációkat saját egyedi pénzügyi beszámolójában mutatja be.

FOGALMAK

Egyéb Nemzetközi Számviteli Standardokból származó fogalmak

8. Az alábbi fogalmak a jelen standardban az IAS 7 Cash-flow-kimutatások *standardban; az IAS 8* Az időszak ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄, alapvető hibák és a számviteli politika *változásai; valamint az IAS 18* Bevételek *standardban meghatározott értelemben használatosak:*

Működési tevékenységek a gazdálkodó legfontosabb bevételtermelő tevékenységei, és egyéb tevékenységek, amelyek nem befektetési vagy finanszírozási tevékenységek.

▼M5

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

▼B

Bevételek a gazdasági hasznoknak az adott időszak alatt a gazdálkodó szokásos tevékenysége során történő bruttó beáramlásai, amikor ezek a beáramlások a tulajdonosok hozzájárulásaiból eredő növekedésektől eltérő módon emelik a saját tőkét.

Az üzleti szegmens és a földrajzi szegmens fogalma

9. Az üzleti szegmens és a földrajzi szegmens fogalmak a jelen standardban a következő értelemben használatosak:

Az üzleti szegmens egy gazdálkodó olyan elkülöníthető része, amely egy egyedi terméknek vagy szolgáltatásnak, vagy egymással összefüggő termékek vagy szolgáltatások csoportjának nyújtásával foglalkozik, és amelyet a többi üzleti szegmenstől eltérő kockázatok és hozamok jellemeznek. A következő tényezőket kell figyelembe venni annak meghatározásakor, hogy a termékek és szolgáltatások egymáshoz kapcsolódnak-e:

a) a termékek vagy szolgáltatások jellege;

b) a termelési eljárások jellege;

c) a termékek vagy szolgáltatások vevőjének típusa vagy csoportja;

d) a termékek forgalmazásához vagy a szolgáltatások nyújtásához alkalmazott módszerek; és

e) ha alkalmazható, a szabályozó környezet, például a banki tevékenység, a biztosítás vagy a közművek esetén.

A földrajzi szegmens egy gazdálkodó olyan elkülöníthető része, amely egy bizonyos gazdasági környezetben nyújt termékeket vagy szolgáltatásokat, és amelyet a más gazdasági környezetben működő részekétől eltérő kockázatok és hozamok jellemeznek. A földrajzi szegmens meghatározásakor a következő tényezőket kell figyelembe venni:

a) a gazdasági és politikai feltételek hasonlósága;

b) a különböző földrajzi területeken folytatott tevékenységek közötti kapcsolatok;

c) a tevékenységek közelsége;

d) az egy bizonyos területen folytatott tevékenységekkel kapcsolatos különleges kockázatok;

e) devizaátváltások ellenőrzésére vonatkozó rendelkezések; és

f) az alapvető devizakockázatok.

A bemutatandó szegmens az előző fogalmak alapján azonosított olyan üzleti szegmens vagy földrajzi szegmens, amelyre a jelen standard szegmensinformációk közzétételét írja elő.

10. Az üzleti és földrajzi szegmensek meghatározásakor figyelembe veendő, a 9. bekezdésben foglalt tényezők nem meghatározott sorrendben kerültek felsorolásra.

▼B

11. Egy üzleti szegmens nem tartalmaz egymástól jelentősen eltérő kockázattal és hozammal bíró termékeket és szolgáltatásokat. Bár az üzleti szegmens meghatározásánál figyelembe vett egy vagy több tényező vonatkozásában lehetnek különbözőségek, az azonos üzleti szegmensben bemutatott termékeknél és szolgáltatásoknál elvárható, hogy a tényezők többségének vonatkozásában hasonlóak legyenek.

12. Hasonlóképpen a földrajzi szegmens nem tartalmaz jelentősen eltérő kockázattal és hozammal bíró gazdasági környezetben folytatott tevékenységeket. Földrajzi szegmens lehet egy ország, két vagy több országból álló csoport, vagy egy országon belüli régió.

13. Az elsődleges kockázati források befolyásolják a legtöbb gazdálkodó szervezésének és vezetésének módját. Ezért a jelen standard 27. bekezdése szerint a szegmensek megállapításakor a gazdálkodó szervezeti felépítését és belső beszámolási rendszerét kell alapul venni. A gazdálkodó kockázatait és hozamait befolyásolja mind tevékenységeinek földrajzi elhelyezkedése (az a hely, ahol termékeit előállítja, vagy ahonnan a szolgáltatás nyújtási tevékenységét folytatja), mind piacainak elhelyezkedése (az a hely, ahol termékeit értékesíti vagy ahová szolgáltatásait nyújtja). A fogalom meghatározása lehetővé teszi, hogy a földrajzi szegmenseket az alábbi tényezők közül az egyik alapján határozzák meg:

a) a gazdálkodó termelő vagy szolgáltató létesítményeinek és egyéb eszközeinek elhelyezkedése; vagy

b) piacainak és vevőinek elhelyezkedése.

14. A gazdálkodó szervezeti és belső beszámolási rendszeréből rendszerint kiderül, hogy földrajzi kockázatai elsődlegesen eszközei elhelyezkedéséből (az értékesítéseinek a kiindulási helyéből) vagy vevői elhelyezkedéséből (az értékesítéseinek a rendeltetési helyéből) származnak-e. Ennek megfelelően a gazdálkodó ezt a rendszert veszi figyelembe annak meghatározásakor, hogy földrajzi szegmenseinek alapja eszközeinek az elhelyezkedése vagy a vevőinek az elhelyezkedése legyen-e.

15. Az üzleti vagy földrajzi szegmens összetételének meghatározása bizonyos mértékben megítéléstől függ. Ennek során a gazdálkodó vezetése figyelembe veszi a jelen standardban foglalt szegmensenkénti pénzügyi információk bemutatásának célját, valamint a pénzügyi kimutatásoknak az IASC *Pénzügyi kimutatások elkészítésének és bemutatásának keretelveiben* meghatározott minőségi jellemzőit. Ezen minőségi jellemzők közé tartozik egy gazdálkodó termékeinek és szolgáltatásainak különböző csoportjairól, valamint a gazdálkodó bizonyos földrajzi területeken végzett tevékenységeiről bemutatott pénzügyi információk relevanciája, megbízhatósága és a különböző időszakokra vonatkozó összehasonlíthatósága, valamint az adott információk hasznossága a gazdálkodó egészével kapcsolatos kockázatok és hozamok megítélésére vonatkozóan.

A szegmensbevétel, -ráfordítás, -eredmény, -eszközök és -kötelezettségek fogalmai

16. Az alábbi kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

Szegmensbevétel a gazdálkodó eredménykimutatásában szereplő bevétel, amely közvetlenül egy szegmenshez kapcsolódik, valamint a gazdálkodó bevételeinek az a része, amely ésszerű alapon a szegmenshez hozzárendelhető, akár a külső vásárlóknak történő értékesítéssel kapcsolatos, akár az ugyanazon gazdálkodó más szegmenseivel kötött ügyletekhez kapcsolódó. A szegmensbevétel nem tartalmazza:

▼M5

▼B

b) a kamat- vagy osztalékbevételt, ideértve a többi szegmensnek nyújtott előlegekből vagy kölcsönökből származó kamatokat, kivéve ha a szegmens tevékenységei elsődlegesen pénzügyi jellegűek; vagy

c) a befektetések eladásából származó nyereségeket vagy adósságok előtörlesztéséből származó nyereségeket, kivéve ha a szegmens tevékenységei elsődlegesen pénzügyi jellegűek.

A szegmensbevétel a gazdálkodó részesedését a tőkemódszer szerint elszámolt társult vállalkozások, közös vállalkozások vagy egyéb befektetések eredményéből csak akkor tartalmazza, ha ezek a tételek a konszolidált vagy az egyedi gazdálkodói bevétel részét képezik.

A szegmensbevétel tartalmazza a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának a részesedését annak a közös vezetésű vállalkozásnak a bevételéből, amelynek elszámolása az arányos konszolidáció módszerével történt az IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása *standarddal összhangban.*

▼B

A szegmensráfordítás az a szegmens működési tevékenységéből származó ráfordítás, amely közvetlenül a szegmenshez kapcsolódik, valamint a ráfordításoknak az a része, amely ésszerű alapon a szegmenshez hozzárendelhető, ideértve a külső vásárlóknak történő értékesítéssel kapcsolatos ráfordításokat, és az ugyanazon gazdálkodó más szegmenseivel kötött ügyletekhez kapcsolódó ráfordításokat. A szegmensráfordítás nem tartalmazza:

▼M5

▼B

b) a kamatokat, ideértve a többi szegmenstől kapott előlegekkel vagy kölcsönökkel kapcsolatban felmerült kamatokat, kivéve ha a szegmens tevékenységei elsődlegesen pénzügyi jellegűek;

c) a befektetések eladásából származó veszteségeket vagy az adósságok előtörlesztéséből származó veszteségeket, kivéve ha a szegmens tevékenységei elsődlegesen pénzügyi jellegűek;

d) a gazdálkodó részesedését a tőkemódszerrel elszámolt társult vállalkozások, közös vállalkozások vagy egyéb befektetések veszteségeiből;

e) a nyereségadó-ráfordítást; vagy

f) az általános adminisztrációs költségeket, a központ költségeit, valamint a gazdálkodói szinten felmerülő azon egyéb költségeket, amelyek a gazdálkodó egészére vonatkoznak. Ugyanakkor a költségek néha a szegmensekre vonatkozóan a gazdálkodó szintjén merülnek fel. Ezek a költségek akkor szegmensráfordítások, ha a szegmens szokásos tevékenységére vonatkoznak, és a szegmenshez ésszerű alapon közvetlenül kapcsolhatók vagy hozzárendelhetők.

A szegmensráfordítás tartalmazza a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának a részesedését annak a közös vezetésű vállalkozásnak a ráfordításaiból, amelynek elszámolása az arányos konszolidáció módszerével történt az IAS 31 alapján.

A szegmens elsősorban pénzügyi jellegű tevékenységeinél a kamatbevétel és a kamatráfordítás csak akkor mutatható ki egy nettó összegként a szegmensek szerinti jelentés keretében, ha ezek a tételek a konszolidált vagy a gazdálkodó egyedi pénzügyi kimutatásaiban nettó módon szerepelnek.

A szegmenseredmény a szegmens bevételei, csökkentve a szegmens ráfordításaival. A szegmens eredményét a kisebbségi részesedéssel kapcsolatos helyesbítések előtt határozzák meg.

A szegmenseszközök azok a működési eszközök, amelyeket egy adott szegmens működési tevékenysége során használnak, és amelyek vagy közvetlenül kapcsolódnak a szegmenshez, vagy ésszerű alapon a szegmenshez hozzárendelhetők.

Ha a szegmens szegmenseredménye kamat- vagy osztalékbevételt tartalmaz, annak szegmenseszközei tartalmazzák az ezzel kapcsolatos követeléseket, kölcsönöket, befektetéseket vagy egyéb jövedelemtermelő eszközöket.

A szegmenseszközök nem tartalmazzák a nyereségadó-követeléseket.

A szegmenseszközök csak akkor tartalmazzák a tőkemódszer alapján elszámolt befektetéseket, ha az ilyen befektetésekből származó nyereség vagy veszteség a szegmensbevételek között szerepel. A szegmenseszközök tartalmazzák a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának a részesedését annak a közös vezetésű vállalkozásnak a működési eszközeiből, amelynek elszámolása az arányos konszolidáció módszerével történt az IAS 31 alapján.

A szegmenseszközök azoknak a kapcsolódó értékvesztéseknek a levonása után kerülnek meghatározásra, amelyeket a gazdálkodó mérlegében közvetlen ellensúlyozó tételként mutatnak ki.

A szegmenskötelezettségek a szegmens működési tevékenységéből származó működési kötelezettségek, amelyek vagy közvetlenül kapcsolódnak a szegmenshez, vagy ésszerű alapon a szegmenshez hozzárendelhetők.

Ha a szegmens szegmenseredménye kamatköltséget tartalmaz, akkor annak szegmenskötelezettségei tartalmazzák az ezzel kapcsolatos kamatozó kötelezettségeket.

A szegmenskötelezettségek tartalmazzák a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának a részesedését annak a közös vezetésű vállalkozásnak a kötelezettségeiből, amelynek elszámolása az arányos konszolidáció módszerével történt az IAS 31 alapján.

A szegmenskötelezettségek nem tartalmazzák a nyereségadó-kötelezettségeket.

▼B

A szegmens számviteli politika a konszolidált csoport vagy a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak elkészítésére és bemutatására elfogadott számviteli politika, valamint a kifejezetten a szegmensek szerinti jelentésre vonatkozó számviteli politika.

17. A szegmensbevétel, a szegmensráfordítás, a szegmenseszközök és a szegmenskötelezettségek meghatározásai tartalmazzák olyan tételek összegeit, amelyek közvetlenül a szegmenshez kapcsolhatók és olyan tételeknek az összegét, amelyek ésszerű alapon a szegmenshez rendelhetők. A gazdálkodó a belső pénzügyi beszámolási rendszerét kiindulópontként tekinti ahhoz, hogy megállapítsa a közvetlenül a szegmensekhez kapcsolódó vagy a szegmensekhez rendelhető tételeket. Azaz, az a feltételezés, hogy a belső pénzügyi beszámoló céljára a szegmenseknek tulajdonított összegek közvetlenül kapcsolhatók vagy ésszerűen a szegmensekhez rendelhetőek és felhasználhatóak a bemutatandó szegmens szegmensbevételeinek, szegmensráfordításainak, szegmenseszközeinek és szegmenskötelezettségeinek megállapítása céljából.

18. Néhány esetben azonban előfordulhat, hogy a belső pénzügyi kimutatások céljából a bevétel, a költség, az eszköz vagy a kötelezettség szegmenshez történt hozzárendelése a gazdálkodó vezetése számára érthető módon történik, a pénzügyi kimutatások külső felhasználói számára viszont szubjektívnek, önkényesnek vagy nehezen érthetőnek tűnhet. Ez a hozzárendelés nem képez ésszerű alapot a szegmensbevételnek, a szegmensráfordításnak, a szegmenseszközöknek és a szegmenskötelezettségeknek az ebben a standardban foglalt meghatározása értelmében. Ellenkező esetben a gazdálkodó dönthet úgy is, hogy a bevétel, a költség, az eszköz vagy a kötelezettség néhány tételét nem osztja fel a belső pénzügyi beszámolás céljából akkor sem, ha ennek ésszerű alapja megvan. Az ilyen tétel a szegmensbevételnek, a szegmensráfordításnak, a szegmenseszközöknek és a szegmenskötelezettségeknek a jelen standardban foglalt fogalommeghatározása alapján felosztásra kerül.

▼M3

19. A szegmens eszközök közé tartoznak a szegmens működési tevékenységei során használt forgóeszközök; az ingatlanok, gépek és berendezések; a pénzügyi lízing tárgyát képező eszközök (IAS 17 *Lízingek*) és az immateriális javak. Ha a szegmens ráfordítás egy bizonyos értékcsökkenési vagy amortizációs tételt tartalmaz, a kapcsolódó eszköz a szegmens eszközök között is szerepel. A szegmens eszközök nem tartalmazzák az általánosan az egység vagy a központ céljaira használt eszközöket. A szegmens eszközök tartalmazzák a két vagy több szegmens által közösen használt működési eszközöket, ha a felosztásra ésszerű alap létezik. A szegmens eszközök tartalmazzák a közvetlenül a szegmenshez kapcsolódó vagy ésszerű módon a szegmenshez rendelhető goodwill értékét, a szegmens ráfordítások pedig tartalmazzák a goodwillre vonatkozóan elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket.

▼B

20. A szegmenskötelezettségek közé tartoznak például a szállítói és az egyéb kötelezettségek, a passzív elhatárolások, a vevőktől kapott előlegek, a termékgaranciára képzett céltartalékok, valamint az áruk és szolgáltatások nyújtásához kapcsolódó egyéb igények. A szegmenskötelezettségek nem tartalmazzák a felvett hiteleket, a pénzügyi lízing tárgyát képező eszközökkel kapcsolatos kötelezettségeket (IAS 17), valamint az egyéb, inkább finanszírozási, mint működési célból felmerült kötelezettségeket. Ha a szegmenseredmény kamatráfordítást is tartalmaz, az ezzel kapcsolatos kamatozó kötelezettség a szegmenskötelezettségek között szerepel. A nem elsődlegesen pénzügyi jellegű tevékenységet folytató szegmensek kötelezettségei nem tartalmazzák a felvett kölcsönöket és hasonló kötelezettségeket, mivel a szegmenseredmény inkább működési eredményt, mint a „pénzügyi műveletekkel”►M5 nyereség vagy veszteség ◄ testesít meg. Ezenkívül, mivel gyakran a gazdálkodói központ keletkezteti a gazdálkodó egészét érintő kötelezettségeket, gyakran nem lehetséges a kamatozó kötelezettséget közvetlenül a szegmenshez kapcsolni vagy ahhoz rendelni.

▼M5

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

▼M5

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

▼B

23. Az IAS 7 Cash-flow-kimutatások standard útmutatóval szolgál ahhoz, hogy a folyószámlahiteleket a pénzeszközök részeként kell-e figyelembe venni vagy kölcsönfelvételként kell-e bemutatni azokat.

24. A szegmensbevétel, szegmensráfordítás, szegmenseszközök és szegmenskötelezettségek meghatározása azelőtt történik, hogy a csoporton belüli egyenlegeket és a csoporton belüli tranzakciókat a konszolidációs eljárás részeként kiszűrnék, kivéve ha ezek a csoporton belüli egyenlegek és tranzakciók a csoporton belüli gazdálkodók között egyetlen szegmensen belül történnek.

25. Bár a gazdálkodó egészére vonatkozó pénzügyi kimutatások elkészítése és bemutatása során alkalmazott számviteli politika alapvetően a szegmens számviteli politika is, a szegmensekre vonatkozó számviteli politika ezen felül olyan irányelveket is tartalmaz, amelyek kifejezetten a szegmensek szerinti jelentésre vonatkoznak, mint például a szegmensek azonosítása, a szegmensek közötti átadások árazási módszere, valamint a bevételek és ráfordítások szegmensekhez való hozzárendelésének alapja.

A BEMUTATANDÓ SZEGMENSEK MEGHATÁROZÁSA

Elsődleges és másodlagos szegmensjelentési formák

26. Azt, hogy az elsődleges szegmensjelentési forma alapja az üzleti szegmens vagy a földrajzi szegmens lesz-e, a gazdálkodó kockázatainak és hozamainak a jellege kell, hogy meghatározza. Ha a gazdálkodó kockázatait és megtérülési rátáit túlnyomórészt az általa előállított termékek és szolgáltatások különbségei befolyásolják, a szegmensinformációkról szóló jelentés elsődleges formájának az üzleti szegmenseken kell alapulnia, a földrajzi szempontból adott információkat másodlagos információként közölve. Hasonlóképpen, ha a gazdálkodó kockázatait és megtérülési rátáit elsődlegesen az a tény befolyásolja, hogy különböző országokban vagy más földrajzi területeken működik, a szegmensinformációkról szóló jelentés elsődleges formájának a földrajzi szegmenseken kell alapulnia, az adott termék- és szolgáltatáscsoportokra vonatkozó szegmensinformációt másodlagos információként közölve.

▼M12

27. Rendszerint a gazdálkodó egység belső szervezeti és vezetési struktúrájának, valamint a menedzsment legfontosabb tagjait (például az igazgatótanácsot és az ügyvezető igazgatót) szolgáló belső pénzügyi jelentési rendszerének kell alapot biztosítania a kockázatok elsődleges forrásainak és jellegének, valamint a gazdálkodóra jellemző különböző megtérülési ráták megállapításához, és így annak meghatározásához, melyik jelentési forma elsődleges, és melyik másodlagos, az alábbi (a) és (b) albekezdésekben foglaltak kivételével:

▼B

a) ha egy gazdálkodó kockázatait és megtérülési rátáit jelentősen befolyásolják mind az általa előállított termékek és szolgáltatások különbözőségei, mind az azon a földrajzi területen lévő különbségek, ahol működik – amint ezt a gazdálkodó vezetésének módja, valamint az ►M12 menedzsment legfontosabb tagjai ◄ felé történő belső jelentés „mátrixmegközelítése” igazolja – a gazdálkodónak üzleti szegmenseket kell alkalmaznia elsődleges szegmensjelentési formaként és földrajzi szegmenseket másodlagos szegmensjelentési formaként; és

b) ha a gazdálkodó belső szervezeti és vezetési szerkezete, valamint az ►M12 menedzsment legfontosabb tagjai ◄ felé történő belső pénzügyi jelentési rendszere nem bizonyos termékeken vagy szolgáltatásokon vagy kapcsolódó termékek/szolgáltatások csoportjain, és nem is a földrajzi elhelyezkedésen alapul, a gazdálkodó ►M12 menedzsment legfontosabb tagjai ◄ kell meghatározniuk, hogy a gazdálkodó kockázatai és hozamai jobban kapcsolódnak-e az általa előállított termékekhez és szolgáltatásokhoz vagy azokhoz a földrajzi területekhez, amelyeken működik, és – ez alapján kell választani – vagy az üzleti szegmenseket vagy a földrajzi szegmenseket a gazdálkodó elsődleges szegmensjelentésének, a másikat pedig a másodlagos szegmensjelentésének.

▼B

28. A legtöbb gazdálkodónál a kockázatok és hozamok meghatározzák, hogyan szervezik vagy vezetik a gazdálkodást. A gazdálkodó szervezeti és vezetési szerkezete és belső pénzügyi beszámolási rendszere szolgáltatja rendszerint a legjobb bizonyítékot a gazdálkodó szegmensjelentései céljára a gazdálkodó elsődleges kockázati és megtérülési forrásainak a megállapításához. ►**M12** Ezért ritka esetek kivételével a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban ugyanazon az alapon fogja bemutatni a szegmens információkat, mint a belső, a menedzsment legfontosabb tagjai részére készített jelentéseiben. ◄ A kockázatok és megtérülések elsődleges forrásai határozzák meg az elsődleges szegmensjelentési formát. A kockázatok és megtérülések másodlagos forrásai határozzák meg a másodlagos szegmensjelentési formát.

29. A „mátrixprezentáció" – ahol elsődleges szegmensjelentésként mutatja be a gazdálkodó mind az üzleti szegmenseken, mind pedig a földrajzi szegmenseken alapuló információkat az összes szegmensinformáció közlésével – gyakran hasznos információt nyújt, ha a gazdálkodó kockázatait és megtérülési rátáit jelentősen befolyásolják mind az általa előállított termékek és szolgáltatások különbözőségei, mind annak a földrajzi területnek a különbségei, amelyen működik. A jelen standard nem írja elő, de nem is tiltja meg a „mátrixprezentációt".

30. Néhány esetben előfordulhat, hogy a gazdálkodó szervezete és belső jelentési rendszere olyan szempontok szerint fejlődött, amelyek nem kapcsolódtak sem az általa előállított termékek és szolgáltatások típusainak különbözőségeihez, sem azokhoz a földrajzi területekhez, amelyeken működik. A belső jelentések például kizárólag külön jogi személyt jelentő szervezeti egységek alapján szétbontva készülhetnek, aminek eredményeképpen olyan belső szegmensek jönnek létre, amelyek egymástól független termékek és szolgáltatások csoportjaiból tevődnek össze. Ilyen szokatlan esetekben a belső szegmensadatok nem felelnek meg a jelen standard előírásainak. Ennek megfelelően a 27. bekezdés b) pontja előírja a gazdálkodó ►**M12** menedzsment legfontosabb tagjai ◄ számára, hogy határozzák meg, hogy a gazdálkodó kockázatai és hozamai jobban függenek-e a termékektől/szolgáltatásoktól vagy a földrajzi elhelyezkedéstől, és hogy válasszák ki az üzleti szegmenseket vagy a földrajzi szegmenseket a szegmensjelentések elsődleges alapjául. A cél a gazdálkodónak a többi gazdálkodóval való ésszerű mértékű összehasonlíthatóságának a biztosítása, a közzétett információk érthetőbbé tétele, valamint az, hogy a befektetőknek, a hitelezőknek és másoknak a termékkel/szolgáltatással kapcsolatos, továbbá a földrajzi elhelyezkedésből adódó kockázatokkal és hozamokkal összefüggő információkra vonatkozó igényei teljesüljenek.

Üzleti és földrajzi szegmensek

31. A külső beszámolási kötelezettség szempontjából a gazdálkodó üzleti és földrajzi szegmenseinek azoknak a szervezeti egységeknek kell lenniük, amelyekre vonatkozóan belső jelentések készülnek az ►**M12** menedzsment legfontosabb tagjai ◄ részére az egység múltbeli teljesítményének értékelése és az erőforrások jövőbeni elosztásáról szóló döntések elősegítése érdekében, kivéve ha 32. bekezdés másként rendelkezik.

32. Ha a gazdálkodó belső szervezeti és vezetési szerkezete, valamint az ►**M12** menedzsment legfontosabb tagjai ◄ felé történő belső pénzügyi jelentési rendszere nem bizonyos termékeken vagy szolgáltatásokon vagy kapcsolódó termékek/szolgáltatások csoportjain, és nem is a földrajzi elhelyezkedésen alapul, a 27. b) bekezdés előírja, hogy a gazdálkodó ►**M12** menedzsment legfontosabb tagjai ◄ vagy az üzleti szegmenseket vagy a földrajzi szegmenseket válasszák a gazdálkodó elsődleges szegmensjelentési formájaként a gazdálkodó kockázatainak és megtérüléseinek elsődleges forrására vonatkozó elemzésük alapján, a másikat pedig másodlagos beszámolási formájaként válasszák. Ebben az esetben a gazdálkodó ►**M12** menedzsment legfontosabb tagjai ◄ a külső jelentési kötelezettség szempontjából üzleti szegmenseit és földrajzi szegmenseit inkább a jelen standard 9. bekezdésében foglalt meghatározásokban említett tényezők alapján kell meghatározniuk, mint az ►**M12** menedzsment legfontosabb tagjai ◄ felé történő belső pénzügyi kimutatások rendszere alapján, az alábbiakkal összhangban:

a) ha az ►**M12** menedzsment legfontosabb tagjai ◄ készülő belső jelentési rendszer keretében bemutatott egy vagy több szegmens a 9. bekezdésben foglalt meghatározásokban említett tényezők alapján üzleti szegmensnek vagy földrajzi szegmensnek minősül, a többi pedig nem ilyen, az alábbi b) albekezdés csak azokra a belső szegmensekre alkalmazandó, amelyek nem felelnek meg a 9. bekezdésben foglalt fogalmaknak (azaz a fogalomnak megfelelő belső jelentési szegmenst nem kell tovább szegmentálni);

▼B

b) azoknál az ►M12 menedzsment legfontosabb tagjai ◄ készülő belső jelentésekben szereplő szegmenseknél, amelyek nem felelnek meg a 9. bekezdésben foglalt meghatározásoknak, a gazdálkodó vezetésének a belső jelentésekben használt szegmensek közül a következő alacsonyabb szintet kell figyelembe vennie, amely az információkat a 9. bekezdésben foglalt meghatározások szerinti termékek és szolgáltatások szempontjából vagy földrajzi szempontból közli; és

c) ha ez az alacsonyabb szintű, a belső jelentési rendszerben kimutatott szegmens megfelel az üzleti szegmens vagy a földrajzi szegmens meghatározásának a 9. bekezdésben foglalt tényezők alapján, a 34. és 35. bekezdésben foglalt, a bemutatandó szegmensek meghatározására vonatkozó kritériumokat erre a szegmensre kell alkalmazni.

►M12 33. E standard alapján a legtöbb gazdálkodó egység olyan szervezeti egységekként azonosítja üzleti és földrajzi szegmenseit, amelyekre vonatkozóan a menedzsment legfontosabb tagjainak vagy a rangidős operatív döntéshozónak jelent információkat, amely egyes esetekben lehet emberek csoportja is, az egyes egységek múltbeli teljesítménye értékelésének és az erőforrások jövőbeni elosztásáról szóló döntések meghozatalának elősegítése érdekében. ◄ Ha a gazdálkodónak a 32. bekezdést kell alkalmaznia – mivel belső szegmenseit nem a termékek/szolgáltatások szempontjából vagy földrajzi szempontból határozta meg –, akkor a belső szegmentálás következő alacsonyabb szintjét veszi figyelembe, amely az információkról inkább a termékek és szolgáltatások szempontjából vagy földrajzi szempontból számol be ahelyett, hogy csak a külső jelentési kötelezettség miatt hozna létre szegmenseket. Azt a szemléletet, amely a gazdálkodó szervezeti és vezetési szerkezetét, valamint annak belső pénzügyi jelentési rendszerét veszi figyelembe a gazdálkodó üzleti és földrajzi szegmenseinek külső jelentési kötelezettség miatt történő megállapítására néha „vezetési szemlélet”-nek nevezik; azokat a szervezeti alkotórészeket pedig, amelyekre a belső rendszerben nyújtanak információkat, néha „működési szegmensek”-nek hívják.

Bemutatandó szegmensek

34. A belső jelentési rendszerben szereplő két vagy több, lényegében hasonló üzleti vagy földrajzi szegmens egyetlen üzleti szegmenssé vagy földrajzi szegmenssé vonható össze. Két vagy több üzleti vagy földrajzi szegmens csak akkor lényegében hasonló, ha:

a) hosszú távon hasonló pénzügyi teljesítményt nyújt; és

b) a 9. bekezdésben foglalt megfelelő meghatározás szerinti tényezők mindegyikének szempontjából hasonló.

35. Az üzleti vagy földrajzi szegmenst bemutatandó szegmensként kell meghatározni, ha bevételének többsége külső vevőknek történő értékesítésből származik és:

a) a külső vevőknek történő értékesítésből és az egyéb szegmensekkel folytatott tranzakciókból származó bevétele az összes szegmens külső és belső tranzakciókból származó összbevételének legalább 10 százalékát teszi ki; vagy

b) szegmenseredménye – akár nyeresége, akár vesztesége – legalább 10 százalékát teszi ki az összes nyereséges szegmens összevont eredményének vagy az összes veszteséges szegmens összevont eredményének, a kettő közül a nagyobb abszolút összegűt véve alapul; vagy

c) eszközei az összes szegmenseszközei összértékének legalább 10 százalékát teszi ki.

36. Ha egy belső jelentésekben szereplő szegmens a 35. bekezdésben említett mindegyik küszöbérték alatt marad:

a) az adott szegmens nagysága ellenére bemutatandó szegmensként jelölhető meg;

b) ha nagysága ellenére nem jelölik meg bemutatandó szegmensként, az adott szegmenst egy külön bemutatandó szegmenssé össze lehet vonni egy vagy több egyéb olyan hasonló belső jelentési szegmenssel együtt, amely(ek) szintén a 35. bekezdésben foglalt összes küszöbérték alatt van(nak) (két vagy több üzleti vagy földrajzi szegmens akkor számít hasonlónak, ha a 9. bekezdés megfelelő meghatározásában foglalt tényezők többségére nézve hasonló); és

c) ha az adott szegmenst elkülönülten vagy összevontan nem mutatják be, azt felosztatlan egyeztető tételként kell szerepeltetni.

37. Ha a bemutatandó szegmenseknek tulajdonítható külső összbevétel az összes konszolidált vagy egyedi gazdálkodói bevétel 75 százalékát nem éri el, további szegmenseket kell bemutatandó szegmensként azonosítani

▼B

akkor is, ha nem felelnek meg a 35. bekezdésben foglalt 10 százalékos küszöbértéknek, amíg a konszolidált vagy egyedi gazdálkodói bevétel legalább 75 százaléka nem kerül a bemutatandó szegmensekhez.

38. A jelen standardban foglalt 10 százalékos küszöbértékeknek nem céljuk, hogy útmutatásul szolgáljanak a pénzügyi jelentés bármely aspektusa tekintetében a lényegesség meghatározásához, csupán az üzleti és földrajzi bemutatandó szegmensek azonosítását segítik elő.

39. Azáltal, hogy a bemutatandó szegmensek körét leszűkíti azokra, amelyek bevételük többségét külső vevőknek történt értékesítésből nyerik, a jelen standard nem írja elő a vertikálisan integrált tevékenységek különböző szintjeinek elkülönült üzleti szegmensként való azonosítását. Ugyanakkor néhány iparágban a jelenlegi gyakorlat az, hogy bizonyos vertikálisan integrált tevékenységekről külön üzleti szegmensként számolnak be akkor is, ha azok nem generálnak jelentős külső értékesítési bevételt. Például sok nemzetközi olajvállalat a felfelé irányuló (feltárási és kitermelési) tevékenységeiről, valamint a lefelé irányuló (finomítási és marketing) tevékenységeiről külön üzleti szegmensként számol be akkor is, ha a felfelé irányuló termékeinek (a nyersolajnak) a többsége vagy teljessége belsőleg a gazdálkodó finomítási tevékenységeinek kerül átadásra.

40. A jelen standard csak javasolja, de nem írja elő, hogy a vertikálisan integrált tevékenységekről önkéntesen külön szegmensként számoljanak be, a megfelelő, a 75. bekezdésben előírt, a szegmensek közötti átadások árazási alapjára vonatkozó közzétételt is tartalmazó bemutatással kiegészítve.

41. Ha egy gazdálkodó belső jelentési rendszere a vertikálisan integrált tevékenységeket külön szegmensként kezeli, és a gazdálkodó úgy dönt, hogy külső beszámolóiban üzleti szegmensként nem számol be ezekről, a külső bemutatandó üzleti szegmensek meghatározásakor az értékesítő szegmenst a vevő szegmens(ek) közé kell bevonni, kivéve ha erre nincs megfelelő alap, mely esetben az értékesítő szegmens felosztatlan egyeztető tételként szerepelne.

42. Egy olyan szegmenst, amelyet a közvetlenül megelőző időszakban bemutatandó szegmensként azonosítottak, mivel teljesítette a megfelelő 10 százalékos küszöbértékeket, továbbra is bemutatandó szegmensként kell kezelni a tárgyidőszakban annak ellenére, hogy bevétele, eredménye és eszközei már nem haladják meg a 10 százalékos küszöbértékeket, ha a gazdálkodó vezetése úgy ítéli meg, hogy a szegmens továbbra is jelentős.

43. Ha egy szegmenst azért határoznak meg bemutatandó szegmensként a tárgyidőszakban, mert teljesíti a megfelelő 10 százalékos küszöbértékeket, az előző időszakra vonatkozó, összehasonlítási célból bemutatott szegmensadatokat újra meg kell állapítani úgy, hogy az új bemutatandó szegmens külön szegmensként szerepeljen azokban akkor is, ha az adott szegmens az előző időszakban nem elégítette ki a 10 százalékos küszöbértékeket, kivéve ha ez nem kivitelezhető.

A SZEGMENS SZÁMVITELI POLITIKA

44. A szegmensinformációkat a konszolidált csoport vagy a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak elkészítésére és bemutatására elfogadott számviteli politikával összhangban kell elkészíteni.

45. Feltételezhetőleg a gazdálkodó igazgatói és vezetése által a konszolidált vagy a gazdálkodószintű pénzügyi kimutatások elkészítése során alkalmazásra kiválasztott számviteli politika az, amelyet az igazgatók és a vezetés a külső jelentési célokra a legmegfelelőbbnek ítélt. Mivel a szegmensinformációk célja, hogy segítsenek a pénzügyi kimutatások felhasználóinak jobban megismerni és tájékozottabban megítélni a gazdálkodó egészét, a jelen standard a szegmensinformációk elkészítése során az igazgatók és a vezetés által választott számviteli politika alkalmazását írja elő. Ez ugyanakkor nem jelenti azt, hogy a konszolidált vagy az egyedi beszámolóra vonatkozó számviteli politikát úgy kell alkalmazni a bemutatandó szegmensekre, mintha a szegmensek külön önálló jelentési egységek lennének. Egy bizonyos számviteli politikának a gazdálkodó egészére történő alkalmazása során készített részletes kalkuláció a szegmensekhez rendelhető, ha ennek ésszerű alapja van. A nyugdíjkalkulációk például gyakran a gazdálkodó egészére készülnek, a gazdálkodó egészére vonatkozó adatok viszont a szegmensekhez rendelhetők a szegmensekre vonatkozó fizetési és demográfiai adatok alapján.

46. A jelen standard nem tiltja meg olyan további szegmensinformációk közlését, amelyek nem a konszolidált vagy gazdálkodószintű pénzügyi kimutatásokra elfogadott számviteli politika alapján készülnek, feltéve hogy a) a szegmenseknek juttatott erőforrásokra és a szegmensek teljesítményének felmérésére vonatkozó döntések elősegítése céljából nyújtják

▼B

ezen információkat a belső jelentésekben az ►M12 menedzsment legfontosabb tagjai ◄ számára, és b) az ezen további információk értékelésének alapját egyértelműen ismertetik.

47. A két vagy több szegmens által közösen használt eszközöket akkor – és csakis akkor – kell a szegmenshez rendelni, ha a kapcsolódó bevételeket és ráfordításokat szintén ezekhez a szegmensekhez rendelik.

48. Az eszköz, kötelezettség, bevétel és ráfordítás tételek szegmensekhez történő rendelésének módja olyan tényezőktől függ, mint az ilyen tételek jellege, a szegmens által folytatott tevékenységek, valamint az adott szegmens relatív önállósága. Nem lehetséges vagy nem megfelelő a felosztáshoz egyetlen olyan alapot meghatározni, amelyet valamennyi gazdálkodónak alkalmaznia kell. Az együttesen két vagy több szegmenshez kapcsolódó eszköz, kötelezettség, bevétel és ráfordítás tételek felosztását akkor sem célszerű erőltetni, ha az egyetlen felosztási alap önkényes vagy nehezen érthető. Ugyanakkor a szegmensbevételek, szegmensráfordítások, szegmenseszközök és szegmenskötelezettségek fogalmának meghatározásai kölcsönösen összefüggenek, és az ezekből származó felosztásoknak következetesnek kell lenniük. Ezért a közösen használt eszközöket akkor – és csakis akkor – kell a szegmenshez rendelni, ha a kapcsolódó bevételeiket és ráfordításaikat szintén ezekhez a szegmensekhez rendelik. Például egy eszközt akkor – és csakis akkor – mutatnak ki a szegmenseszközök között, ha a kapcsolódó értékcsökkenést vagy amortizációt a szegmenseredmény mérése során levonják.

KÖZZÉTÉTEL

49. Az 50–67. bekezdés határozza meg a gazdálkodó elsődleges szegmens jelentésére a bemutatandó szegmensekre vonatkozóan előírt közzétételeket. A 68–72. bekezdés határozza meg a gazdálkodó másodlagos szegmens jelentésére a bemutatandó szegmensekre vonatkozóan előírt közzétételeket. A gazdálkodók számára javasolt, hogy az 50–67. bekezdésben meghatározott elsődleges szegmensközzétételek mindegyikét megadják minden egyes másodlagos bemutatandó szegmensre vonatkozóan, bár a 68–72. bekezdés lényegesen kevesebb közzétételt ír elő a másodlagos szegmensjelentésre vonatkozóan. A 74–83. bekezdés számos egyéb szegmensekkel kapcsolatos közzétételi kérdéssel foglalkozik. A B. melléklet szemlélteti ezen közzétételi előírások alkalmazását.

Elsődleges jelentésforma

50. Az 51–67. bekezdésben foglalt közzétételi követelményeket minden egyes, a gazdálkodó elsődleges jelentési formáján alapuló bemutatandó szegmensre vonatkozóan alkalmazni kell.

51. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmensbevételt. A külső vevőknek történő értékesítésből és a többi szegmenssel folytatott tranzakciókból származó szegmensbevételeket elkülönítetten kell kimutatni.

52. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmenseredményt.

53. Ha egy gazdálkodó a szegmens ►M5 nyereség vagy veszteség ◄, vagy a szegmens nyereségességének a szegmenseredménytől eltérő egyéb értékét önkényes felosztás nélkül ki tudja számítani, javasolt az ilyen összeg(ek)nek a szegmenseredményen túl történő szerepeltetése, a megfelelő bemutatással együtt. Ha ezt az összeget nem a konszolidált vagy a gazdálkodószintű pénzügyi kimutatásokra elfogadott számviteli politika alapján számítják ki, a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban egyértelműen bemutatásra kerül a számítás alapja.

54. A szegmens teljesítményének mérésére alkalmas, az eredménykimutatásban a szegmenseredmény felett szereplő tétel például a bruttó árrés. A szegmens teljesítményének mérésére alkalmas, az eredménykimutatásban a szegmenseredmény alatt szereplő tételek például a szokásos vállalkozási nyereség vagy veszteség (adózás előtti vagy adózott) és a ►M5 nyereség vagy veszteség ◄.

55. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmenseszközök könyv szerinti összértékét.

56. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmenskötelezettségeket.

57. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a tárgyidőszak alatt felmerült, a várhatóan egynél több időszak alatt felhasználandó szegmenseszközök (ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak) beszerzésével kapcsolatos összes ráfordítást. Bár erre néhány esetben tőke növekményként vagy tőke kiadásként hivatkoznak, az ezen alapelv által megkívánt értékelésnek elhatárolás alapúnak, nem pedig pénzforgalmi alapúnak kell lennie.

▼B

58. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmenseredményben a szegmenseszközök értékcsökkenésére és amortizációjára elszámolt költség teljes összegét.

59. A gazdálkodó számára javasolt, de nem előírás a szegmensbevételek és a szegmensráfordítások azon tételeinek jellegét és összegét közzétenni, amelyek nagysága, jellege és gyakorisága olyan, hogy azok közzététele szükséges valamennyi bemutatandó szegmens tárgyidőszaki teljesítményének a magyarázatához.

▼M5

60. Az IAS 1 előírja, hogy amennyiben a bevétel és ráfordítás tételek lényegesek, azok jellegét és összegét elkülönülten kell közzétenni. Az IAS 1 számos példát ad, ideértve a készletek és az ingatlanok, gépek és berendezések leírásait, az átszervezésekre képzett céltartalékokat, az ingatlanok, gépek és berendezések és hosszú lejáratú befektetések elidegenítéseit, a ►M3 megszűnt tevékenység ◄, a perek rendezéseit, valamint a céltartalékok feloldását. Az 59. bekezdés nem szándékozik az ilyen tételek besorolását vagy az ilyen tételek értékelését megváltoztatni. Az ezen bekezdésben javasolt közzététel ugyanakkor az ilyen tételek jelentőségének közzétételi célból történő megállapításának szintjét az egység szintjéről a szegmens szintjére változtatja.

▼B

61. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmensráfordítások között szereplő, és ezért a szegmenseredmény megállapításakor levont jelentős nem készpénzjellegű ráfordítások teljes összegét az értékcsökkenés és amortizáció kivételével, amelyekre az 58. bekezdés ír elő külön közzétételi követelményeket.

62. Az IAS 7 előírja, hogy a gazdálkodó olyan cash-flow-kimutatást készítsen el, amely külön mutatja be a működési, a befektetési és a finanszírozási tevékenységekből származó cash-flow-tételeket. Az IAS 7 megállapítja, hogy a cash-flow-információnak a minden egyes bemutatandó üzleti és földrajzi szegmensre vonatkozó közzététele releváns a gazdálkodó egészének pénzügyi helyzete, likviditása és pénzáramlásainak megértése szempontjából. Az IAS 7 javasolja az ilyen információ közzétételét. A jelen standard szintén javasolja az IAS 7 standardban javasolt, a szegmensekre vonatkozó cash-flow-információk közzétételét. Ezen kívül javasolja a szegmensbevételek között szereplő, és ezért a szegmenseredmény megállapításakor beszámított jelentős nem készpénz jellegű bevételek közzétételét.

63. Annak a gazdálkodónak, amely az IAS 7-ben javasolt módon, szegmensekre vonatkozó cash-flow-közzétételeket ad meg, nem kell az 58. bekezdés szerint közzétennie az értékcsökkenési és amortizációs ráfordításokat, vagy a 61. bekezdés szerint a nem készpénz jellegű költségeket.

64. >A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a gazdálkodónak a tőkemódszerrel elszámolt társult vállalkozások, közös vállalkozások vagy egyéb befektetések ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ való részesedésének teljes összegét, ha ezen társult vállalkozások valamennyi tevékenysége lényegében az adott szegmenshez tartozó.

65. Bár az előző bekezdés alapján egyetlen összesített összeget kell közzétenni, a tőkemódszerrel elszámolt minden egyes társult vállalkozás, közös vállalkozás vagy egyéb tőkemódszerrel bevont befektetés esetén egyedileg történik annak meghatározása, hogy lényegében minden tevékenységük egy szegmensbe esik-e.

66. Ha a gazdálkodónak a tőkemódszerrel elszámolt társult vállalkozások, közös vállalkozások és egyéb befektetések ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ való teljes részesedését bemutatandó szegmensenként közzéteszik, az ezekbe a társult vállalkozásokba és közös vállalkozásokba történő összes befektetést szintén közzé kell tenni bemutatandó szegmensenként.

67. A gazdálkodónak be kell mutatnia a bemutatandó szegmensekre közzétett információk és a konszolidált vagy gazdálkodószintű pénzügyi kimutatásokban foglalt összesített információk levezetését. A levezetés bemutatásakor a szegmensbevételt a gazdálkodó külső vevőktől származó bevételével (ideértve a szegmensbevételek között nem szereplő, külső vevőktől származó gazdálkodói bevételek összegének közzétételét); a szegmenseredményt a gazdálkodó működési nyereségének vagy veszteségének összehasonlítható összegével, valamint a gazdálkodó ►M5 nyereség vagy veszteség ◄; a szegmenseszközöket a gazdálkodó eszközeivel; a szegmenskötelezettségeket pedig a gazdálkodó kötelezettségeivel kell egyeztetni.

Másodlagos szegmensinformációk

68. Az 50–67. bekezdés meghatározza a gazdálkodó elsődleges szegmensek szerinti jelentése esetében a bemutatandó szegmensekre alkalmazandó közzétételi követelményeket. A 69–72. bekezdés határozza meg a gazdál-

▼B

kodó másodlagos szegmensek szerinti jelentése esetében a bemutatandó szegmensekre alkalmazandó közzétételi követelményeket az alábbiak szerint:

a) ha a gazdálkodó elsődleges jelentési formája az üzleti szegmens, a szükséges másodlagos forma szerinti közzétételi követelményeket a 69. bekezdés határozza meg;

b) ha a gazdálkodó elsődleges jelentési formája az eszközök elhelyezkedésén alapuló földrajzi szegmens (az a hely, ahol a gazdálkodó termékeit előállítja, vagy ahonnan a szolgáltatás nyújtási tevékenységét folytatja), a szükséges másodlagos forma szerinti közzétételi követelményeket a 70. és a 71. bekezdés határozza meg;

c) ha a gazdálkodó elsődleges jelentési alapja a vevők elhelyezkedésén alapuló földrajzi szegmens (az a hely, ahol termékeit értékesíti vagy ahová szolgáltatásait nyújtja), az előírt másodlagos forma szerinti közzétételi követelményeket a 70. és a 72. bekezdés határozza meg.

69. Ha a gazdálkodó elsődleges formája a szegmensinformációk jelentésére az üzleti szegmens, az alábbi adatokat is közölnie kell:

a) a külső vevőktől származó szegmensbevételt földrajzi területenként a vevők földrajzi elhelyezkedése szerint, minden olyan földrajzi szegmensre, amelynek külső vevőknek történő eladásból származó bevétele az összes külső vevőtől származó értékesítési összbevétel legalább 10 százalékát teszi ki;

b) a szegmenseszközök könyv szerinti összértékét az eszközök földrajzi elhelyezkedése szerint minden olyan földrajzi szegmensre, amelynek szegmenseszközei az összes földrajzi szegmens összes eszközének legalább 10 százalékát teszik ki; és

c) a tárgyidőszak alatt felmerült, a várhatóan egynél több időszak alatt használt szegmenseszközök (ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak) beszerzésére fordított összes ráfordítás az eszközök földrajzi elhelyezkedése szerint, minden olyan földrajzi szegmensre, amelynek szegmenseszközei az összes földrajzi szegmens összes eszközének legalább 10 százalékát teszik ki.

70. Ha a gazdálkodó elsődleges formája a szegmensinformációk jelentésére a földrajzi szegmens (akár az eszközök, akár a vevők elhelyezkedése alapján), az alábbi szegmensinformációkat is be kell mutatnia minden egyes olyan üzleti szegmensre vonatkozóan, amelynek a külső vevőknek történő eladásból származó bevétele az összes külső vevőtől származó értékesítési összbevétel legalább 10 százalékát, vagy amelynek szegmenseszközei az összes üzleti szegmens összes eszközének legalább 10 százalékát teszik ki:

a) külső vevőktől származó szegmensbevétel;

b) a szegmenseszközök könyv szerinti összértéke; és

c) a tárgyidőszak alatt felmerült, a várhatóan egynél több időszak alatt használandó szegmenseszközök (ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak) beszerzésére fordított összes ráfordítás.

71. Ha a gazdálkodó elsődleges formája a szegmensinformációk jelentésére a földrajzi szegmens, amelynek alapja az eszközök elhelyezkedése, és ha a vevők elhelyezkedése eltér eszközeinek elhelyezkedésétől, a gazdálkodónak be kell mutatnia a külső vevőknek történő értékesítésből származó bevételét is minden egyes olyan vevőbázisú földrajzi szegmensre, amelynek külső vevőknek történő értékesítésből származó összbevétele az összes külső vevőnek történő értékesítésből származó összbevétel legalább 10 százalékát teszi ki.

72. Ha a gazdálkodó elsődleges formája a szegmensinformációk jelentésére a földrajzi szegmens, amelynek alapja a vevők elhelyezkedése, és ha a gazdálkodó eszközei nem ugyanazokon a földrajzi területeken helyezkednek el, mint vevői, a gazdálkodónak az alábbi szegmensinformációkat is meg kell adnia minden egyes olyan eszközalapú földrajzi szegmensre, amelynek külső vevőknek történő értékesítésből származó bevétele vagy szegmenseszközei értéke a kapcsolódó konszolidált vagy gazdálkodószintű összértékek legalább 10 százalékát teszik) ki:

a) a szegmenseszközök könyv szerinti összértéke az eszközök földrajzi elhelyezkedése szerint; és

b) a tárgyidőszak alatt felmerült, a várhatóan egynél több időszak alatt használandó szegmenseszközök (ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak) beszerzésére fordított összes ráfordítás az eszközök elhelyezkedése szerint.

▼B

Szemléltető szegmensközzétételek

73. A jelen standardhoz csatolt B. függelék szemlélteti a jelen standardban előírt, az elsődleges és másodlagos szegmensek szerinti jelentéseknél alkalmazandó közzétételeket.

Egyéb közzétételi kérdések

74. Ha az üzleti vagy földrajzi szegmens, amelyre vonatkozóan az ►**M12** menedzsment legfontosabb tagjai ◄ a belső jelentésekben információt kapnak, nem minősül bemutatandó szegmensnek, mivel bevételének többsége a többi szegmensnek történő értékesítéséből származik, viszont ennek ellenére külső vevőknek történő értékesítésből származó bevétele a külső vevőknek történő értékesítésből származó összbevétel legalább 10 százalékát teszi ki, a gazdálkodónak közzé kell tennie ezt a tényt, továbbá a) a külső vevőknek történő értékesítésből és b) az egyéb szegmenseknek történő belső értékesítésből származó bevétel összegeit.

75. A többi szegmenssel folytatott tranzakciókból származó szegmensbevételek értékelésekor és bemutatásakor a szegmensek közötti átadásokat azon az alapon kell értékelni, amelyet a gazdálkodó az ezen átadások árazására ténylegesen használt. A szegmensek közötti átadások árazásának alapját és annak bármilyen változását a pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni.

76. Közzé kell tenni a szegmensek szerinti jelentésre elfogadott számviteli politika azon változásait, amelyek jelentősen befolyásolják a szegmensinformációkat, és az összehasonlítási célból bemutatott előző időszaki szegmensinformációkat újra meg kell állapítani, kivéve ha ez nem kivitelezhető. Ezen közzétételnek tartalmaznia kell a változás jellegének leírását, a változás okait, azt a tényt, hogy az összehasonlító információkat újra megállapították vagy azt, hogy ez nem kivitelezhető, valamint a változás pénzügyi hatását, ha az ésszerűen meghatározható. Ha egy gazdálkodó megváltoztatja szegmensei azonosításának módját, és nem határozza meg újra az előző időszakra vonatkozó szegmensinformációkat az új rendszer alapján, mivel ez nem kivitelezhető, a gazdálkodónak összehasonlítási célból be kell mutatnia a szegmensadatokat mind a régi, mind az új szegmentálási alapra vonatkozóan abban az évben, amelyben szegmensei azonosítását megváltoztatja.

▼M5

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

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

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

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

továbbá

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

▼B

79. A számviteli politika néhány változása kifejezetten a szegmensek szerinti jelentésre vonatkozik. Ide tartoznak például a szegmensek azonosításának változásai, valamint a bevételek és ráfordítások szegmensekhez való hozzárendelésében bekövetkezett változások. Az ilyen változásoknak jelentős hatása lehet a bemutatott szegmensinformációkra, ezek azonban nem változtatják meg a gazdálkodóra bemutatott összesített pénzügyi információkat. Annak érdekében, hogy a felhasználók megértsék a változásokat, és fel tudják mérni a tendenciákat, az előző időszakra vonatkozó, a pénzügyi kimutatásokban összehasonlítási célból megadott szegmensinformációkat – ha kivitelezhető – újra meghatározzák úgy, hogy azok az új számviteli politikát tükrözzék.

80. A 75. bekezdés előírja, hogy a szegmensek szerinti jelentési célra a szegmensek közötti átadások azon az alapon kell értékelésre kerüljenek, amelyet a gazdálkodó ténylegesen használt az ilyen átadások árazására.

▼B

Amennyiben a gazdálkodó megváltoztatja a szegmensek közötti átadások árazására ténylegesen használt módszert, ez nem minősül a számviteli politika olyan megváltoztatásának, amely esetben az előző időszakra vonatkozó szegmensadatokat a 76. bekezdés értelmében újra meg kellene állapítani. A 75. bekezdés azonban előírja ezen változás közzétételét.

81. A gazdálkodónak fel kell tüntetnie a valamennyi üzleti szegmensben foglalt termékek és szolgáltatások típusait, valamint valamennyi – akár elsődleges, akár másodlagos – földrajzi szegmensének összetételét, amennyiben ezt a pénzügyi kimutatásokban vagy a pénzügyi beszámolóban máshol egyébként nem teszi közzé.

82. Az olyan tényezőknek egy üzleti szegmensre gyakorolt hatásának felmérése érdekében, mint a keresleteltolódás, az erőforrások árában vagy egyéb termelési tényezőkben bekövetkező változások, valamint az alternatív termékek és eljárások, ismerni kell az adott szegmens által folytatott tevékenységeket. Hasonlóképpen fontos ismerni a földrajzi szegmens összetételét a gazdasági és politikai környezet változásainak a földrajzi szegmens kockázataira és megtérülési rátáira gyakorolt hatásának felméréséhez.

83. A korábban bemutatott szegmensek, amelyek már nem felelnek meg a mennyiségi küszöbértékeknek, nem kerülnek elkülönítetten bemutatásra. Ezek alatta maradhatnak a küszöbértékeknek például amiatt, hogy csökken a kereslet, vagy megváltozik a vezetési stratégia, vagy amiatt, hogy az adott szegmens tevékenységeinek egy részét eladták vagy más szegmensekkel vonták össze. Annak magyarázata, hogy egy korábban bemutatandó szegmens már miért nem kerül bemutatásra, szintén hasznos lehet a hanyatló piacokkal kapcsolatos várakozásoknak és a gazdálkodói stratégia változásainak a megerősítésében.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

84. A jelen Nemzetközi Számviteli Sstandard az 1998. július 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó a jelen standardot alkalmazza az eredeti IAS 14 helyett az 1998. július 1. előtt kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra, a gazdálkodónak ezt a tényt közzé kell tennie. Ha a pénzügyi kimutatások összehasonlító információkat tartalmaznak a hatálybalépés napját vagy a jelen standard korábbi önkéntes alkalmazását megelőző időszakokra vonatkozóan, az abban foglalt szegmensadatoknak a jelen standard rendelkezéseivel összhangban tett újbóli megállapítása szükséges, kivéve ha ez nem kivitelezhető, mely esetben a gazdálkodónak ezt a tényt kell közzétennie.

▼M5

IAS 16 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Ingatlanok, gépek és berendezések

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–5
Fogalmak	6
Megjelenítés	7–14
Kezdeti költségek	11
Későbbi költségek	12–14
Értékelés a megjelenítéskor	15–28
A bekerülési érték összetevői	16–22
A bekerülési érték meghatározása	23–28
Értékelés a megjelenítés után	29–66
A bekerülési érték modell	30
Az átértékelési modell	31–42
Értékcsökkenési leírás	43–62
Az értékcsökkenthető összeg és az értékcsökkentési időszak	50–59
Az értékcsökkentés módszere	60–62

▼M5

Értékvesztés	63–64
Kompenzált értékvesztés	65–66
Kivezetés	67–72
Közzététel	73–79
Átmeneti rendelkezések	80
Hatálybalépés napja	81
Egyéb kiadványok visszavonása	82–83

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

CÉL

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

HATÓKÖR

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

▼M10

3. Ez a standard nem vonatkozik:

   a) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített ingatlanokra, gépekre és berendezésekre;

   b) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó biológiai eszközökre (lásd IAS 41 *Mezőgazdaság*);

   c) a feltárási és felmérési eszközök megjelenítésére és értékelésére (lásd IFRS 6 *Az ásványkincsek feltárása és felmérése*); vagy

   d) az ásványokhoz kapcsolódó jogokra és ásványi tartalékokra (pl. kőolaj, földgáz és hasonló, nem megújuló természeti erőforrások).

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

▼M5

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

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

FOGALMAK

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

▼M5

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.

▼M6

A bekerülési érték valamely eszköz megszerzéséért kifizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege, vagy az adott egyéb ellenérték valós értéke az eszköz megszerzésének vagy létrehozásának az időpontjában, vagy, amikor alkalmazható, az az összeg, ami az adott eszközhöz a kezdeti megjelenítésekor az egyéb IFRS-ek, pl. az IFRS 2 Részvényalapú kifizetés standard alapján rendelnek hozzá.

▼M5

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

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

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

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

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

Az ingatlanok, gépek és berendezések olyan tárgyi eszközök:

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

és

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

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

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

A hasznos élettartam:

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

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

MEGJELENÍTÉS

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

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

és

(b) ***annak bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.***

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

9. A jelen standard nem írja elő a megjelenítésnél felhasználandó egységet, azaz hogy mi számít az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének. Ily módon megítélés kérdése, hogy az egység hogyan alkalmazza a kezdeti megjelenítési kritériumot saját körülményeire. Helyénvaló lehet az

▼M5

egyenként nem jelentős értékű tételeket (pl. öntőformák, szerszámok, prés-szerszámok) összevonni és a kritériumot az összevont értékre alkalmazni.

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

Kezdeti költségek

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

Későbbi költségek

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

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

14. Előfordulhat, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele (pl. repülőgép) további működtetésének feltétele a rendszeres jelentős hiba ellenőrzések elvégzése, attól függetlenül, hogy alkatrész csere is történike. 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.***

▼M5

A bekerülési érték összetevői

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

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

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

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

17. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségelemekre:

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

(b) a helyszín előkészítésének költsége;

(c) előzetes helyreszállítási és mozgatási költségek;

(d) üzembe helyezés és összeszerelés költségei;

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

továbbá

(f) a szakértői díjak.

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

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

(a) egy új létesítmény megnyitásának költségei;

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

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

továbbá

(d) igazgatási és egyéb általános költségek.

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

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

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

valamint

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

21. Egyes tevékenységek kapcsolódhatnak az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele létrehozásához vagy továbbfejlesztéséhez, de nem szükségesek ahhoz, hogy a tétel a vezetés által tervezett működésre alkalmas helyre és állapotba kerüljön. Ilyen melléktevékenység történhet a létrehozási és fejlesztési tevékenységek előtt vagy alatt. Például az épület alatti telek autóparkolóként kerülhet felhasználásra az építés megkezdéséig. Mivel az ilyen melléktevékenységek nem ahhoz szükségesek, hogy az eszköz a vezetés által tervezett működésre alkalmas helyre és állapotba

▼M5

kerüljön, a melléktevékenységek bevételét és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal a nyereségben vagy veszteségben számolják el, a megfelelő bevétel és költség besorolás szerint.

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

A bekerülési érték meghatározása

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

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

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

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

vagy

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

és

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

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

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

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

▼M5

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

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

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

A bekerülési érték modell

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

Az átértékelési modell

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) telek;

(b) telek és épületek;

(c) gépek;

(d) hajók;

▼M5

(e) repülőgépek;

(f) gépjárművek;

(g) bútorok és szerelvények;

és

(h) irodai berendezések.

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

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

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

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

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

Értékcsökkenési leírás

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

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

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

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

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

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

49. Az adott időszakra vonatkozó értékcsökkenés általában a nyereségben vagy veszteségben kerül megjelenítésre. Ugyanakkor egyes esetekben az eszközben foglalt jövőbeni gazdasági hasznokat egy más eszköz előállí-

▼M5

tása nyeli el. Ilyen esetben az értékcsökkenési leírás a másik eszköz bekerülési értékének részét képezi és annak könyv szerinti értékében foglaltatik benne. Például a gyártógépek és berendezések értékcsökkenése a készletek átalakítási költségeiben jelenik meg (ld. IAS 2 *Készletek*). Hasonlóképpen a fejlesztési célokra használt ingatlanok, gépek és berendezések értékcsökkenése részét képezheti egy olyan immateriális eszköz bekerülési értékének, amely az IAS 38 *Immateriális javak* standard alapján kerül kimutatásra.

Az értékcsökkenthető összeg és az értékcsökkentési időszak

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

és

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

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

58. A telek és az épületek elkülöníthető eszközök és számviteli szempontból elkülönítetten kerülnek kezelésre még akkor is, ha beszerzésükre együttesen került sor. Néhány kivétellel, pl. a föld feltöltésre használt kőbányák és más területek, a telek hasznos élettartama korlátlan, s emiatt nem kerül

▼M5

értékcsökkentésre. Az épületek hasznos élettartama korlátozott, ezért ezek értékcsökkenthető eszközök. Azon telek értéknövekedése, amelyen az épület áll, nincs hatással az épület értékcsökkentésének alapján képező összeg meghatározására.

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

Az értékcsökkentés módszere

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

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

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

Értékvesztés

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

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

Kompenzált értékvesztés

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

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

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

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

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

továbbá

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

▼M5

KIVEZETÉS

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

(a) ***az eszköz elidegenítésekor;***

vagy

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

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

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

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

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

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

KÖZZÉTÉTEL

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

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

(b) ***az alkalmazott értékcsökkentési módszereket;***

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

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

valamint

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

(i) ***a növekedéseket;***

(ii) ***az elidegenítéseket;***

(iii) ***az üzleti kombinációk keretében történt megszerzéseket;***

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

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

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

(vii) ***az értékcsökkenést;***

▼M5

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

valamint

(ix) ***az egyéb változásokat.***

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

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

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

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

valamint

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

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

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

továbbá

(b) a halmozott értékcsökkenést az időszak végén.

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

(a) maradványértékek;

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

(c) hasznos élettartamok;

és

(d) értékcsökkentési módszerek.

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

(a) ***az átértékelés tényleges időpontját;***

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

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

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

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

valamint

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

▼M5

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

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

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

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

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

és

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

Ezért az egységek számára javasolt a fenti összegek közzététele.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

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

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

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

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

továbbá

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

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

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

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

Az IFRS 24. bekezdésének módosított szövege a következő:

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

…

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

…

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

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

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

A3. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

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

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

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

…

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

…

Belső információ-források

…

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

és

▼M5

…

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

…

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

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

…

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

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

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

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

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

…

Belső információ-források

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

továbbá

…

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

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

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

Bevezetés

A 7. bekezdés törlésre kerül.

Standard

A 7. bekezdésbe a következő új definíció kerül be:

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

A 7. bekezdésben a következő meghatározások módosulnak:

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

▼M5

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

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

A hasznos élettartam:

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

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

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

Megjelenítés és értékelés

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

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

és

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

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

Bekerült egy új 18A bekezdés:

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

A 24. bekezdés módosított szövege a következő:

24. Az immateriális eszköz bekerülési értéke tartalmazza:

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

valamint

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

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

24A. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

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

továbbá

(b) a szakértői díjak.

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

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

▼M5

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

továbbá

(c) igazgatási és egyéb általános költségek.

24C. Az egyes költségeknek az immateriális eszköz könyv szerinti értékében történő elszámolása addig tart, amíg az olyan állapotba nem kerül, amely lehetővé teszi a vezetés által előírt módon történő működtetést. Ily módon az eszköz használata során felmerült költségek már nem képezik részét a nyilvántartási értéknek. Például az alábbi költségek nem képezik részét az immateriális eszköz könyv szerinti értékének:

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

valamint

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

24D. Egyes tevékenységek kapcsolódhatnak az immateriális eszköz kifejlesztéséhez, de nem szükségesek ahhoz, hogy az eszköz a vezetés által tervezett működésre alkalmas állapotba kerüljön. Ilyen melléktevékenység történhet a fejlesztési tevékenységek előtt vagy alatt. Mivel az ilyen melléktevékenységek nem ahhoz szükségesek, hogy az eszköz a vezetés által meghatározott módon történő működéshez megfelelő állapotba kerüljön, a melléktevékenységek bevételét és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal a nyereségben vagy veszteségben számolják el, a megfelelő bevétel és költség besorolás szerint.

A 34. bekezdés módosított szövege a következő:

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

A következő új 34A és 34B bekezdések kerülnek a szövegbe:

34A. Az egységnek annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt kell mérlegelnie, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:

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

vagy

(b) az egység tevékenységei ügylettel érintett részének az egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik;

és

(c) az (a) és (b) alpontban leírt eltérés a kicserélt eszközök való értékéhez viszonyítva jelentős.

Annak megítéléséhez, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, az egység tevékenysége adott ügylet által érintett részének egységre jellemző értékének az adózott cash flow-k összegét kell tükröznie. Az elemzés eredménye anélkül is egyértelmű lehet, hogy az egységnek részletes számításokat kellene végeznie.

34B. A 19(b) bekezdés szerint az immateriális eszközként való megjelenítés egyik feltétele az, hogy az adott eszköz bekerülési értéke megbízhatóan meghatározható legyen. Ha nincs összehasonlítható piaci ügylet, az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszköz valós értékére vonatkozó ésszerű becslések tartományában nincsenek jelentős eltérések, vagy (b) ha a tartományon belüli különféle becslések valószínűségeit ésszerű módon meg lehet állapítani, és fel lehet használni a valós

▼M5

érték becsléséhez. Amennyiben az egység képes vagy a kapott, vagy az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan megállapítani, az átadott eszköz valós értékét használják fel bekerülési értékként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke egyértelműbben bizonyított.

A 35. bekezdés törlésre kerül.

Az 54. bekezdés módosított szövege a következő:

54. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke magában foglalja az eszköz vezetés által meghatározott módon történő felhasználását lehetővé tevő, az eszköz létrehozásához, elkészítéséhez és előkészítéséhez közvetlenül kapcsolódó költségeket. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

(a) az immateriális eszköz előállítása közben felhasznált vagy elhasznált anyagok és szolgáltatások költségei;

(b) az immateriális eszköz előállításához kapcsolódó munkavállalói juttatások költségei (ahogy azt az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard meghatározza);

és

(c) egy törvényes jog bejegyzésének díja;

valamint

(d) az immateriális eszköz előállításához felhasznált szabadalmak és engedélyek amortizációja.

Az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard határozza meg a kamatok saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értékének részeként történő megjelenítésének kritériumait.

A 60-62. bekezdések előtti cím törlésre került.

A 60. és 61. bekezdések törlésre kerültek.

A 62. bekezdés törlésre került, és tartalma a 18A bekezdés alá került.

A 63. bekezdést megelőző cím módosított szövege a következő:

A megjelenítést követő értékelés

A 76. és 77. bekezdések módosított szövege a következő:

76. ***Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke nő, az értéktöbbletet közvetlenül a saját tőke részeként kell kimutatni, átértékelési többletként. Ugyanakkor, a növekedést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, amennyiben a felértékelés egy korábbi, a nyereségben vagy veszteségben elszámolt átértékelési csökkenést fordít vissza.***

77. ***Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke csökken, a csökkenést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Ugyanakkor a csökkenést közvetlenül a saját tőkében átértékelési többletként szerepeltetett tétellel szemben kell elszámolni az adott eszközhöz tartozó átértékelési különbözet bármely követel egyenlege értékéig.***

A 79. és 80. bekezdések módosított szövege a következő:

79. ***Az immateriális eszköz értékcsökkenthető értéket szisztematikus alapon kell felosztani a hasznos élettartam során. Van egy megcáfolható feltételezés, hogy az immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg a húsz évet, attól az időponttól számítva, amikor az eszköz a használatbavételre alkalmassá vált. Az amortizációnak akkor kell megkezdődnie, amikor az eszköz a használatbavételre alkalmassá válik. Az amortizációt az eszköz kivezetéskor kell megszüntetni.***

80. Az amortizációt megjelenítése független attól, hogy volt-e növekedés például az eszköz valós értékében vagy megtérülő értékében. Egy immateriális eszköz hasznos élettartamának megállapításakor számos tényezőt figyelembe kell venni, ezen belül:

(a) az eszköznek az egység által történő tervezett felhasználását, és azt, hogy az eszközt egy másik vezetés hatékonyan tudná-e kezelni;

(b) az eszközre vonatkozó jellemző termék-életciklust, és a hasonló módon használt hasonló eszközök hasznos élettartamára vonatkozóan rendelkezésre álló nyilvános információt;

(c) a műszaki, technológiai, kereskedelmi vagy más típusú avulást;

(d) annak az iparágnak a stabilitását, amelyben az eszköz működik, és az eszközből származó termékre vagy szolgáltatásra vonatkozó piaci kereslet változásait;

(e) a meglévő vagy potenciális versenytársak várható lépéseit;

▼M5

(f) az eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok megszerzéséhez szükséges fenntartási ráfordítások szintjét, és az egység képességét és szándékait e szint elérésére;

(g) az eszköz feletti ellenőrzés időtartamát, és az eszköz felhasználására vonatkozó jogi vagy hasonló korlátozásokat, mint például a kapcsolódó lízing szerződések lejárati idejét;

és

(h) azt, hogy az eszköz hasznos élettartama függ-e az egység egyéb eszközeinek hasznos élettartamától.

A 88. és 90. bekezdések módosított szövege a következő:

88. ***Az alkalmazott amortizációs módszernek tükröznie kell azt az ütemezést, ahogyan az egység az eszköz jövőbeni gazdasági hasznait várhatóan megszerzi. Amennyiben ez az ütem megbízhatóan nem határozható meg, a lineáris módszert kell alkalmazni. Az egyes időszakokra meghatározott amortizáció összegét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, kivéve, ha egy másik standard megengedi vagy előírja annak aktiválását más eszköz könyv szerinti értékében.***

89. Számos különböző amortizációs módszer alkalmazható egy eszköz értékcsökkenthető összegének az eszköz hasznos élettartama alatti szisztematikus alapon történő felosztására. E módszerek között van a lineáris módszer, a fokozatosan csökkenő egyenleg módszere és a termelési egységek módszere. Az alkalmazott módszert az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok felhasználásának várható ütemezése alapján kell kiválasztani, és azt valamennyi időszakra vonatkozóan konzisztens módon kell alkalmazni, kivéve, ha a jövőbeni gazdasági hasznok hasznosításának várható ütemezésében változás áll be. Csak ritkán – vagy sohasem – lesz meggyőző bizonyíték az immateriális javak esetében egy olyan amortizációs módszer alátámasztására, amely alacsonyabb összegű halmozott amortizációt eredményezne, mint a lineáris módszer.

90. Az amortizáció általában az eredménykimutatásban kerül megjelenítésre. Ugyanakkor azonban, egyes esetekben az eszközben foglalt jövőbeni gazdasági hasznokat egy másik eszköz előállítása nyeli el. Ilyen esetben az amortizáció összege a másik eszköz bekerülési értékének a részét képezi és annak könyv szerinti értékében foglaltatik benne. Például az olyan immateriális javak amortizációját, amelyek egy gyártási folyamat során kerülnek felhasználásra, a készletek könyv szerinti értéke tartalmazza (ld. IAS 2 *Készletek*).

A 93. bekezdés módosított szövege a következő:

93. Az eszköz maradványértékére vonatkozó becslés egy olyan hasonló eszköz a becslés időpontjában érvényes árak alapján történő elidegenítése során megtérülő összegen alapul, amely elérte hasznos élettartama végét, és olyan feltételek között került működtetésre, amelyek hasonlóak ahhoz, amelyben az adott eszköz felhasználásra kerül. A maradványértéket legalább évente, a pénzügyi év végén felül kell vizsgálni. Az eszköz maradványértékében bekövetkező változást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard alapján a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.

Bekerült egy új 93A bekezdés:

93A. Az immateriális eszköz maradványértéke egyes esetekben elérheti, vagy meghaladhatja az eszköz könyv szerinti értékét. Ha ez az eset áll fenn, az eszközre alkalmazandó amortizáció mértéke nulla addig, amíg a maradványérték a későbbiekben le nem csökken az eszköz könyv szerinti értéke alá.

A 94. és 95. bekezdések módosított szövege a következő:

94. ***Az amortizációs időszakot és az amortizációs módszert legalább évente egyszer, az üzleti év végén felül kell vizsgálni. Ha az eszköz várható hasznos élettartama eltér a korábbi becslésektől, az amortizációs időszakot ennek megfelelően módosítani kell. Amennyiben jelentős módosulás történt az eszközből származó gazdasági hasznok várható ütemében, az amortizációs módszert a változást tükrözően meg kell változtatni. E módosítás eredményét az IAS 8 szerint, a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.***

95. ***Az immateriális eszköz élettartama alatt nyilvánvalóvá válhat, hogy a hasznos élettartamára vonatkozó becslés nem megfelelő. Az értékvesztés miatti veszteség megjelenítése is jelezheti, hogy az amortizációs időszakot módosítani kell.***

A 103. és 104. bekezdések módosított szövege a következő:

▼M5

103. ***Az immateriális jószágot ki kell vezetni:***

(a) ***az eszköz elidegenítésekor;***

vagy

(b) ***ha hasznosításából vagy elidegenítéséből nem várható jövőbeni gazdasági haszon.***

104. ***Az immateriális eszköz kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget az elidegenítésből befolyó nettó bevétel, ha van, valamint az eszköz könyv szerinti értéke közötti különbözetként kell meghatározni. Azt a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni az eszköz kivezetésekor (kivéve, ha az IAS 17 Lízingek standard a visszlízingre vonatkozóan eltérően írja elő). A nyereséget nem lehet árbevételként elszámolni.***

A következő új 104A-104C bekezdések kerülnek beillesztésre:

104A. Az immateriális eszköz elidegenítése számos különböző módon megtörténhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az eszköz elidegenítési időpontjának meghatározásánál az egységnek az IAS 18 *Bevételek* standardban meghatározott, az áruk értékesítéséből származó bevétel megjelenítésére vonatkozó kritériumokat kell alkalmaznia. Az IAS 17 szabályozza az visszlízing formájában megvalósuló elidegenítést.

104B. Amennyiben a 19. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritérium alapján az egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta az immateriális eszköz valamely része cseréjének bekerülési értékét, az egységnek a lecserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. Ha az egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja egy arra utaló jelzésként, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt.

104C. Az immateriális eszköz elidegenítésekor járó ellenértéket kezdetben annak valós értékén kell elszámolni. Ha a fizetés halasztottan történik, a kapott ellenértéket kezdetben a készpénzes árnak megfelelő ellenértéken kell elszámolni. Az ellenérték nominális értéke és készpénzes megfelelő közötti eltérést kamat bevételként kell elszámolni az IAS 18-nak megfelelően, a követelésből származó effektív hozamot tükrözve.

A 105. bekezdés törlésre kerül.

A 106. bekezdés módosított szövege a következő:

106. Az amortizálás nem fejeződik be akkor, amikor az immateriális eszköz már nincs használatban, kivéve, ha az eszköz már teljes mértékben értékcsökkentésre került.

A 107. bekezdésben a „***Összehasonlító információra nincs szükség***” mondat törlésre került.

A 111(e) bekezdés módosított szövege a következő:

(e) ***az immateriális javak megszerzésére vonatkozó elkötelezettségek összegét.***

A 113(a)(iii) bekezdés módosított szövege a következő:

(iii) ***azt a könyv szerinti értéket, amely akkor lett volna kimutatva, ha az átértékelt immateriális javak csoportját a 63. bekezdésben meghatározott javasolt eljárás alapján értékelték volna a megjelenítést követően;***

és

A 113(b) bekezdés a következők szerint módosul, és a következő 113(c) bekezdés kerül beillesztésre:

(b) ***az átértékelési többletnek azt az összegét, amely az időszak elején és végén az immateriális javakra vonatkozik, és az időszak alatt bekövetkezett változásokat, valamint az egyenlegnek a részvénytulajdonosok közötti felosztására vonatkozó bármely korlátozást.***

és

(c) ***azt a módszert és azokat a jelentős feltételezéseket, amelyek alapján meghatározták a valós értéket.***

Bekerült egy új 121A bekezdés:

121A. Az eszközcsere útján megszerzett immateriális javak kezdeti értékelésére vonatkozó 34-34B. bekezdésekben foglalt előírásokat a jövőre nézve csak jövőbeli ügyletekre kell alkalmazni.

A7. A SIC-13 *Közös vezetésű vállalkozások – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai* értelmezés az alábbiak szerint módosul.

▼M5

Az 5. és 6. bekezdések módosított szövege a következő:

5. Az IAS 31 standard 48. bekezdésének a KVV-nak a KVV-ban lévő tőkerészesedésért cserébe adott nem pénzbeli hozzájárulásokra vonatkozó alkalmazásakor, a tulajdonosnak az adott időszak eredménykimutatásában a nyereségnek vagy veszteségnek a más tulajdonosok tőkerészesedésére eső részét kell elszámolnia, kivéve, ha:

   (a) a hozzájárulásként átadott nem pénzbeli eszköz(ök) tulajdonjogával járó jelentős kockázatok és hasznok nem szálltak át a KVV-re;

   vagy

   (b) a nem pénzbeli hozzájáruláson keletkező nyereség vagy veszteség megbízhatóan nem mérhető;

   vagy

   (c) az átadási ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma, ahogy azt az IAS 16 *Ingatlanok, gépek, és berendezések* standard meghatározza.

   Amennyiben az (a), (b) vagy (c) kivételek alkalmazhatók, a nyereség vagy veszteség nem realizáltnak tekintendő, és emiatt nem lehet azt a nyereségben vagy veszteségben, kivéve, ha a 6. bekezdés is alkalmazandó.

6. Amennyiben a KVV-ben való tőkerészesedésen túl a tulajdonos pénzbeli, vagy nem pénzbeli eszközöket is kap, a tranzakción keletkező nyereség vagy veszteség megfelelő részét a tulajdonosnak a nyereségben vagy veszteségben el kell számolnia.

A **hatálybalépés napját** követő bekezdés után, a következő új 14. és 15. bekezdések kerülnek beillesztésre:

14. Az 5. bekezdésben meghatározott, a nem pénzbeli hozzájárulások elszámolására vonatkozó rendelkezések módosításait a jövőre nézve a jövőbeni ügyletekre kell alkalmazni.

15. Az egységnek az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard jelen értelmezésre vonatkozó módosításait a 2005. január 1-jén vagy azt követő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza azt a standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A8. SIC-21 *Nyereségadók – Az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése* értelmezés 3-5. bekezdései az alábbiak szerint módosulnak:

3. A kérdés az, hogy hogyan kell értelmezni a „megtérülés” kifejezést azoknál az eszközöknél, amelyeket nem értékcsökkentenek (nem értékcsökkenthető eszközök) és az IAS 16 31. bekezdése szerint átértékelnek.

4. Ez az értelmezés azokra a befektetési célú ingatlanokra is vonatkozik, amelyek az IAS 40.33 bekezdés szerinti átértékelt értéken vannak nyilvántartva, de nem értékcsökkenthetőnek minősülnének, ha a IAS 16 standardot kellene alkalmazni.

5. Az IAS 16 standard 31. bekezdése szerint a nem értékcsökkenthető eszköz átértékeléséből származó halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés értékelésének azt az adó-következményt kell tükröznie, amely az adott eszköz könyv szerinti értékének az értékesítés során történő érvényesítéséből származna, tekintet nélkül az adott eszköz könyv szerinti értéke megállapításának alapjára. Ennek megfelelően ha az adótörvény olyan adókulcsot határoz meg az adott eszköz értékesítéséből származó adóköteles bevételre, amely eltér az eszköz használatából származó adóköteles bevételre alkalmazandó adókulcstól, akkor az előbbi kulcsot kell alkalmazni a nem értékcsökkenthető eszközhöz tartozó halasztott adókötelezettség vagy -követelés értékelésekor.

A9. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A10. SIC-32 *Immateriális javak - weboldal költségei* értelmezés 9(d) bekezdése az alábbiak szerint módosul:

   (d) a működési szakasz akkor kezdődik, amikor a weboldal fejlesztése befejeződött. Az e szakaszban felmerült ráfordítást költségként kell elszámolni annak felmerülése időpontjában, kivéve, ha az megfelel az IAS 38 19. bekezdésében meghatározott megjelenítési kritériumoknak.

A11. 2002. decemberében a Testület kiadta az IAS 36 *Eszközök értékvesztése*, valamint IAS 38 *Immateriális javak* standardok tervezett módosításaira vonatkozó nyilvános tervezetet. A Testület által az IAS 36-hoz és IAS 38-hoz javasolt módosítások a Testület Üzleti Kombinációk projektje keretében meghozott döntéseihez kapcsolódó változtatásokat tükrözik. Mivel a projekt még folyamatban van, e javasolt változtatásokat a jelen függelékben az IAS 36 és az IAS 38-ra vonatkozóan megadott módosítások még nem tartalmazzák.

▼M5

A12. 2003. júliusában a Testület kiadta az ED 4 *Befektetett eszközök elidegenítése és megszüntetett tevékenységek bemutatása* című dokumentumot, melyben módosításokat javasolt az IAS 38-hoz, és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardhoz. A IAS 38-ra és az IAS 40-re vonatkozóan javasolt ezen változtatásokat a jelen függelék nem tartalmazza.

IAS 17 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Lízingek

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–3
Fogalmak	4–6
A lízingügyletek minősítése	7–19
Lízingügyletek a lízingbevevők pénzügyi kimutatásaiban	20–35
Pénzügyi lízing	20–32
Kezdeti megjelenítés	20–24
Későbbi értékelés	25–32
Operatív lízing	33–35
Lízingügyletek a lízingbeadók pénzügyi kimutatásaiban	36–57
Pénzügyi lízing	36–48
Kezdeti megjelenítés	36–38
Későbbi értékelés	39–48
Operatív lízing	49–57
Visszlízing ügyletek	58–66
Átmeneti rendelkezések	67–68
Hatálybalépés napja	69
Az (1997-ben módosított) IAS 17 visszavonása	70

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben módosított) IAS 17 *Lízingek* standardot és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy a lízingbevevők és lízingbeadók részére előírja a lízingügyletekkel kapcsolatosan alkalmazandó megfelelő számviteli politikát és közzétételt.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot az alábbiak kivételével minden lízingügylet elszámolására alkalmazni kell:***

   (a) ***ásványkincsek, kőolaj-, földgáz és hasonló, nem megújuló erőforrások feltárására vagy hasznosítására vonatkozó lízingszerződések;***

   és

   (b) ***olyan tételekre vonatkozó licencszerződések, mint mozifilmek, videofelvételek, színdarabok, kéziratok, szabadalmak és szerzői jogok.***

   Ugyanakkor a jelen standard nem alkalmazható az értékelés alapjaként az alábbi eszközök esetében:

   (a) ***a lízingbevevő birtokában lévő olyan ingatlan, amelyet befektetési célú ingatlanként számolnak el (ld. IAS 40 Befektetési célú ingatlanok);***

   (b) ***a lízingbeadó által operatív lízing keretében rendelkezésre bocsátott befektetési célú ingatlanok (ld. IAS 40);***

   (c) ***a lízingbevevő által pénzügyi lízing keretében birtokolt biológiai eszközök (ld. IAS 41 Mezőgazdaság);***

   vagy

   (d) ***a lízingbeadó által operatív lízing keretében rendelkezésre bocsátott biológiai eszközök (ld. IAS 41).***

▼M5

3. A jelen standard olyan szerződésekre vonatkozik, amelyek az eszközök használati jogát ruházzák át, még akkor is, ha az ilyen eszközök működtetése vagy karbantartása jelentős szolgáltatások nyújtását követeli meg a lízingbeadótól. Jelen standard nem vonatkozik az olyan szolgáltatási szerződések formájában kötött megállapodásokra, amelyek során az adott eszközök használati joga nem száll át egyik szerződő félről a másikra.

FOGALMAK

4. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

A lízing olyan megállapodás, amelynek keretében a lízingbeadó egy adott összeg megfizetése vagy fizetések sorozata ellenében átadja a lízingbevevőnek azt a jogot, hogy az egy adott eszközt a szerződésben meghatározott ideig használhasson.

A pénzügyi lízing olyan lízing, amely lényegileg az eszköz tuladonlásával járó összes kockázatot és hasznot átadja. A tulajdonjog végül vagy átadásra kerül vagy nem.

Az operatív lízing olyan lízingügylet, amely nem felel meg a pénzügyi lízing követelményeinek.

A fel nem mondható lízing olyan lízingügylet, amely csak a következő okok miatt mondható fel:

(a) ***valamilyen esetleges függő esemény bekövetkezése esetén;***

(b) ***a lízingbeadó engedélyével;***

(c) ***ha a lízingbevevő ugyanazzal a lízingbeadóval ugyanarra, vagy egy azzal egyenértékű eszközre vonatkozóan új lízing megállapodást köt;***

vagy

(d) ***ha a lízingbevevő megfizet egy olyan további összeget, melynek révén a szerződéskötéskor a lízingügylet folytatása ésszerű mértékben biztosnak látszik.***

A lízing kezdete a lízingszerződés megkötésének időpontja, vagy a feleknek a lízing legfontosabb rendelkezéseire vonatkozó elkötelezettségének az időpontja közül a korábbi. Ebben az időpontban:

(a) ***a lízing besorolásra kerül vagy operatív vagy pénzügyi lízingként;***

valamint

(b) ***pénzügyi lízing esetén, meghatározásra kerülnek a lízing futamidejének kezdetén megjelenítendő összegek.***

A lízingfutamidő kezdete az az időpont, amikortól a lízingbevevő jogosult a lízingelt eszköz használatára vonatkozó jogát gyakorolni. Ez a lízing kezdeti megjelenítésének (azaz a lízingből keletkező eszközök, kötelezettségek, bevétel vagy ráfordítások megjelenítésének, amelyik vonatkozik) időpontja.

A lízing futamideje az a fel nem mondható időszak, amelynek során a lízingbevevő szerződött az eszköz lízingelésére, valamint minden további olyan időszak, amelyekre vonatkozóan a lízingbevevő opcióval rendelkezik az eszköz lízingelésének meghosszabbítására további összegek megfizetése mellett vagy anélkül, ha a lízingügylet megkötésekor ésszerűen biztos, hogy a lízingbevevő ezt az opciót gyakorolni fogja.

A minimális lízingfizetések a lízing időtartama alatt a lízingbevevő által fizetendő, vagy tőle követelhető kifizetések, a függő bérleti díjak, a lízingbeadó által kifizetett és neki megtérített szolgáltatási díjak, és adók kivételével, az alábbiakkal együtt:

(a) ***a lízingbevevő esetén a lízingbevevő vagy a vele kapcsolatban álló fél által garantált összegek;***

vagy

(b) ***a lízingbeadó esetén, a lízingbeadó felé az alábbi személyek által garantált maradványérték:***

(i) ***a lízingbevevő;***

(ii) ***a lízingbevevővel kapcsolatban álló fél;***

vagy

(iii) ***a lízingbevevőhöz nem kapcsolódó harmadik személy, aki képes a garanciában meghatározott kötelem teljesítésére.***

Mindazonáltal, ha a lízingbevevőnek olyan áron van opciója az eszköz megvásárlására, amely várhatóan lényegesen alacsonyabb lesz az eszköznek az opció lehívásának időpontjában érvényes valós értékénél, és így a lízing kezdetén ésszerűen biztosnak tűnik, hogy az opciót le

▼M5

fogják hívni, akkor a minimális lízingfizetések a vételi opció lehívásának időpontjáig fizetendő minimális lízingdíjakat és a vételi opció lehívásakor szükséges kifizetést foglalják magukban.

A valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.

A gazdasági élettartam vagy:

(a) *az az időszak, amely alatt egy eszköz egy vagy több használó számára várhatóan gazdaságilag használható;*

vagy

(b) *azoknak a termelési vagy hasonló teljesítményegységeknek a száma, amelyek az eszköz révén egy vagy több használó által várhatóan kinyerhetőek.*

A hasznos élettartam a lízingidőtartam kezdetétől számítva az a becsült hátralévő időszak – mely időszak nem korlátozódik a lízing időtartamára –, amely alatt az eszköz által megtestesített gazdasági hasznokat az egység várhatóan felhasználja.

A garantált maradványérték:

(a) *a lízingbevevő esetében a maradványértéknek az a része, amelyet a lízingbevevő vagy egy lízingbevevővel kapcsolt viszonyban álló fél garantál (a garancia összege minden esetben legfeljebb akkora lehet, mint a kifizetendő összeg);*

valamint

(b) *a lízingbeadó esetében a maradványértéknek az a része, amelyet a lízingbevevő vagy olyan, a lízingbeadótól független harmadik fél garantál, aki pénzügyileg képes a garancia alapján teljesíteni a vállalt kötelemet.*

A nem garantált maradványérték a lízingelt eszköz maradványértékének az a része, amelynek a lízingbeadó által történő realizálása nem biztosított, vagy kizárólag egy, a lízingbeadóval kapcsolatban álló fél által garantált.

Az kezdeti közvetlen költségek olyan többlet költségek, amelyek közvetlenül a lízingszerződés megtárgyalásának és véglegesítésének tulajdoníthatók, kivéve a gyártó vagy kereskedő lízingbeadók ilyen költségeit.

A bruttó lízingfektetés az alábbiak összege:

(a) *a pénzügyi lízing alapján a lízingbeadó számára megfizetendő minimális lízingfizetések,*

valamint

(b) *a lízingbeadó részére átadandó esetleges, nem garantált maradványérték összege.*

A nettó lízingbefektetés a lízingtárgyba történő bruttó befektetés a lízing implicit kamatlábával diszkontálva.

A meg nem szolgált pénzügyi bevétel az alábbi két tétel közötti különbözet:

(a) *a lízingügyletbe történő bruttó befektetés,*

valamint

(b) *a lízingügyletbe történő nettó befektetés.*

A lízing implicit kamatlába az a lízingügylet megkötésekor használt diszkontráta, amelyet ha a (a) minimális lízingfizetésekre, és (b) a nem garantált maradványértékre alkalmaznak, akkor az összesített jelenérték egyenlő lesz (i) a lízingelt eszköz valós értéke és (ii) a lízingbeadónál felmerült kezdeti közvetlen költségek összegével.

A lízingbevevő járulékos kamatlába az a kamatláb, amelyet a lízingbevevőnek egy hasonló lízingért kellene fizetnie, vagy – ha ez nem meghatározható – az a kamatláb, amelyen a lízingügylet megkötésekor a lízingbevevő – hasonló időtartamra és hasonló fedezet mellett – az eszköz megszerzéséhez hitelt tudna felvenni.

A függő bérleti díj a bérleti díjfizetéseknek az a része, amelynek összegét nem határozták meg fixen, hanem olyan tényezőn alapul, amely nem csupán az idő múlásának függvénye (pl. az árbevétel százalékos mértéke, a jövőbeli felhasználás értéke, jövőbeni árindexek, jövőbeni piaci kamatlábak).

5. A lízingszerződés vagy elkötelezettség olyan feltételt is tartalmazhat, mely szerint a lízingrészleteket korrigálni kell a lízingelt ingatlan építési vagy megszerzési költségeiben, vagy valamilyen más költség vagy érték össze-

▼M5

gében - mint pl. általános árszintek, a lízingbeadó lízingügyletre vonatkozóan felmerült finanszírozási költségei - a lízing kezdete és a lízingfutamidő kezdete közötti időszakban bekövetkező változásokkal. Ha van ilyen kikötés, a változások hatását jelen standard alkalmazásakor úgy kell tekinteni, mintha azok a lízing kezdetén merültek volna fel.

6. A lízing meghatározásába beletartoznak azok az eszközök bérletével kapcsolatos szerződések, amelyek olyan rendelkezést tartalmaznak, hogy az előírt feltételek teljesítése után a bérlőnek opciója van az eszköz tulajdonjogának megszerzésére. E szerződések úgy ismertek, mint bérleti-adásvételi szerződések.

A LÍZINGÜGYLETEK MINŐSÍTÉSE

7. A jelen standardban elfogadott lízingminősítési rendszer alapja az, hogy a lízingelt eszköz tulajdonlásával járó kockázatok és hasznok milyen mértékben kerülnek át a lízingbevevőhöz, vagy maradnak a lízingbeadónál. A kockázatok közé tartoznak a kapacitás-kihasználatlanságból vagy műszaki avulásból származó veszteségek, valamint a gazdasági körülmények változásából eredő hozammódosulások lehetősége. A hasznokat képviselheti az eszköz gazdasági élettartama alatt történő nyereséges működésére, valamint értékének növekedéséből vagy maradványérték realizálásából származó nyereségre vonatkozó várakozás.

8. ***Egy lízing akkor minősül pénzügyi lízingnek, ha lényegileg az összes a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadja a lízingbevevőnek. Egy lízing akkor minősül operatív lízingnek, ha nem adja át lényegileg az összes a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot a lízingbevevőnek.***

9. Mivel a lízingbeadó és lízingbevevő közötti ügylet alapja egy lízingszerződés, következetes meghatározásokat helyénvaló alkalmazni. E meghatározásoknak a két fél eltérő körülményeire történő alkalmazása néha azt eredményezheti, hogy ugyanazt a lízinget a lízingbeadó és a lízingbevevő másként minősíti. Ilyen eset állhat fenn pl. amikor a lízingbeadó a lízingbevevőtől független fél által nyújtott maradványértékre vonatkozó garanciából haszonra tesz szert.

10. Az, hogy egy lízing pénzügyi vagy operatív lízing-e, az ügylet tényleges tartalmától, és nem a szerződési formától függ (*). Példák olyan helyzetekre, amelyek a lízing rendszerint pénzügyi lízingként történő minősítéséhez vezetnek:

(a) a lízing futamidejének végéig a tulajdonjog átkerül a lízingbevevőhöz;

(b) a lízingbevevőnek opciója van az eszköz megvásárlására olyan áron, amely az opció lehívhatóvá válásának időpontjában érvényes valós értékhez képest megfelelően alacsony ahhoz, hogy a lízing kezdetekor ésszerűen biztos legyen, hogy az opció lehívásra kerül;

(c) a lízing futamideje lefedi a lízingelt eszköz gazdasági élettartamának jelentős részét, még akkor is, ha a tulajdonjog nem száll át;

(d) a lízing kezdetekor a minimális lízingfizetések jelenértéke lényegében eléri a lízingelt eszköz valós értékét;

valamint

(e) a lízingelt eszköz olyan speciális jellegű eszköz, amelyet jelentősebb változtatás nélkül csak a lízingbevevő tud használni.

11. Azon esetek jellemzői, amelyek önmagukban vagy valamilyen kombinációban szintén ahhoz vezethetnek, hogy egy lízing pénzügyi lízingnek minősül, a következők:

(a) ha a lízingbevevő felmondhatja a lízinget, és a lízingbeadó felmondással kapcsolatos veszteségeit a lízingbevevő viseli;

(b) a maradványérték valós értékének ingadozásaiból származó nyereség vagy veszteség a lízingbevevőt illeti (pl. olyan bérletidíj-visszatérítés formájában, amely a futamidő végén egyenlő lesz az értékesítés bevételének nagy részével);

és

(c) a lízingbevevő egy további időszakra folytathatja a lízinget olyan lízingdíjért, amely lényegesen alacsonyabb a piaci bérleti díjnál.

12. A 10. és 11. bekezdésekben felsorolt példák és jellemzők nem mindig döntőek. Amennyiben egyéb jellemzők alapján egyértelmű, hogy a lízingügylet alapvetően nem adja át a tulajdonlással járó lényegileg összes kockázatot és hasznot, a lízingügylet operatív lízingnek minősül. Ez lehet az eset pl. amikor az eszköz tulajdonjoga a lízingfutamidő végén egy

(*) Ld. még a SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának megítélése* értelmezést.

▼M5

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 lízingügylet minősítése annak kezdetekor történik. Ha a lízingbeadó és a lízingbevevő bármikor úgy döntenek, hogy megváltoztatják a lízing feltételeit – kivéve a lízing meghosszabbításának esetét – oly módon, amelynek eredményeképpen a lízing besorolása a 7 – 12. bekezdésekben felsorolt kritériumok alapján megváltozott volna abban az esetben, ha a megváltozott feltételek már a lízing kezdetekor fennálltak volna, a módosított szerződést annak időtartama alatt új szerződésnek kell tekinteni. A becslésekben bekövetkezett változások ugyanakkor (pl. a lízingelt eszköz gazdasági élettartamára vagy a maradványértékre vonatkozó becslések változásai) vagy a körülmények változásai (például a lízingbevevő szerződésszegése) nem indokolják a lízing új számviteli szempontú minősítését.

14. A telekre és épületekre vonatkozó lízingügyletek ugyanúgy kerülnek minősítésre operatív vagy pénzügyi lízingként, mint más eszközök lízingügyletei. A telek jellemzője azonban, hogy normál körülmények között gazdasági élettartama végtelen, így ha a lízing futamidejének végéig a tulajdonjog várhatóan nem száll át a lízingbevevőre, a lízingbevevő alapvetően nem veszi át a tulajdonlással járó lényegileg összes kockázatot és hasznot, így ilyen esetben a telekre vonatkozó lízingügyletet operatív lízingnek minősül. Az operatív lízingként elszámolt lízingügylet megkötésekor vagy megszerzésekor megfizetett összeg lízingrészlet-előlegnek minősül, amelyet a lízing futamideje alatt amortizálnak a hasznok ütemezésének megfelelően.

15. A telekre és épületre vonatkozó lízingügylet telek- és épületelemeit a lízing minősítésekor külön mérlegelik. Amennyiben a tulajdonjog mindkét elemre vonatkozóan várhatóan átszáll a lízingbevevőre a lízingfutamidő végén, mindkét elemet pénzügyi lízingként kell minősíteni, attól függetlenül, hogy egy vagy két külön lízingügyletként kerülnek elemzésre, kivéve, ha más jellemzők alapján nyilvánvaló, hogy a lízingügylet nem adja át a tulajdonlással járó lényegileg összes kockázatot és hasznot az egyik, vagy mindkét elemre nézve. Ha a telek határozatlan gazdasági élettartamú, a telekelemet általában operatív lízingnek minősítik, kivéve ha a tulajdonjog a 14. bekezdés alapján a futamidő végén várhatóan átszáll a lízingbevevőre. Az épületre vonatkozó részt a 7 – 13. bekezdések alapján minősítik pénzügyi vagy operatív lízingnek.

16. Olyan esetekben, amikor a telek és épületek lízingjének minősítéséhez és elszámolásához az szükséges, a minimális lízingfizetéseket (beleértve az egyösszegben az elején megfizetett összegeket is) a telek és az épületek között a lízing telekelemében és épületelemében lévő lízingérdekeltségek lízing kezdetén érvényes valós értékeinek egymáshoz viszonyított arányában osztják fel. Amennyiben a lízingfizetéseket nem lehet megbízhatóan felosztani a két elem között, a teljes lízing pénzügyi lízingnek minősül, kivéve, ha egyértelmű, hogy mindkét elem operatív lízing, mely esetben a teljes ügylet operatív lízingnek minősül.

17. Az olyan telek- és épületlízingnél, melynél a 20. bekezdés alapján a telekelemre kezdetben megjelenítendő összeg nem lényeges, a telket és az épületeket a lízingbesorolás céljára összevontan, egy egységként lehet kezelni, és a 7 – 13. bekezdések alapján pénzügyi vagy operatív lízingként besorolni. Ilyen esetben az épületek gazdasági élettartama tekintendő a teljes lízingelt eszköz gazdasági élettartamának.

18. Nem szükséges a telek és az épületek külön értékelése, amikor a lízingbevevő mindkét elemben meglevő részesedése az IAS 40 alapján befektetési célú ingatlannak minősül, és a valós érték modellt alkalmazzák. Ebben az esetben csak akkor van szükség részletes számításokra, ha valamelyik elem minősítése egyébként bizonytalan.

19. Az IAS 40-nek megfelelően a lízingbevevő az operatív lízingügylet alapján meglévő ingatlan érdekeltségét befektetési célú ingatlannak is minősítheti. Ha így tesz, az ingatlanérdekeltséget úgy számolja el, mintha az pénzügyi lízing volna, valamint a valós érték modellt alkalmazza a kimutatott eszközre. A lízingbevevőnek az ügyletet folyamatosan pénzügyi lízingként kell elszámolnia még akkor is, ha valamely utólagos esemény oly módon megváltoztatja a lízingbevevő ingatlan érdekeltségét, hogy az már nem minősül befektetési célú ingatlannak. Ez az eset állhat fenn például, amikor a lízingbevevő:

(a) használatba veszi az ingatlant, amely ekkor átminősül saját használatú ingatlanná egy vélelmezett bekerülési értéken, amely a használat megváltozásának időpontjában érvényes valós értékkel egyezik meg;

▼M5

(b) al-lízingbe adja, amely az érdekeltség tulajdonlásával járó lényegileg összes kockázatot és hasznot átadja egy nem kapcsolt harmadik félnek. Az ilyen al-lízinget a lízingbevevő harmadik személy számára nyújtott pénzügyi lízingként számolja el, bár a harmadik személy operatív lízingként is elszámolhatja.

LÍZINGÜGYLETEK A LÍZINGBEVEVŐK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

Pénzügyi lízing

Kezdeti megjelenítés

20. ***A lízingfutamidő elején a lízingbevevőnek a pénzügyi lízinget eszközként és kötelezettségként kell mérlegében megjelenítenie a lízingelt tulajdon valós értékén, vagy, ha ez alacsonyabb, a minimális lízingdíjak jelen értékén, melyek mindegyikét a lízing kezdetén kell meghatároni. A minimális lízingdíjak jelenértékének kiszámításakor alkalmazandó diszkontráta a lízing implicit kamatlába, ha az megállapítható; ha nem, a lízingbevevő járulékos kamatlábát kell alkalmazni. A lízingbevevő bármely kezdeti közvetlen költségét hozzá kell adni az eszközként elszámolt értékhez.***

21. Az ügyleteket és egyéb eseményeket tartalmuk és a pénzügyi valóságuk szerint kell elszámolni és bemutatni, nem csupán jogi formájuk szerint. Bár a lízingszerződés jogi formája alapján lehet, hogy a lízingbevevő nem szerzi meg a lízingelt eszköz tulajdonjogát, a pénzügyi lízing esetében a tartalom és a pénzügyi realitás az, hogy a lízingbevevő megszerzi a lízingelt eszköz használatából adódó gazdasági hasznokat az eszköz gazdasági élettartamának jelentős részére vonatkozóan cserében azért, hogy kötelmet vállal arra, hogy ezért a jogért a lízingügylet megkötésekor kiszámolt, az eszköz valós értékét és a vele kapcsolatban felmerülő pénzügyi költségeket megközelítő összeget fizet.

22. Ha az ilyen lízingügyletek nem jelennek meg a lízingbevevő mérlegében, akkor az egység gazdasági erőforrásai és a kötelmeinek szintje is alulértékelt, ezáltal torzítva a pénzügyi mutatókat. Ennek megfelelően az a helyénvaló, hogy a pénzügyi lízing mind eszközként, mind pedig a jövőbeni lízingfizetések megfizetésére való kötelemként kimutatásra kerüljön a lízingbevevő mérlegében. A lízingfutamidő kezdetén a mérlegben elszámolt eszköz, valamint a jövőbeni lízingrészletekre vonatkozó kötelezettségek azonos értékűek, kivéve a lízingbevevő kezdeti közvetlen költségeit, amelyek hozzáadásra kerülnek az eszköz kimutatott értékéhez.

23. Nem helyénvaló, ha a lízingelt eszközökhöz kapcsolódó kötelezettségeket a pénzügyi kimutatásokban a lízingelt eszközökből történő levonásként szerepeltetik. Ha a kötelezettségeknek mérlegben való bemutatásánál megkülönböztetésre kerülnek a rövid lejáratú és a nem rövid lejáratú kötelezettségek, akkor a lízingkötelezettségeket is ugyanígy meg kell különböztetni.

24. Gyakran merülnek fel kezdeti közvetlen költségek bizonyos olyan lízingtevékenységekkel kapcsolatban, mint például a lízingszerződések megtárgyalása és megszerzése. Azok a költségek, amelyeket a lízingbevevőnek a pénzügyi lízing érdekében végrehajtott tevékenységeihez közvetlenül kapcsolódóként azonosítanak, az eszközként kimutatott összeg részét képezik.

Későbbi értékelés

25. ***A minimális lízingfizetéseket meg kell osztani a pénzügyi költség és a fennálló kötelezettség csökkentése között. A pénzügyi költséget a lízing futamideje alatt úgy kell az egyes időszakokhoz rendelni, hogy a kötelezettség fennálló részére minden egyes időszakra állandó – időszaki – kamatláb vonatkozzon. A függő bérleti díjat annak felmerülése időszakában ráfordításként kell elszámolni.***

26. A gyakorlatban a számítások leegyszerűsítése érdekében valamilyen közelítő módszert is lehet alkalmazni a pénzügyi költségnek a lízing futamideje alatti időszakokhoz történő hozzárendelése során.

27. ***A pénzügyi lízing eredményeképpen az egyes számviteli időszakokban pénzügyi ráfordítás, valamint az értékcsökkenthető eszközökre értékcsökkenési ráfordítás keletkezik. Az értékcsökkenthető lízingelt eszközökre alkalmazott értékcsökkenési politikának összhangban kell lennie a saját tulajdonban álló értékcsökkenthető eszközökre alkalmazott politikával, és az elszámolt értékcsökkenést az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések és az IAS 38 Immateriális javak standardokban foglaltak alapján kell kiszámítani. Ha nincs elfogadható bizonyosság arra, hogy a lízingbevevő a lízing futamidejének végéig tulajdonjogot szerez, az eszközt a lízing futamideje vagy a hasznos élettartam közül a rövidebb időszak alatt kell teljesen értékcsökkenteni.***

▼M5

28. A lízingelt eszköz értékcsökkenthető összege az egyes, a használat várható ideje alatti számviteli időszakokhoz kerül hozzárendelésre olyan szisztematikus alapon, amely konzisztens a lízingbevevő által a saját tulajdonú értékcsökkenthető eszközökre alkalmazott értékcsökkenési politikával. Ha elfogadható bizonyosság van arra, hogy a lízingbevevő megszerzi a tulajdonjogot a lízing futamidejének végéig, akkor a várható használati idő az eszköz hasznos élettartama; máskülönben az eszközt a lízing futamideje vagy a hasznos élettartam közül a rövidebb időszak alatt értékcsökkentik.

29. Az eszközre vonatkozó értékcsökkenési ráfordításnak összege és a pénzügyi ráfordításnak az adott időszaki összege ritkán azonos az adott időszakra a lízingfizetéssel, így nem lenne helyénvaló az, ha az egység egyszerűen a lízingfizetéseket számolná el ráfordításként. Ennek megfelelően valószínűtlen, hogy az eszköz és a hozzá kapcsolódó kötelezettség egyforma összegű a lízing futamidejének kezdete után.

30. Annak meghatározásához, hogy egy lízingelt eszköz értékvesztett-e, az egység az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza.

31. **►M12 IFRS 7 ◄standardban foglalt előírásokon túl a lízingbevevőnek, a pénzügyi lízingügyletekre vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:**

(a) ***a nettó könyv szerinti értéket a mérleg fordulónapján az eszközök minden egyes csoportjára;***

(b) ***a jövőbeni minimális lízingfizetések mérlegfordulónapon fennnálló összegének az egyeztetését azok jelenértékével. Ezen túlmenően az egységnek a következő időszakok mindegyikére közzé kell tennie a jövőbeni minimális lízingfizetések mérlegfordulónapi teljes összegét és azok jelenértékét:***

(i) ***egy éven belül;***

(ii) ***egy éven túl, de öt éven belül;***

(iii) ***öt éven túl.***

(c) ***az adott időszakban ráfordításként elszámolt függő bérleti díjat.***

(d) ***a fel nem mondható al-lízingekből várhatóan befolyó jövőbeni minimális al-lízingfizetések mérlegfordulónapi összegét;***

(e) ***a lízingbevevő lényeges lízingmegállapodásainak általános leírását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:***

(i) ***a függő bérleti díjak megállapításának alapját;***

(ii) ***a megújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit;***

és

(iii) ***a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre, és a további lízingügyletekre vonatkozóan.***

32. Ezen felül, az IAS 16-ban, az IAS 36-ban, az IAS 38-ban, az IAS 40-ben és az IAS 41-ben előírt közzétételi kötelezettségek is alkalmazandók a lízingbevevők pénzügyi lízing alapján lízingelt eszközeire.

Operatív lízing

33. ***Az operatív lízing alapján történő lízingfizetéseket a nyereségben vagy veszteségben ráfordításként kell elszámolni lineáris módszerrel a lízing futamideje alatt, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznának időbeni megoszlását*** (*)

34. Az operatív lízing esetén a lízingrészleteket (kivéve a szolgáltatások díját, pl. biztosítás és karbantartás) ráfordításként a lineáris módszer szerint kell elszámolni akkor is, ha a fizetések nem ilyen alapon történnek, kivéve, ha más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznainak időbeli megoszlását.

35. ***A lízingbevevőnek az ►M12 IFRS 7 ◄ előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie az operatív lízingügyletekre vonatkozóan:***

(a) ***a fel nem mondható operatív lízingek alapján történő jövőbeni minimális lízingfizetések összegét, az alábbi időszakok mindegyikére vonatkozóan:***

(i) ***egy éven belül;***

(ii) ***egy éven túl, de öt éven belül;***

(*) Ld. még: a SIC-15 Operatív lízingek – ösztönzők értelmezést.

▼M5

(iii) ***öt éven túl.***

(b) ***a fel nem mondható al-lízingekből várhatóan befolyó jövőbeni minimális allízing-fizetések mérlegfordulónapi összegét;***

(c) ***az adott időszakban ráfordításként elszámolt lízing- és allízing-fizetéseket, külön kimutatva a minimális lízingfizetéseket, a függő bérleti díjakat és az allízing-fizetéseket.***

(d) ***a lízingbevevő lényeges lízingmegállapodásainak általános leírását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:***

(i) ***a függő bérleti díjak megállapításának alapját;***

(ii) ***amegújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit;***

és

(iii) ***a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre, és a további lízingügyletekre vonatkozóan.***

LÍZINGÜGYLETEK A LÍZINGBEADÓK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

Pénzügyi lízing

Kezdeti megjelenítés

36. ***A lízingbeadónak a pénzügyi lízingbe adott eszközt meg kell jelenítenie mérlegében, és követelésként kell azt bemutatnia a nettó lízingbefektetéssel azonos összegben.***

37. A pénzügyi lízingnél a lízingbeadó a tulajdonjoggal járó lényegileg minden hasznot és kockázatot alapvetően átad, így a járó lízingfizetéseket a lízingbeadó tőketörlesztésként és pénzügyi bevételként kezeli, amelynek az a célja, hogy a lízingbeadó számára megtérüljenek és hasznokat hozzanak befektetései és szolgáltatásai.

38. A lízingbeadónál gyakran felmerülnek kezdeti közvetlen költségek, mint pl. jutalékok, jogi díjak, és belső költségek, amelyek a lízingügylet megtárgyalásának és megszervezésének járulékos költségei és közvetlenül azoknak tulajdoníthatók. Ezek nem tartalmazzák az általános költségeket, pl. az értékesítési és marketing csoport költségeit. Azon pénzügyi lízingügyletek esetében, ahol nem egy gyártó vagy egy kereskedő a lízingbeadó, a kezdeti közvetlen költségeket a pénzügyi lízingkövetelés kezdeti értékelése tartalmazza, és azok a lízing futamideje alatt elszámolt bevételt csökkentik. A lízingügyletben alkalmazott implicit kamatláb úgy van definiálva, hogy a kezdeti közvetlen költségek automatikusan benne lesznek a pénzügyi lízingből származó követelésben; nincs szükség azok külön hozzáadására. A gyártó vagy kereskedő lízingbevevőknél a lízingügylet megtárgyalásával és megszervezésével kapcsolatosan felmerült költségek nem tartoznak bele a kezdeti közvetlen költségek fogalmába. Ennek eredményeként azok nem képezik részét a nettó lízingbefektetésnek, és ráfordításként kerülnek megjelenítésre az értékesítésből származó nyereség megjelenítésekor, amely egy pénzügyi lízing esetében általában a lízingfutamidő kezdete.

Későbbi értékelés

39. ***A pénzügyi bevétel megjelenítésének olyan ütemben kell történnie, amely a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatos fennálló nettó befektetésére állandó – időszaki – megtérülési rátát tükröz.***

40. A lízingbeadó célja, hogy a pénzügyi bevételt a lízing időtartama során szisztematikus és ésszerű alapon ossza fel. A bevételfelosztás olyan ütemben történik, amely a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatos nettó befektetésére állandó – időszaki – megtérülési rátát tükröz. Az időszakhoz tartozó lízingfizetéseket – a szolgáltatások költségeinek kivételével – a bruttó lízingbefektetéssel szemben kell figyelembe venni, csökkentve ezáltal mind a tőke összegét, mind pedig a nem realizált pénzügyi bevételt.

41. A lízingbeadó bruttó lízingbefektetésének kiszámítása során alkalmazott, becsült nem garantált maradványértékeket rendszeresen felülvizsgálják. Amennyiben a becsült nem garantált maradványérték lecsökkent, a bevételnek a lízing időtartamára való felosztását felülvizsgálják, és a már elhatárolt összegeket érintő bármely csökkenést azonnal elszámolják.

42. ***A gyártó vagy kereskedő lízingbeadóknak adott időszaki értékesítés nyereségét vagy veszteségét az egység által az azonnali értékesítés számbavételére alkalmazott politika szerint kell elszámolniuk. Ha mesterségesen alacsony kamatlábakat határoznak meg, az értékesítés nyereségét arra a szintre kell korlátozni, amely egy üzleti kamatláb felszámítása***

▼M5

esetén adódna. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónál a lízingügylet megtárgyalásával és létrehozásával kapcsolatban felmerült költségeket ráfordításként az értékesítésből származó nyereség megjelenítésekor kell elszámolni.

43. A gyártók és a kereskedők gyakran kínálnak vásárlóiknak választási lehetőséget egy eszköz megvásárlása vagy lízingelése között. Egy eszköznek a gyártó vagy kereskedő lízingbeadó általi lízingbeadásából kétféle bevétel keletkezik:

(a) a lízingelt eszköz azonnali értékesítéséből származó nyereségnek vagy veszteségnek megfelelő nyereség vagy veszteség, normál eladási áron és a vonatkozó mennyiségi vagy kereskedelmi kedvezmények figyelembevételével,

és

(b) a lízing futamideje alatti pénzügyi bevétel.

44. A lízing időtartamának kezdetén a gyártó vagy kereskedő lízingbeadó által elszámolt értékesítési árbevétel az eszköz valós értéke vagy – ha ez alacsonyabb –, akkor a lízingbeadónak járó minimális lízingfizetések jelenértéke, amelyet a piaci kamatláb alkalmazásával számítanak ki. Az értékesítésnek a lízing időtartamának kezdetén elszámolt költsége a lízingelt eszköz bekerülési értéke vagy – ha ez eltérő – a könyv szerinti értéke, csökkentve a nem garantált maradványérték jelenértékével. Az értékesítés árbevétele és az értékesítés költsége közötti különbözet az értékesítés nyeresége, amely az egység által az azonnali értékesítésre vonatkozóan alkalmazott politikával összhangban kerül megjelenítésre.

45. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadók néha úgy próbálnak ügyfeleket szerezni, hogy mesterségesen alacsony kamatokat kínálnak. Az ilyen kamatlábak alkalmazása miatt az ügyletből származó teljes árbevételnek aránytalanul nagy hányadát számolnák el az értékesítés pillanatában. Ha mesterségesen alacsony kamatlábakat határoznak meg, az értékesítés nyeresége arra a szintre korlátozódik, amely egy üzleti kamatláb felszámítása esetén adódna.

46. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónál a lízingügylet megtárgyalásával és létrehozásával kapcsolatban felmerült költségeket a lízingfutamidő kezdetén ráfordításként számolják el, mivel azok főként a gyártó vagy kereskedő értékesítésből származó nyereségének megszerzéséhez kapcsolódnak.

47. ***A lízingbeadónak az ►M12 IFRS 7 ◄ előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie a pénzügyi lízingügyletekre vonatkozóan:***

(a) ***a mérleg-fordulónapi teljes bruttó lízingbefektetés és a minimális lízingfizetésekből származó mérleg-fordulónapi követelés jelenértéke közötti egyeztetést. Ezen túlmenően az egységnek közzé kell tennie a teljes bruttó lízingbefektetést és a minimális lízingfizetési követelések jelenértékét a mérleg fordulónapján az alábbi időszakok mindegyikére vonatkozóan:***

(i) ***egy éven belül;***

(ii) ***egy éven túl, de öt éven belül;***

(iii) ***öt éven túl.***

(b) ***a meg nem szolgált pénzügyi bevételeket;***

(c) ***a lízingbeadónak járó nem garantált maradványértékeket;***

(d) ***a minimális lízingfizetésekből származó behajthatatlan követelésekre elszámolt halmozott leírást;***

(e) ***az időszakban bevételként elszámolt függő bérleti díjakat.***

(f) ***a lízingbeadó lényeges lízingmegállapodásainak általános leírását.***

48. Növekedési mutatóként gyakran érdemes közzétenni az időszakban szerzett új üzletben meglévő, meg nem szolgált bevétellel csökkentett bruttó befektetést, a felmondott lízingügyleteknek megfelelő összeg levonása után.

Operatív lízing

49. ***A lízingbeadóknak az operatívlízing-ügyletekben szereplő eszközöket mérlegükben azok jellegének megfelelően kell bemutatniuk.***

50. ***Az operatív lízingből származó lízingbevételt az árbevételben lineárisan kell a lízing időtartama során elszámolni, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközből származó hasznok csökkennek*** (*)

(*) Ld. még a SIC-15 Operatív lízingek – ösztönzők értelmezést.

▼M5

51. A lízingárbevétel megszerzéséhez felmerült, az értékcsökkenési leírást is magukban foglaló költségek ráfordításként kerülnek megjelenítésre. A lízing bevétele (kivéve az olyan szolgáltatásokért kapott összegeket, mint a biztosítás vagy a karbantartás) lineárisan kerül megjelenítésre a lízing futamideje alatt, még akkor is, ha az nem ilyen alapon folyik be, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközből származó hasznok csökkennek.

52. ***A lízingbeadónak az operatív lízingügyletek megtárgyalásához és létrehozásához kapcsolódóan felmerült induló költségeket hozzá kell adnia a lízingelt eszköz könyv szerinti értékéhez, és ráfordításként a lízing futamideje alatt kell azokat elszámolnia, a lízingből származó bevétel megjelenítésével azonos alapon.***

53. ***Az értékcsökkenthető lízingelt eszközökre alkalmazott értékcsökkentési módszernek azonosnak kell lennie a lízingbeadó hasonló eszközöknél használt értékcsökkentési politikájával, és az értékcsökkenést az IAS 16 valamint az IAS 38 alapján kell kiszámolni.***

54. Annak meghatározásához, hogy egy lízingelt eszköz értékvesztett-e, az egység az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza.

55. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadó nem számol el értékesítési nyereséget operatív lízingügylet kötésekor, mivel ez nem egyenértékű az értékesítéssel.

56. ***A lízingbeadónak az ►M12 IFRS 7 ◄ előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie az operatív lízingügyletekre vonatkozóan:***

(a) ***a fel nem mondható operatív lízingekből származó jövőbeni minimális lízingfizetések teljes, és az egyes alábbi időszakokra vonatkozó összegét:***

(i) ***egy éven belül;***

(ii) ***egy éven túl, de öt éven belül;***

(iii) ***öt éven túl.***

(b) ***az időszakban bevételként elszámolt függő bérleti díjakat.***

(c) ***a lízingbeadó jelentős lízingmegállapodásainak általános leírását.***

57. Ezen felül, az IAS 16-ban, az IAS 36-ban, az IAS 38-ban, az IAS 40-ben és az IAS 41-ben előírt közzétételi kötelezettségek is alkalmazandók a lízingbeadók operatív lízing alapján lízingbe adott eszközeire.

VISSZLÍZING ÜGYLETEK

58. A visszlízing ügyletek keretében egy eszköz eladásra, majd visszalízingelésre kerül. A lízingdíj és az eladási ár rendszerint függenek egymástól, mivel együttesen tárgyalnak azokról. A visszlízing-ügyletek számviteli megjelenítése az érintett lízing típusától függ.

59. ***Ha egy visszlízing ügylet pénzügyi lízinget eredményez, a könyv szerinti értéket meghaladó bármely értékesítési bevétel nem kerül bevételként azonnal megjelenítésre az eladó-lízingbevevő által. Ehelyett azt el kell határolni és a lízing időtartama alatt kell amortizálni.***

60. Ha a visszlízing pénzügyi lízing, a tranzakció olyan ügylet, amelynek révén a lízingbeadó finanszírozást nyújt a lízingbevevőnek az eszközt használva biztosítékként. Ezért nem helyénvaló a könyv szerinti értéket meghaladó értékesítési bevételrészt bevételként kezelni. Az ilyen többlet elhatárolásra kerül és a lízing futamideje alatt amortizálódik.

61. ***Ha egy visszlízing-ügylet operatív lízinget eredményez, és nyilvánvaló, hogy az ügyletet valós értéken kötötték, bármely nyereséget vagy veszteséget azonnal el kell számolni. Ha az eladási ár a valós értéknél alacsonyabb, bármely nyereséget vagy veszteséget azonnal el kell számolni, kivéve, ha a veszteséget a jövőbeni, a piaci árnál alacsonyabb lízingfizetések kompenzálják, amikor ezt el kell határolni és a lízingfizetések arányában kell amortizálni azon időszak alatt, mely során az eszközt várhatóan használni fogják. Ha az eladási ár magasabb a valós értéknél, a valós érték fölötti részt el kell határolni és azon időszak alatt kell amortizálni, melynek során az eszközt várhatóan használni fogják.***

62. Ha a visszlízing operatív lízing, és a lízingfizetéseket, valamint az eladási árat valós értéken állapítják meg, valójában normál értékesítési ügylet zajlott le, és bármely nyereség vagy veszteség azonnal megjelenítésre kerül.

63. ***Operatív lízing ügyletek esetén, ha a visszlízing-ügylet időpontjában a valós érték alacsonyabb az eszköz könyv szerinti értékénél, a könyv szerinti érték és a valós érték közötti különbözettel azonos összegű veszteséget azonnal el kell számolni.***

▼M5

64. A pénzügyi lízingügyletek esetében nincs szükség ilyen módosításra, hacsak nem történt értékvesztés, mely esetben a könyv szerinti értéket az IAS 36-tal összhangban le kell csökkenteni a megtérülő összegre.

65. A lízingbeadók és lízingbevevők közzétételi kötelezettségei a visszlízing-ügyletekre is ugyanúgy érvényesek. A lényeges lízingszerződések előírt ismertetése a visszlízing tranzakciók feltételeinek, és a megállapodás egyedi vagy szokatlan rendelkezéseinek a közzétételéhez vezet.

66. A visszlízing ügyletek az IAS 1 A *pénzügyi kimutatások prezentálása* standardban meghatározott elkülönült közzétételi kritérium alá eshetnek.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

67. ***A 68. bekezdés figyelembevételével, a jelen standard visszamenőleges alkalmazása javasolt, de nem követelmény. Ha a standardot nem alkalmazzák visszamenőlegesen, akkor a már érvényben lévő pénzügyi lízingügyletek egyenlegét úgy kell tekinteni, hogy azokat a lízingbeadó megfelelően állapította meg, és a továbbiakban a jelen standard rendelkezéseivel összhangban kell azokat elszámolni.***

68. ***A korábban az (1997-ben módosított) IAS 17-et alkalmazó egységnek a jelen standard módosításait valamennyi lízingügyletre vonatkozóan visszamenőleg kell alkalmaznia, vagy amennyiben az (1997-ben módosított) IAS 17-et nem alkalmazták visszamenőlegesen, valamennyi olyan lízingügyletre vonatkozóan, amely azután került megkötésre, hogy az egység a standardot alkalmazni kezdte.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

69. ***A jelen standard a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandó. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

AZ (1997-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 17 VISSZAVONÁSA

70. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben módosított) IAS 17 *Lízingek* standardot.

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A2. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

▼B

IAS 18 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD
(MÓDOSÍTVA 1993-BAN)

Bevételek

1998-ban az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard módosította az IAS 18 11. bekezdését az IAS 39-re vonatkozó kereszthivatkozás beszúrásával.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standard módosította a 36. bekezdést. A módosított szöveg a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében vált hatályossá.

2001 januárjában az IAS 41 Mezőgazdaság standard módosította a 6. bekezdést. Az IAS 41 a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatásokra alkalmazandó.

Az IAS 18-hoz a következő SIC Értelmezések tartoznak:

– SIC-27: A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának megítélése
– SIC-31: Bevételek – reklámszolgáltatásokat tartalmazó bartertranzakciók

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	134
Hatókör	135
Fogalmak	136
A bevételek értékelése	136
Az ügylet azonosítása	137
Áruk értékesítése	137
Szolgáltatások nyújtása	138
Kamat, jogdíjak és osztalékok	139
Közzététel	140
Hatálybalépés napja	140

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

CÉL

A jövedelmet a Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvek 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.

▼B

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 gazdálkodóhoz, 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. A standard gyakorlati útmutatót is ad ezeknek a kritériumoknak az alkalmazására vonatkozóan.

HATÓKÖR

1. A jelen standardot az alábbi ügyletekből és eseményekből származó bevételek elszámolásával kapcsolatban kell alkalmazni:

   a) áruk értékesítése;

   b) szolgáltatások nyújtása; és

   c) a gazdálkodó eszközeinek mások által történő, kamatot, jogdíjakat és osztalékokat eredményező használata.

2. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1982-ben jóváhagyott IAS 18 Bevételek elszámolása standardot.

3. Az áruk magukban foglalják a gazdálkodó 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 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 eszközeinek mások által történő használata a következő formákban eredményez bevételeket:

   a) kamat – pénzeszközöknek vagy pénzeszköz-egyenértékeseknek, vagy a gazdálkodó követeléseinek használatáért fizetett díjak;

   b) jogdíjak – a gazdálkodó 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. A jelen 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 IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standardot);

▼M3

   c) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* hatálya alá tartozó biztosítási szerződések;

▼B

   d) a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékében történt változások vagy ezek elidegenítése (lásd az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelésstandardot);

   e) az egyéb forgóeszközök értékében történt változások;

   f) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközök elsődleges kimutatása és a valós értékükben bekövetkező változások (lásd az IAS 41 Mezőgazdaság standardot);

   g) mezőgazdasági termékek elsődleges kimutatása (lásd az IAS 41 Mezőgazdaság standardot;

   h) ásványi ércek kitermelése.

FOGALMAK

7. A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

▼B

A bevétel gazdasági hasznoknak az adott időszak alatt a gazdálkodó szokásos tevékenysége során történő bruttó beáramlásai, amikor ezek a beáramlások a tulajdonosok hozzájárulásaiból eredő növekedésektől eltérő módon emelik a saját tőkét.

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.

8. A bevétel a gazdálkodónak kizárólag a saját számlára kapott és járó gazdasági hasznok bruttó beáramlásait foglalja magában. A harmadik fél javára beszedett összegek, úgy mint a forgalmi adók, áruk és szolgáltatások adói, valamint az általános forgalmi adók nem a gazdálkodóhoz befolyó gazdasági hasznok és nem eredményeznek növekedést a saját tőkében. Emiatt ezek nem tartoznak a bevételek közé. Hasonlóképpen, egy ügynöki viszonyban a gazdasági haszon bruttó beáramlásai magukban foglalják azokat az összegeket, amelyeket a megbízó nevében szedtek be és amelyek nem eredményeznek növekedést a gazdálkodó saját tőkéjében. A megbízó nevében beszedett összegek nem minősülnek bevételnek. Ezzel szemben a jutalék összege bevétel.

A BEVÉTELEK ÉRTÉKELÉSE

9. A bevételeket a kapott vagy járó ellenérték valós értékén kell kimutatni ([1]).

10. Egy ügyletből származó bevétel összegét rendszerint a gazdálkodó 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 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 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 jövőbeli 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 különbség a 29. és a 30. bekezdésnek, valamint az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardnak megfelelően kamatbevételként kerül elszámolásra.

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 igényeit 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, amelyet módosítani kell az átadott pénzeszközökkel vagy pénzeszköz-egyenértékesekkel. Amikor a kapott áruk vagy szolgáltatások valós értéke nem mérhető megbízhatóan, a bevételt az átadott áruk vagy szolgáltatások valós értékén kell értékelni, módosítva az átadott pénzeszközökkel vagy pénzeszköz-egyenértékesekkel.

AZ ÜGYLET AZONOSÍTÁSA

13. Az ebben a standardban szereplő megjelenítési kritériumokat rendszerint minden egyes ügyletre külön-külön kell alkalmazni. Bizonyos körülmények között azonban az ügylet lényegének visszaadásához szükség van

([1]) Lásd még a SIC-31 Bevételek – reklámszolgáltatásokat tartalmazó bartertranzakciók értelmezést.

▼B

arra, hogy az egyes ügyletek külön-külön 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 el kell határolni és annak az időszaknak a bevételeként kell elszámolni, amelynek során a szolgáltatást nyújtják. Ezzel szemben két vagy több ügyletre együttesen kell alkalmazni a megjelenítési kritériumokat, ha azok oly módon kapcsolódnak egymáshoz, hogy a kereskedelmi hatást az ügyletsorozat egészére történő hivatkozás nélkül nem lehet megérteni. Egy gazdálkodó 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.

ÁRUK ÉRTÉKESÍTÉSE

14. Az áruk értékesítéséből származó bevételt akkor kell elszámolni, amikor az alábbi feltételek mindegyike teljesül:

a) a gazdálkodó átadta a vevőnek az áruk tulajdonjogával járó lényeges kockázatokat és hasznokat;

b) a gazdálkodó nem tart fenn sem a tulajdonjoggal szokásosan járó további irányítási jogot, sem az eladott áruk felett gyakorolt ellenőrzési jogot;

c) a bevétel összege megbízhatóan mérhető;

d) valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz; és

e) az ügylettel kapcsolatban felmerült vagy még felmerülő költségek megbízhatóan mérhetők.

15. Annak megállapítása, hogy egy gazdálkodó mikor adja át a vevőnek a tulajdonjoggal járó lényeges kockázatokat és hasznokat, az ügylet körülményeinek vizsgálatát igényli. A legtöbb esetben a tulajdonjoggal járó kockázatok és hasznok átadása egybeesik a tulajdonjog jogcímének a vevő felé történő átadásával vagy a birtoklás átengedésével. A legtöbb kiskereskedelmi értékesítés esetében ez történik. Egyéb esetekben azonban a tulajdonjoggal járó kockázatok és hasznok átadása a tulajdonjog jogcímének átadásától vagy a birtoklás átengedésétől eltérő időpontban történik.

16. Ha a gazdálkodó a tulajdonjoggal kapcsolatos lényeges kockázatokat tart meg, az ügylet nem minősül értékesítésnek, és bevétel nem kerül elszámolásra. Egy gazdálkodó számtalan módon tarthat meg tulajdonjoggal járó lényeges kockázatot. Az alábbiak olyan esetekre vonatkozó példák, amikor lehet, hogy a gazdálkodó megtartja a tulajdonjoggal járó lényeges kockázatokat és hasznokat:

a) amikor nem megfelelő teljesítés esetére a gazdálkodónak olyan kötelezettsége marad, amelyet a szokásos garanciális előírások nem fedeznek;

b) amikor egy értékesítésből befolyó bevétel az áru vevő általi értékesítéséből származó bevételnek az eredetétől függ;

c) amikor a leszállított terméket installálni kell és az installálás a szerződés lényeges részét képezi és ezt a vállalkozó még nem teljesítette; és

d) amikor a vevőnek a szerződésben rögzített indokkal joga van elállni a szerződéstől, és a gazdálkodó bizonytalan az elállás valószínűségét illetően.

17. Ha egy gazdálkodó csak a tulajdonjoggal járó nem jelentős mértékű kockázatot tart meg, az ügylet értékesítésnek minősül és a bevétel elszámolásra kerül. Lehet például, hogy az eladó kizárólag a követelés összege behajtásának érdekében tartja meg az árukkal kapcsolatos tulajdonjogát. Ilyen esetben, ha a gazdálkodó átadta a tulajdonjoggal járó lényeges kockázatokat és hasznokat, az ügylet értékesítésnek minősül és a bevétel elszámolásra kerül. Egy másik példa arra, hogy egy gazdálkodó csak a tulajdonjoggal 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 jövőbeli visszahozatalokat, és a visszahozatalokra a korábbi tapasztalatok és egyéb releváns tényezők alapján kötelezettséget mutat ki.

18. A bevételt csak akkor lehet elszámolni, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz. Néhány esetben ez mindaddig nem valószínű, amíg az ellenérték nem folyik be, vagy amíg egy bizonytalansági tényező meg nem szűnik. Bizonytalan lehet például, hogy egy külföldi kormányzati hatóság engedé-

▼B

lyezni fogja-e egy értékesítésből származó ellenértéknek egy másik országba történő átutalását. Amikor az engedélyt megadták, a bizonytalanság megszűnik, és a bevétel elszámolásra kerül. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalansági tényező, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként kell elszámolni.

19. Az ugyanahhoz az ügylethez vagy egyéb eseményhez kapcsolódó bevételek és ráfordítások egyidejűleg kerülnek elszámolásra; ezt a folyamatot általában a bevételek és ráfordítások összemérésének hívják. A ráfordításokat, ideértve a garanciát és egyéb, az áru szállítása után felmerülő költségeket, olyankor általában megbízhatóan lehet mérni, amikor 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 kell kimutatni.

SZOLGÁLTATÁSOK NYÚJTÁSA

20. Amikor egy szolgáltatásnyújtást tartalmazó ügylet kimenetele megbízhatóan megbecsülhető, az ügylettel kapcsolatos bevételt az ügylet mérlegfordulónapi teljesítési fokának megfelelően kell elszámolni. 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 gazdálkodóhoz;

c) az ügylet mérlegfordulónapi teljesítési foka megbízhatóan mérhető; és

d) az ügylettel kapcsolatban felmerült ráfordítások és az ügylet befejezéséhez szükséges ráfordítások megbízhatóan mérhetők ([1]) ([2]).

21. A bevételnek az ügylet teljesítési foka szerinti elszámolását 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 Beruházási szerződések 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. A bevételt csak akkor lehet elszámolni, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalansági tényező, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként kell elszámolni.

23. Egy gazdálkodó általában képes megbízható becsléseket készíteni azt követően, hogy az alábbiakról egyeztetett az ügylet többi szereplőjével:

a) a felek által nyújtott vagy igénybe vett szolgáltatás tekintetében minden egyes fél érvényesíthető jogairól;

b) az átadandó ellenértékről; és

c) a rendezés módjáról és feltételeiről.

Rendszerint az is szükséges a gazdálkodó számára, hogy hatékony belső pénzügyi tervezési és jelentési rendszerrel rendelkezzen. A gazdálkodó 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 meg lehet határozni. A gazdálkodó azt a módszert használja, amelyik a teljesített szolgáltatást megbízhatóan méri. Az ügylet természetétől függően a módszerek magukban foglalhatják:

a) az elvégzett munka felmérését;

([1]) Lásd még a SIC-27 A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának megítélése értelmezést.

([2]) Lásd még a SIC-31 Bevételek – reklámszolgáltatásokat tartalmazó bartertranzakciók értelmezést.

▼B

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 szolgáltatások mértékét.

25. Praktikus okokból, amikor egy előírt időszak alatt meghatározatlan számú cselekmény révén nyújtják a szolgáltatást, a bevételt az előírt időszak folyamán lineárisan kell elszámolni, hacsak nem 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 lehet 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 gazdálkodónak az ügylet során felmerült ráfordításai megtérülnek. Ezért a bevételt a felmerült ráfordításoknak csak olyan mértékéig lehet elszámolni, amely mértékig azok várhatóan megtérülnek. Mivel az ügylet eredménye nem becsülhető megbízhatóan, nyereséget nem lehet elszámolni.

28. Amikor egy ügylet eredménye nem becsülhető meg megbízhatóan és nem valószínű, hogy a felmerült költségek megtérülnek, a bevételt nem lehet elszámolni, és a felmerült ráfordításokat költségként kell elszámolni. 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 kell elszámolni.

KAMAT, JOGDÍJAK ÉS OSZTALÉKOK

29. A gazdálkodó 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 gazdálkodóhoz; és

b) a bevétel összegét megbízhatóan lehet mérni.

▼M2

30. A bevételt a következők alapján kell elszámolni:

a) a kamatot az IAS 39 9. és AG5-AG8. bekezdéseiben meghatározott effektív kamatláb módszer alkalmazásával kell elszámolni;

b) a jogdíjakat a rájuk vonatkozó megállapodás tartalmának megfelelően, az időbeli elhatárolás elve alapján kell elszámolni;és

c) az osztalékokat akkor kell elszámolni, amikor a részvényeseknek a kifizetéshez való joga létrejön.

▼B

32. Amikor ki nem fizetett kamat halmozódott fel a kamatozó befektetés beszerzése előtt, a későbbi kamatbevétel a befektetés megszerzése előtti és utáni időszakok között megosztásra kerül; csak a befektetés beszerzése utáni rész kerül bevételként elszámolásra. Amikor a részvényre járó osztalékokat a befektetés megszerzése előtti időszak ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ határozzák meg, ezeket az osztalékokat levonják az értékpapírok bekerülési értékéből. Amennyiben bonyolult, vagy csak önkényes alapon lehet elvégezni egy ilyen megosztást, az osztalékok bevételként kerülnek elszámolásra, kivéve ha azok egyértelműen a tulajdoni részesedést jelentő értékpapírok bekerülési értékének részbeni megtérülését jelentik.

▼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. Bevétel csak akkor kerül elszámolásra, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalansági tényező, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, inkább ráfordításként, mintsem az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként kell elszámolni.

KÖZZÉTÉTEL

35. A gazdálkodónak közzé kell tennie:

a) a bevételek elszámolására vonatkozóan alkalmazott számviteli politikát, ideértve a szolgáltatásnyújtást magában foglaló ügyletek teljesítési fokának meghatározásához alkalmazott módszereket is;

b) az időszak alatt elszámolt minden lényeges bevételi kategória összegét, ideértve 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.

36. A gazdálkodó az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardnak megfelelően teszi közzé függő kötelezettségeit és függő követeléseit. Függő kötelezettségek és függő eszközök olyan tételekből keletkezhetnek, mint a garanciaköltségek, keresetek, bírságok vagy lehetséges veszteségek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

37. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

IAS 19 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

(MÓDOSÍTVA 2002-BEN)

Munkavállalói juttatások

Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által 1993-ban módosított formában elfogadott IAS 19 Nyugdíjazási juttatások költségei standardot. Ez a módosított standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérleg fordulónap utáni események standard módosította a 20 b), 35., 125. és 141. bekezdést. Ezek a módosítások a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében léptek hatályba.

Ez a standard 2000-ben módosításra került, melynek során változott a program eszközeinek fogalma, továbbá bevezetésre kerültek a visszafizetések kimutatásával, értékelésével és közzétételével kapcsolatos követelmények. Ezek a módosítások a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő beszámolási időszakok tekintetében léptek hatályba.

További módosításokra került sor 2002-ben a pusztán az aktuáriusi veszteségek vagy múltbeli szolgálati költségek eredményeként keletkező nyereségek, valamint a pusztán az aktuáriusi nyereségek miatt keletkező veszteségek elszámolásának megakadályozására. A módosítások a 2002. május 31-én vagy azt követően végződő beszámolási időszakok tekintetében hatályosak. A korábbi alkalmazás javasolt.

BEVEZETÉS

1. A standard előírja, hogyan kell a munkáltatóknak a munkavállalói juttatásokat elszámolniuk és közzétenniük. Ez a standard az 1993-ban elfogadott IAS 19 Nyugdíjazási juttatások költségei standard helyébe lép. A régi IAS 19-hez képest a főbb módosításokat a Következtetések alapja (D.

▼B

függelék) tartalmazza. A standard nem foglalkozik a munkavállalói juttatási programok beszámolásával (lásd IAS 26 Nyugdíjazási juttatási programokkal kapcsolatos elszámolások és beszámolás standardot).

▼M6

2. A standard a munkavállalói juttatások négy kategóriáját különbözteti meg:

▼B

a) a munkavállalók részére biztosított rövid távú munkavállalói juttatásokat, amilyenek a bérek, a fizetések és a társadalombiztosítási járulékok, a fizetett éves szabadság és a fizetett betegszabadság, a nyereségrészesedés és a jutalmak (amennyiben a tárgyidőszak vége után tizenkét hónapon belül fizetendők), és a nem pénzbeli juttatások (amilyen az egészségügyi ellátás, a lakás, a cégautó, és a termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása);

b) a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat, amelyek a nyugdíjak, a nyugdíjazással kapcsolatos egyéb juttatások, a munkaviszony megszűnése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátás;

c) az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokat, beleértve a hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadságot vagy alkotószabadságot, a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmat, a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatást, és, amennyiben azok a tárgyidőszak végét követő tizenkét hónapon túl fizetendők, a nyereségrészesedést, a jutalmakat és a halasztott kifizetésű juttatásokat; ►M6 és ◄

▼M6

d) a végkielégítések.

▼B

3. A standard megköveteli, hogy a gazdálkodó a rövid távú munkavállalói juttatásokat akkor számolja el, amikor a munkavállaló a juttatásokért cserébe a szolgálatot elvégezte.

4. A munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok meghatározott hozzájárulási programokként vagy meghatározott juttatási programokként minősíthetők. A standard konkrét útmutatást ad a több munkáltatós programokra, az állami programokra és a biztosított juttatási programokra vonatkozóan.

5. A meghatározott hozzájárulási programok esetében a gazdálkodó egy állandó hozzájárulást fizet be egy külön jogi egységbe (egy alapba) és nem terheli jogi vagy vélelmezett kötelem további hozzájárulások megfizetésére akkor sem, ha az alapnak nem áll rendelkezésére elegendő eszköz a tárgyidőszakban vagy a korábbi időszakokban megszolgált munkavállalói juttatások megfizetésére. A standard azt követeli meg a gazdálkodótól, hogy a meghatározott hozzájárulási programba befizetett hozzájárulások összegét akkor számolja el, amikor ezekért a hozzájárulásokért cserébe a munkavállaló a szolgálatot elvégezte.

6. Minden egyéb, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási program meghatározott juttatási programnak minősül. A meghatározott juttatási programok lehetnek fedezetlenek, vagy lehetnek teljesen vagy részben fedezettek. A standard előírja a gazdálkodó számára, hogy:

a) ne csak a gazdálkodót terhelő jogi kötelmet, hanem a gazdálkodó tapasztalatából eredő bármely vélelmezett kötelmet is számolja el;

b) olyan rendszerességgel állapítsa meg a meghatározott juttatási kötelmek jelenértékét és a program eszközeinek valós értékét, amely által biztosítható, hogy a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegek ne térjenek el lényegesen azoktól az összegektől, amelyeket a mérlegfordulónapján határoztak volna meg;

c) a kivetített jóváírási egység módszerét alkalmazza a kötelmeinek és költségeinek az értékelésére;

d) a juttatást a juttatási program számítási módszerének megfelelően rendelje hozzá az egyes szolgálati időszakokhoz, kivéve ha a munkavállalónak járó juttatás a későbbi években lényegesen magasabb lesz, mint a korábbi években volt;

e) elfogulatlan és egymással összhangban álló aktuáriusi feltételezéseket alkalmazzon a demográfiai változókra (mint például munkaerő-vándorlás és halálozási arány) és a pénzügyi változókra vonatkozóan (mint például jövőbeni fizetésemelések, az egészségügyi költségek változásai és az állami juttatási programokban bekövetkező bizonyos változások). A pénzügyi feltételezéseknek a mérlegfordulónapján rendelkezésre álló, a kötelmek teljesítési időszakára vonatkozó piaci várakozásokon kell alapulniuk;

▼B

f) a diszkontlábat a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmek pénznemével és futamidejével egyező pénznemű és futamidejű, jó minőségű vállalati kötvények (vagy, olyan országokban, ahol nincs jelentős piaca az ilyen kötvényeknek, államkötvények) mérleg-fordulónapi piaci hozama alapján határozza meg;

g) a program eszközállományának valós értékét vonja le a kötelem könyv szerinti értékéből. Egyes visszafizetési jogosultságokat, amelyek nem minősülnek a program eszközeinek, a program eszközeivel azonos módon kell kezelni, kivéve ha inkább elkülönült eszközként kerülnek kimutatásra, mint a kötelemből való levonásként;

h) az eszközök könyv szerinti értékét oly módon korlátozza, hogy az ne haladja meg a következők nettó összegét:

i. bármely múltbeli szolgálat még el nem számolt költsége és az aktuáriusi veszteségek; plusz

ii. bármely, a programból származó visszatérítésként vagy a programba befizetendő jövőbeni hozzájárulás csökkenéseként megjelenő gazdasági haszon jelenértéke;

i) lineáris alapon számolja el a múltbeli szolgálat költségeit, a módosított juttatásokra való jogosultság megszerzéséig hátralévő átlagos időtartam alatt;

j) a meghatározott juttatási program megszorításakor vagy rendezésekor keletkező nyereséget vagy veszteséget a megszorítás vagy a rendezés időpontjában számolja el. A nyereségnek vagy veszteségnek tartalmaznia kell a meghatározott juttatási kötelem jelenértékében és a program eszközeinek valós értékében bekövetkező bármely változást, és bármely kapcsolódó aktuáriusi nyereségnek vagy veszteségnek és a múltbeli szolgálat bármely költségének még el nem számolt részét; és

k) az aktuáriusi nyereségek és veszteségek halmozott nettó összegének azt a részét számolja el, amely az alábbiak közül a nagyobbat meghaladja:

i. a (program eszközeinek levonása előtti) meghatározott juttatási kötelem jelenértékének 10 %-a; és

ii. a program bármely eszközei valós értékének 10 %-a.

Az aktuáriusi nyereségek és veszteségek elszámolandó része minden egyes meghatározott juttatási programra vonatkozóan az előző beszámolási időpontban a 10 %-os „folyosón” kívül eső rész, osztva az adott programban részt vevő munkavállalók még hátralévő munkában töltendő várható idejének átlagával.

A standard megengedi a gyorsabb elszámolást eredményező, szisztematikus módszerek alkalmazását is, feltéve hogy a nyereségek és veszteségek elszámolásának alapja azonos, és ezt az alapot időszakról időszakra következetesen alkalmazzák. Az ilyen megengedett módszerek közé tartozik az, hogy valamennyi aktuáriusi nyereséget és veszteséget azonnal elszámolnak.

7. A standard az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások elszámolásánál egyszerűbb módszert ír elő, mint a munkaviszony megszűnése utáni juttatásoknál: az aktuáriusi nyereségek és veszteségek, és a múltbeli szolgálat költségei azonnal elszámolásra kerülnek.

8. A végkielégítések olyan munkavállalói juttatások, amelyek fizetendővé válhatnak: a gazdálkodónak a munkavállaló munkaviszonyának a szokásos nyugdíjazási időpont előtti megszüntetésére vonatkozó döntése miatt; vagy a munkavállalónak az önkéntes felmondásnak az ezen juttatásokért cserébe történő elfogadására vonatkozó döntése miatt. A kötelem keletkezésének kiváltó eseménye inkább a munkaviszony megszűnése, és nem a munkavállaló szolgálati ideje. Ezért a gazdálkodó a végkielégítéseket akkor és csakis akkor számolhatja el, amikor a gazdálkodó már bizonyíthatóan elkötelezte magát vagy:

a) egy munkavállaló vagy a munkavállalók egy csoportja munkaviszonyának a szokásos nyugdíjkorhatár elérése előtti megszüntetésére; vagy

b) végkielégítés biztosítására a munkavállalók önkéntes felmondását ösztönző ajánlat eredményeként.

9. A gazdálkodó akkor, és csak akkor kötelezte el magát bizonyíthatóan a munkaviszony megszüntetése mellett, amikor részletes formális tervvel rendelkezik (meghatározott minimális tartalommal) a munkaviszony megszűnésére vonatkozóan, és a terv visszavonásának reális esélye nem áll fenn.

▼B

10. Azokban az esetekben, amikor a végkielégítések a mérleg fordulónapját követő 12 hónapon túl válnak esedékessé, azokat diszkontálni kell. Azon esetekben, amikor a munkáltató ajánlatot tesz, hogy a munkavállalók önkéntes felmondását ösztönözze, a végkielégítések összegét az ajánlatot várhatóan elfogadó munkavállalók száma alapján kell értékelni.

▼M6

▼B

12. A standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő elszámolási időszakok tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. A standard első alkalmazásakor a gazdálkodó öt évnél nem hosszabb idő alatt számolhatja el a munkaviszony megszűnése utáni juttatások miatti kötelezettségnövekedést. Ha a standard bevezetése a kötelezettséget csökkenti, a gazdálkodónak a csökkenést azonnal el kell számolnia.

13. Ez a standard 2000-ben módosításra került, melynek során változott a program eszközeinek fogalma, továbbá bevezetésre kerültek a visszafizetések kimutatásával, értékelésével és közzétételével kapcsolatos követelmények. Ezek a módosítások a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő beszámolási időszakok tekintetében léptek hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	145
Hatókör	145
Fogalmak	146
Rövid távú munkavállalói juttatások	149
Megjelenítés és értékelés	149
Valamennyi rövid távú munkavállalói juttatás	149
Rövid távú fizetett távollétek	149
Nyereségrészesedési és jutalmazási programok	150
Közzététel	151
A munkaviszony megszűnése utáni juttatások: a meghatározott hozzájárulási programok és a meghatározott juttatási programok megkülönböztetése	151
Több munkáltatós programok	152
Állami programok	154
Biztosított juttatások	154
A munkaviszony megszűnése utáni juttatások: meghatározott hozzájárulási programok	155
Megjelenítés és értékelés	155
Közzététel	155
A munkaviszony megszűnése utáni juttatások: meghatározott juttatási programok	155
Megjelenítés és értékelés	156
Vélelmezett kötelem elszámolása	156
Mérleg	156
Eredménykimutatás	159
Megjelenítés és értékelés: a meghatározott juttatási kötelmek és a tárgyidőszaki szolgálat költségének jelenértéke	159
Aktuáriusi értékelési módszer	159
A juttatások összegének hozzárendelése a szolgálati évekhez	160
Aktuáriusi feltételezések	163
Aktuáriusi feltételezések: diszkontláb	164
Aktuáriusi feltételezések: fizetések, juttatások és egészségügyi költségek	164
Aktuáriusi nyereségek és veszteségek	166
Múltbeli szolgálat költsége	167
Megjelenítés és értékelés: program eszközök	168

▼B

	Bekezdések
A program eszközeinek valós értéke	168
Visszatérítések	168
A program eszközeinek hozama	169
Üzleti kombinációk	170
Megszorítások és rendezések	170
Bemutatás	172
Beszámítás	172
A rövid lejáratú/nem rövid lejáratú megkülönböztetése	172
A munkaviszony megszűnése utáni juttatás költségeinek pénzügyi elemei	172
Közzététel	172
Egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások	174
Megjelenítés és értékelés	175
Közzététel	175
Végkielégítések	176
Megjelenítés	176
Értékelés	177
Közzététel	177
Tőkealapú juttatások	177
Megjelenítés és értékelés	177
Közzététel	177
Átmeneti rendelkezések	179
Hatálybalépés napja	180

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

CÉL

A jelen standardnak az a célja, hogy előírja a munkavállalói juttatások elszámolását és közzétételét. A standard a gazdálkodótól megköveteli, hogy jelenítsen meg:

a) egy kötelezettséget akkor, amikor a munkavállaló a jövőben kifizetendő munkavállalói juttatásért cserébe a szolgálatot elvégzi; és

b) egy ráfordítást akkor, amikor a gazdálkodó a munkavállaló által a munkavállalói juttatásért cserébe nyújtott szolgálatból keletkező gazdasági hasznot élvezi.

HATÓKÖR

▼M6

1. *A munkáltatónak a jelen standardot kell alkalmaznia valamennyi munkavállalói juttatás elszámolására, kivéve azokat, amelyekre az IFRS 2* Részvény-alapú kifizetés *standard vonatkoznak.*

▼B

2. A jelen standard nem foglalkozik a munkavállalói juttatási programok beszámolásával (lásd IAS 26 Nyugdíjazási juttatási programokkal kapcsolatos elszámolások és beszámolás standardot).

▼M6

3. A jelen standard hatálya alá tartozó munkavállalói juttatások például:

▼B

a) a gazdálkodó és az egyes munkavállalók, azok csoportja vagy képviselői között írásban meghatározott programok vagy más formális megállapodások alapján adott juttatásokat;

b) a jogszabályi előírások vagy iparági megállapodások alapján adott juttatásokat, amelyek szerint a gazdálkodóknak a nemzeti, állami, iparági vagy más, több munkáltatós juttatási programokba befizetést kell teljesíteniük; vagy

▼B

c) olyan, nem formális gyakorlat alapján adott juttatásokat, amelyből vélelmezett kötelem keletkezik. A nem formális gyakorlat akkor keletkeztet vélelmezett kötelmet, amikor a gazdálkodónak nincs más reális lehetősége, mint a munkavállalói juttatások megfizetése. Vélelmezett kötelem például, amikor a gazdálkodó nem formális gyakorlatának megváltoztatása a munkavállalókkal való kapcsolatát elfogadhatatlan mértékben károsítaná.

▼M6

4. A munkavállalói juttatásokhoz tartoznak:

▼B

a) a munkavállalók részére biztosított rövid távú munkavállalói juttatásokat, amilyenek a bérek, a fizetések és a társadalombiztosítási járulékok, a fizetett éves szabadság és a fizetett betegszabadság, a nyereségrészesedés és a jutalmak (amennyiben a tárgyidőszak vége után tizenkét hónapon belül esedékesek), és a nem pénzbeli juttatások (amilyen az egészségügyi ellátás, a lakás, a cégautó és a termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása);

b) a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat, amelyek a nyugdíjak, a nyugdíjazással kapcsolatos egyéb juttatások, a munkaviszony megszűnése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátás;

c) az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások, beleértve a hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadságot vagy alkotószabadságot, a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmat, a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatást, és, amennyiben azok teljesen nem válnak esedékessé a tárgyidőszak végét követő tizenkét hónapon belül, a nyereségrészesedést, a jutalmakat és a halasztott kifizetésű juttatásokat;►M6 és ◄

▼M6

d) a végkielégítések.

▼B

►M6 Mivel a fenti (a)-(d) pontokban meghatározott valamennyi kategória eltérő sajátosságokkal rendelkezik, ◄ jelen standard kategóriánként eltérő követelményeket állapít meg.

5. A munkavállalói juttatások tartalmazzák a munkavállalóknak vagy az általuk eltartottaknak adott juttatásokat, és teljesíthetőek közvetlenül a munkavállalóknak, azok házastársainak, gyermekeinek, vagy más eltartottainak, vagy harmadik személyeknek, például biztosítótársaságoknak történő kifizetések (vagy termékek vagy szolgáltatások átadása) révén.

6. A munkavállaló a gazdálkodó részére szolgálatot főmunkaidőben, részmunkaidőben, állandóan, alkalmanként vagy átmenetileg végezhet. E standard vonatkozásában az igazgatók és a vezetés más tagjai a munkavállalók közé tartoznak.

FOGALMAK

7. A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

Munkavállalói juttatás minden olyan juttatás, amelyet a gazdálkodó a munkavállalók által elvégzett munkáért ad.

Rövid távú munkavállalói juttatások olyan (a végkielégítéstől ►M6 ——————— ◄ eltérő) munkavállalói juttatások, amelyek teljes mértékben esedékessé válnak annak az időszaknak a lezárását követő tizenkét hónapon belül, amelyben a munkavállaló a kapcsolódó munkát elvégezte.

Munkaviszony megszűnése utáni juttatások olyan (a végkielégítéstől ►M6 ——————— ◄ eltérő) munkavállalói juttatások, amelyek a munkaviszony befejezése után járnak.

Munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok olyan formális vagy nem formális megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egy vagy több munkavállalóját a munkaviszony megszűnése utáni juttatásban részesíti.

Meghatározott hozzájárulási programok olyan, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok, amelyeknél a gazdálkodó egy elkülönült szervezetbe (alapba) előre meghatározott hozzájárulást fizet, és nem lesz további hozzájárulások fizetésére vonatkozó jogi vagy vélelmezett kötelme arra az esetre, ha az alap nem rendelkezik elegendő eszközzel a munkavállalók tárgyidőszaki és megelőző időszaki szolgálatával kapcsolatos összes munkavállalói juttatás kifizetésére.

▼B

Meghatározott juttatási programok a meghatározott hozzájárulási alapoktól különböző, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok.

Több munkáltatós (juttatási) programok olyan (az állami programokon kívüli) meghatározott hozzájárulási vagy juttatási programok, amelyek:

a) a különböző, nem közös ellenõrzés alatt mûködõ gazdálkodók által átadott eszközöket összevonják; és

b) ezeket az eszközöket egynél több gazdálkodó munkavállalói juttatásaihoz használják, azon az alapon, hogy a hozzájárulások és juttatások szintje annak a gazdálkodónak a kilététõl függetlenül kerül meghatározásra, amely az érintett munkavállalókat foglalkoztatja.

Egyéb hosszú lejáratú munkavállalói juttatások olyan (a munkaviszony megszűnése utáni juttatásoktól, a végkielégítéstõl ►M6 ——————— ◄ eltérő) munkavállalói juttatások, amelyek nem válnak teljes mértékben esedékessé annak az időszaknak a lezárását követõ tizenkét hónapon belül, amelyben a munkavállaló a vonatkozó munkát elvégezte.

Végkielégítések olyan munkavállalói juttatások, amelyek fizetendővé válhatnak:

a) a gazdálkodónak a munkavállaló munkaviszonyának a szokásos nyugdíjazási időpont előtti megszüntetésére vonatkozó döntése miatt; vagy

b) a munkavállalónak az önkéntes felmondásnak az ezen juttatásokért cserébe történő elfogadására vonatkozó döntése miatt.

▼M6

———————

▼B

Megszolgált munkavállalói juttatások olyan munkavállalói juttatások, amelyeknek nem feltétele a jövőbeli munkaviszony.

Meghatározott juttatási kötelem jelenértéke a munkavállalók tárgyidőszaki és megelőző időszaki szolgálatából származó kötelem teljesítéséhez szükséges várható jövőbeli kifizetéseknek – a program eszközeinek levonása nélküli – jelenértéke.

Tárgyidőszaki szolgálat költsége a munkavállaló által a tárgyidőszakban elvégzett munkából származó meghatározott juttatási kötelem jelenértékében bekövetkezett növekedés.

Kamatköltség egy meghatározott juttatási kötelem jelenértékének az időszak során történt növekedése, amely abból adódik, hogy a juttatás egy időszakkal közelebb került a kifizetéshez.

Program eszközei tartalmazzák:

a) a hosszú lejáratú munkavállalói juttatási alap által tartott eszközöket; és

b) a minősített biztosítási kötvényeket►M3 [1] ◄.

Hosszú távú munkavállalói juttatási alap eszközei olyan (a beszámolót készítő gazdálkodó által kibocsátott, nem átruházható pénzügyi instrumentumokon kívüli) eszközök, amelyek:

a) olyan szervezet (alap) tulajdonában vannak, amely jogilag elkülönül a beszámolót készítő gazdálkodótól, és amely kizárólag munkavállalói juttatások fizetésével vagy finanszírozásával foglalkozik; és

b) csak munkavállalói juttatások kifizetésére és finanszírozására használhatók fel, a beszámolót készítő gazdálkodó saját hitelezői számára nem hozzáférhetőek (csőd esetén sem), és nem adhatók vissza a beszámolót készítő gazdálkodónak, kivéve:

   i. ha az alap fennmaradó vagyona elegendő az alap vagy a beszámolót készítő gazdálkodó teljes munkavállalói juttatási kötelezettségének teljesítésére; vagy

   ii. az eszközöket azért juttatják vissza a beszámolót készítő gazdálkodónak, hogy megtérítsék neki az általa már kifizetett munkavállalói juttatásokat.

Minősített biztosítási kötvény olyan biztosító által kibocsátott biztosítási kötvény, amely (az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standardban leírtak szerint) nem kapcsolt fél a beszámolót készítő gazdálkodó szempontjából, ha a kötvény hozamai:

[1] A minősített biztosítási szerződés nem feltétlenül az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardban meghatározott biztosítási szerződést jelenti.

▼B

a) csak a meghatározott juttatási program keretében történő munkavállalói juttatások kifizetésére vagy finanszírozására használhatók fel; és

b) a beszámolót készítő gazdálkodó saját hitelezői számára nem hozzáférhetőek (csőd esetén sem), és nem fizethetők ki a beszámolót készítő gazdálkodónak, kivéve ha:

i. a hozamok olyan többleteszközöket testesítenek meg, amelyek nem szükségesek a kötvényhez az összes munkavállalói juttatási kötelem teljesítéséhez; vagy

ii. a hozamokat azért juttatják vissza a beszámolót készítő gazdálkodónak, hogy megtérítsék neki az általa már kifizetett munkavállalói juttatásokat.

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 program eszközeinek hozama a program eszközeiből származó kamat, osztalékok és egyéb bevétel, valamint a program eszközeinek realizált és nem realizált nyeresége vagy vesztesége, csökkentve a program adminisztrációjának költségeivel, és csökkentve a maga a program által fizetendő bármely adóval.

Aktuáriusi nyereségek és veszteségek tartalmazzák:

a) a tapasztalati módosításokat (a korábbi aktuáriusi feltételezések és a ténylegesen bekövetkezett események közötti különbözet hatásait); és

b) az aktuáriusi feltételezésekben történt változtatások hatásait.

Múltbeli szolgálat költsége a munkavállalók megelőző időszaki szolgálatával kapcsolatos, meghatározott juttatási kötelem jelenértékének növekedése, amely a tárgyidőszakban a munkaviszony megszűnte utáni juttatások vagy egyéb hosszú lejáratú munkavállalói juttatások létrehozásából vagy változtatásából származik. A múltbeli szolgálat költsége lehet pozitív (ha juttatást vezetnek be, vagy azokat növelik) vagy negatív (ha már meglévő juttatást csökkentenek).

RÖVID TÁVÚ MUNKAVÁLLALÓI JUTTATÁSOK

8. A rövid távú munkavállalói juttatások közé tartoznak többek között a következők:

a) bérek, fizetések és társadalombiztosítási járulékok;

b) a rövid távú fizetett távollétek (mint például a fizetett éves szabadság és a fizetett betegszabadság), amikor a távollétek várhatóan a munkavállalók által nyújtott kapcsolódó munkavállalói szolgálat időszakának végét követő 12 hónapon belül valósulnak meg;

c) nyereségrészesedés és jutalmak, amennyiben a munkavállaló által nyújtott kapcsolódó szolgálat időszak végét követő 12 hónapon belül fizetendők; és

d) nem pénzbeli juttatások (mint például egészségügyi ellátás, a lakás, a cégautó, és a termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása) a meglévő munkavállalók részére.

9. A rövid távú munkavállalói juttatások elszámolása általában egyértelmű, mivel nincs szükség aktuáriusi feltételezésekre a kötelem vagy a költség értékelésére, és nincs lehetőség aktuáriusi nyereség vagy veszteség keletkezésére. Továbbá, a rövid távú juttatási kötelmek értékelése nem diszkontált alapon történik.

Megjelenítés és értékelés

Valamennyi rövid távú munkavállalói juttatás

10. Amikor egy munkavállaló szolgálatot végzett a gazdálkodó részére a beszámolási időszak alatt, a gazdálkodónak meg kell jelenítenie az e szolgálat ellenében várhatóan megfizetendő 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 gazdálkodónak a különbözetet eszközként (előre megfizetett ráfordításként) kell kimutatnia, olyan mértékig ameddig az előre kifizetett összeg, például, a jövőbeni kifizetésekben csökkenést, vagy pénzeszköz-visszafizetést eredményez majd; és

b) ráfordításként, kivéve ha valamely másik nemzetközi számviteli standard megköveteli vagy megengedi a juttatásoknak az eszköz bekerülési értékében való figyelembevételét (lásd például az IAS 2 Készletek és az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardokat).

▼B

A 11., 14. és 17. bekezdés kifejti, hogyan kell a gazdálkodónak ezt a követelményt alkalmaznia a fizetett távollétek, valamint a nyereségrészesedési és jutalmazási programok formájában megvalósuló rövid távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan.

Rövid távú fizetett távollétek

11. A 10. bekezdés szerinti, fizetett távollétek formájában megvalósuló rövid távú munkavállalói juttatások várható költségét a gazdálkodónak a következőképpen kell elszámolnia:

a) a halmozódó fizetett távollétek esetében akkor, amikor a munkavállalók azt a szolgálatot végzik, amelyek növelik a jövőbeni fizetett távollétekre való jogosultságukat; és

b) a nem halmozódó fizetett távollétek esetében akkor, amikor a távollétekre sor kerül.

12. A gazdálkodó 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 következő két kategóriába eshet:

a) halmozódó; és

b) nem halmozódó.

13. A halmozódó fizetett távollétek olyan fizetett távollétek, amelyek továbbvihetők és jövőbeli időszakokban felhasználhatók, ha a tárgyidőszaki jogosultságot nem használják fel teljes egészében. A halmozódó fizetett távollétek lehetnek megszolgáltak (más szavakkal: amikor a munkavállalók a gazdálkodóval való munkaviszony megszüntetésekor jogosultak a fel nem használt jogosultság pénzbeli megváltására), vagy nem megszolgáltak (amikor a munkavállalók a munkaviszony megszűnésekor nem jogosultak a fel nem használt jogosultság pénzbeli megváltására). A kötelem akkor keletkezik, amikor a munkavállaló olyan szolgálatot végez, amely növeli a jövőbeni fizetett távollétre való jogosultságát. A kötelem fennáll és kimutatásra kerül akkor is, ha a fizetett távollétek nem megszolgáltak, bár ilyenkor annak lehetősége, hogy a munkavállaló munkaviszonya azelőtt megszűnik, hogy a halmozott nem megszolgált jogosultságot felhasználta volna, befolyásolja a kötelem értékelését.

14. A gazdálkodónak a halmozódó fizetett távollétek várható költségét azon a többletösszegen kell értékelnie, amelyet a gazdálkodó várhatóan fizetni fog a mérlegfordulónapig felhalmozódott, fel nem használt távollétek után.

15. Az előző bekezdésben meghatározott módszer a kötelmet azon többletkifizetések összegeként értékeli, amelyek várhatóan kizárólag abból keletkeznek, hogy a juttatás halmozódik. Számos esetben lehet, hogy a gazdálkodónak nem kell részletes számításokat végeznie ahhoz, hogy megbecsülje, hogy a fel nem használt fizetett távollétekből származó kötelem nem lényeges. Például, a betegszabadságból eredő kötelem valószínűleg csak akkor lesz lényeges, ha létezik egy formális vagy nem formális megegyezés arra vonatkozóan, hogy a fizetett betegszabadság fel nem használt része fizetett rendes szabadságként igénybe vehető.

Példa a 14. és 15. bekezdéshez

A gazdálkodónak 100 munkavállalója van, akik mindegyike évente öt munkanap fizetett betegszabadságra jogosult. A betegszabadság fel nem használt része a következő naptári évre átvihető. Az igénybe vett betegszabadság először a tárgyévi keretből kerül felhasználásra, ezt követően pedig az előző évből áthozott napokból (LIFO alapon) kerül levonásra. 20X1. december 31-én a fel nem használt jogosultság átlagos értéke munkavállalónként két nap. A gazdálkodó várakozása szerint, a várhatóan a jövőben is érvényes, múltbeli tapasztalatok alapján, 92 munkavállaló 5 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 úgy számítja, hogy további 12 nap fizetett betegszabadság kifizetése lesz szükséges a 20X1. december 31-ig felhalmozódott, fel nem használt jogosultság után (nyolc munkavállaló, munkavállalónként másfél nappal számolva). Ennek megfelelően, a gazdálkodó 12 napi táppénznek megfelelő kötelezettséget mutat ki.

16. A nem halmozódó fizetett távollétek nem vihetők át a következő időszakra: amennyiben a tárgyévi keret nem kerül teljes mértékben felhasználásra, ezek elvesznek, és a munkavállalók készpénzben történő

▼B

megváltásra sem tarthatnak igényt a fel nem használt keret után a munkaviszony megszűnésekor. Ez az általános gyakorlat a betegszabadság (mindaddig, amíg a fel nem használt múltbeli keret nem növeli a jövőbeni jogosultságot), szülési szabadság vagy apasági szabadság, és bíróság előtti megjelenés vagy katonai szolgálat idejére járó fizetett szabadság esetében. A gazdálkodó a távollét igénybevételéig nem mutathat ki kötelezettséget vagy ráfordítást, mivel a munkavállaló által végzett szolgálat nem növeli a juttatás összegét.

Nyereségrészesedési és jutalmazási programok

17. A gazdálkodó a 10. bekezdésben meghatározott nyereségrészesedés és jutalom kifizetésének várható költségét akkor és csakis akkor számolhatja el, ha:

a) a gazdálkodónak meglévő jogi vagy vélelmezett kötelme van ilyen összegek megfizetésére múltbeli események következtében; és

b) a kötelem összegéről megbízható becslés készíthető.

Meglévő kötelem akkor és csakis akkor áll fenn, amikor a gazdálkodó számára nincs más reális alternatíva, mint a kifizetések teljesítése.

18. Egyes nyereségrészesedési programoknál a munkavállalók csak akkor részesednek a nyereségből, ha a gazdálkodónál meghatározott időt töltenek. Az ilyen programok vélelmezett kötelmet keletkeztetnek, mivel a munkavállalók olyan szolgálatot végeznek, amely növeli a kifizetendő összeget, amennyiben munkaviszonyukat a meghatározott időszak végéig fenntartják. Az ilyen vélelmezett kötelem értékelése tükrözi annak lehetőségét, hogy néhány munkavállaló munkaviszonya a nyereségből való részesedés előtt megszűnik.

Példa a 18. bekezdéshez

Egy nyereségrészesedési program azt írja elő a gazdálkodó számára, hogy tárgyévi ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ meghatározott hányadát fizesse ki azon munkavállalói részére, akik az év folyamán folyamatosan munkaviszonyban voltak. Amennyiben egyetlen munkavállalónak sem szűnik meg a munkaviszonya az év folyamán, az éves nyereségrészesedés teljes összege a ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ 3 %-a. A gazdálkodó becslése szerint a munkaerő elvándorlása a kifizetéseket a ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ 2,5 %-ra fogja csökkenteni.

A gazdálkodó a ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ 2,5 %-át számolja el kötelezettségként és ráfordításként.

19. A gazdálkodónak lehet, hogy nincs jogi kötelme jutalom kifizetésére. Ennek ellenére, egyes esetekben a gazdálkodónál gyakorlat a jutalmak fizetése. Ilyen esetekben, a gazdálkodónak vélelmezett kötelme van, mivel a gazdálkodó számára nincs más reális alternatíva, mint a jutalmak kifizetése. A vélelmezett kötelem értékelése tükrözi annak lehetőségét, hogy egyes munkavállalók munkaviszonya anélkül szűnik meg, hogy a jutalmat megkapnák.

20. A gazdálkodó 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 a kifizetendő összegeket még a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezése előtt meghatározza; vagy

c) a gazdálkodó múltbeli gyakorlata egyértelműen alátámasztja a gazdálkodó vélelmezett kötelmének mértékét.

21. A nyereségrészesedési és jutalmazási programokból származó kötelem a munkavállalók által végzett szolgálatból keletkezik, nem pedig a gazdálkodó tulajdonosaival megkötött ügyletből. Így a gazdálkodónak a nyereségrészesedési és a jutalmazási program költségeit nem a ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ felosztásaként, hanem ráfordításként kell elszámolnia.

22. Amennyiben a nyereségrészesedési és a jutalmazási kifizetések nem teljes mértékben esedékesek annak az időszaknak a végét követő 12 hónapon belül, amelyben a munkavállaló a kapcsolódó szolgálatot elvégezte, ezek a kifizetések egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásnak minősülnek (lásd 126–131. bekezdés). ►**M6** ——————— ◄

▼B

Közzététel

▼M5

23. Bár ez a standard a rövid távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan nem követel meg külön közzétételeket, más Standardok előírhatnak közzétételeket. Például az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard előírja a főbb vezetők munkavállalói juttatásainak közzétételét. Az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard előírja a munkavállalói juttatási költségek közzétételét.

▼B

A MUNKAVISZONY MEGSZŰNÉSE UTÁNI JUTTATÁSOK: A MEGHATÁROZOTT HOZZÁJÁRULÁSI PROGRAMOK ÉS A MEGHATÁROZOTT JUTTATÁSI PROGRAMOK MEGKÜLÖNBÖZTETÉSE

24. A munkaviszony megszűnése utáni juttatások közé tartoznak például:

a) a nyugdíjazási juttatások, mint például a nyugdíjak; és

b) egyéb, a munkaviszony megszűnése utáni juttatások, mint például a munkaviszony megszűnése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátás.

Azok a megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó a munkaviszony megszűnése után juttatásokat nyújt, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok. A gazdálkodó jelen standard rendelkezéseit valamennyi ilyen jellegű megállapodásra alkalmazza, függetlenül attól, hogy a megállapodás együtt jár-e egy független szervezet létrehozásával, amely a hozzájárulásokat kapja és a juttatásokat kifizeti.

25. A munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok két csoportra oszthatók, a meghatározott hozzájárulási programokra és a meghatározott juttatási programokra, a programok főbb működési feltételeinek és szabályainak gazdasági tartalmától függően. A meghatározott hozzájárulási programoknál:

a) a gazdálkodó jogi vagy vélelmezett kötelme a gazdálkodó által az alapba a megállapodásnak megfelelően befizetendő összegre korlátozódik. Így a munkaviszony megszűnése utáni juttatásnak a munkavállaló által kapott összege a gazdálkodó (és esetleg a munkavállaló) által a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programnak vagy biztosítótársaságnak hozzájárulásként befizetett összegtől és hozzájárulásokon képződő befektetési hozamoktól függ; és

b) következésképpen, az aktuáriusi kockázatot (azaz, hogy a juttatás összege alacsonyabb lesz a vártnál) és a befektetési kockázatot (azaz, hogy a befektetett eszközök nem lesznek elegendőek a várható juttatások finanszírozására) a munkavállaló viseli.

26. Olyan esetek, amikor egy gazdálkodó kötelme nem korlátozódik arra az összegre, amelyet az alapba történő hozzájárulásként elfogadott, például azok, ha a gazdálkodónak jogi, vagy vélelmezett kötelme van:

a) a program juttatási képletén keresztül, amely nem csupán a hozzájárulás összegéhez kapcsolódik;

b) egy, a programon keresztüli közvetett, vagy egy közvetlen, a hozzájárulások meghatározott hozamára vonatkozó garancián keresztül; vagy

c) olyan nem formális gyakorlaton keresztül, amelyből vélelmezett kötelmet keletkeztet. Vélelmezett kötelem keletkezhet például, amikor egy gazdálkodónál gyakorlat az, hogy volt munkavállalóinak, az inflációkövetés érdekében folyamatosan növeli juttatásait, akkor is, amikor nincs erre vonatkozó jogi kötelem.

27. A meghatározott juttatási programoknál:

a) a gazdálkodó kötelme a megegyezés szerinti juttatás összegét a jelenlegi és korábbi munkavállalóknak biztosítani; és

b) az aktuáriusi kockázatot (hogy a juttatások a vártnál többe kerülnek) és a befektetési kockázatot lényegében a gazdálkodó viseli. Amennyiben az aktuáriusi vagy a befektetési tapasztalatok a vártnál rosszabbak lesznek, a gazdálkodó kötelme növekedhet.

28. Az alábbi 29–42. bekezdés a meghatározott hozzájárulási program és a meghatározott juttatási program közötti különbséget határozzák meg a többmunkáltatós juttatási programok, az állami programok és a biztosított juttatások vonatkozásában.

▼B

Többmunkáltatós programok

29. A gazdálkodónak a többmunkáltatós programot a program feltételeinek megfelelően (beleértve a vélelmezhető, a formális feltételeken túli kötelmet is) kell vagy meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási programnak minősítenie. Amikor a többmunkáltatós program meghatározott juttatási programnak minősül, a gazdálkodónak:

a) a meghatározott juttatási kötelemből, a meghatározott juttatási program eszközeiből, és a programhoz kapcsolódó költségekből a rá arányosan eső részt a többi meghatározott juttatási programmal megegyező módon kell elszámolnia; és

b) a ►**M10** 120A. bekezdés ◄ megkövetelt információkat közzé kell tennie.

30. Amikor nem áll elegendő információ rendelkezésre ahhoz, hogy a meghatározott juttatási programokra vonatkozó elszámolási szabályok kerüljenek alkalmazásra a meghatározott juttatási programnak minősülő több munkáltatós programra, a gazdálkodónak:

a) a 44–46. bekezdésben leírt programot úgy kell elszámolnia, mintha az egy meghatározott hozzájárulási program lenne;

b) közzé kell tennie:

i. azt a tényt, hogy a program meghatározott juttatási programnak minősül; és

ii. annak az okát, hogy miért nem áll elegendő információ rendelkezésre ahhoz, hogy a gazdálkodó a programot meghatározott juttatási programként számolja el; és

c) amennyiben a programban fellépő többlet vagy hiány befolyásolhatja a jövőbeni hozzájárulás mértékét, közzé kell tennie továbbá:

i. a többletre vagy hiányra vonatkozóan rendelkezésére álló bármely információt;

ii. a többlet vagy hiány mértéke meghatározásának alapját; és

iii. a gazdálkodóra gyakorolt hatásokat, ha lehetnek ilyenek.

31. Példa a többmunkáltatós, meghatározott juttatási programra:

a) a program finanszírozása a folyamatos befizetések formájában történik, oly módon, hogy a hozzájárulások mértékét úgy határozzák meg, hogy azok az ugyanezen időszakban esedékes kifizetésekre elegendőek legyenek, és a tárgyidőszakban megszolgált jövőbeni juttatásokra a jövőbeni hozzájárulások nyújtanak fedezetet; és

b) a munkavállalók juttatásait a szolgálati idő határozza meg, és a részt vevő gazdálkodóknak valójában nem áll módjában, hogy a programból kilépjenek anélkül, hogy a kilépés időpontjáig felmerült, a munkavállalók által megszerzett juttatási jogosultságokhoz való hozzájárulást meg ne fizetnék. Egy ilyen program a gazdálkodó számára aktuáriusi kockázatot keletkeztet: ha a mérleg fordulónapjáig megszolgált juttatások költségei a vártnál nagyobbak, a gazdálkodónak vagy növelnie kell hozzájárulásainak mértékét vagy meg kell győznie munkavállalóit a juttatások csökkentésének elfogadásáról. Ezért az ilyen program meghatározott juttatási program.

32. Amikor megfelelő információ áll rendelkezésre egy több munkáltatós meghatározott juttatási programnak minősülő programra vonatkozóan, a gazdálkodónak a meghatározott juttatási kötelemből, a program eszközeiből és a programhoz kapcsolódó, a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból a rá eső részt ugyanúgy kell elszámolnia, mint bármely más meghatározott juttatási program esetében. Ugyanakkor egyes esetekben lehetséges, hogy a gazdálkodó nem képes a számviteli elszámolásokhoz szükséges megbízhatósággal meghatározni a program pénzügyi helyzetéből és teljesítményéből következően ráeső részt. Ez akkor fordulhat elő, ha:

a) a gazdálkodónak nincs hozzáférése a programra vonatkozó, a jelen standard követelményeit kielégítő információkhoz; vagy

b) a program a részt vevő gazdálkodók számára aktuáriusi kockázatot keletkeztet más gazdálkodók jelenlegi és korábbi munkavállalóihoz kapcsolódóan, aminek eredményeként nincs konzisztens és megbízható alap a kötelemnek, a program eszközeinek és a költségnek az egyes részt vevő gazdálkodók közötti felosztására.

Ilyen esetekben a gazdálkodó a programot meghatározott hozzájárulási programként számolja el, és közzéteszi a 30. bekezdésben meghatározott kiegészítő információkat.

▼M10

32A. A több munkáltatós program és annak résztvevői között létrejöhet szerződéses megállapodás, amely meghatározza a programban előálló többlet (vagy hiány) résztvevők közötti felosztásának módját. A több munkáltatós programok azon résztvevőjének, amely a programot a 30. bekezdés szerint meghatározott hozzájárulási programként számolja el, meg kell jelenítenie a szerződéses megállapodásból fakadó eszközt vagy kötelezettséget, valamint a keletkező bevételt vagy ráfordítást a nyereségben vagy veszteségben.

Példa a 32A. bekezdés illusztrálására

Egy gazdálkodó egység olyan több munkáltatós meghatározott juttatási programban vesz részt, amely nem készít IAS 19 szerinti programértékeléseket. Ennélfogva a programot úgy számolja el, mintha az meghatározott hozzájárulási program lenne. A nem IAS 19 alapú értékelés 100 milliós hiányt mutat ki a programban. A program keretében a programban részt vevő munkáltatókkal szerződéses megállapodás született a hozzájárulások ütemezéséről, amely segítségével az elkövetkező öt éven belül felszámolják a hiányt. A gazdálkodó egység szerződés értelmében vett összes hozzájárulása 8 millió.

A gazdálkodó egység megjeleníti a pénz időértékének megfelelően korrigált hozzájárulásokra vonatkozó kötelezettségét és az ezzel egyenlő ráfordítást a nyereségben vagy veszteségben.

32B. Az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard megköveteli a gazdálkodó egységtől bizonyos függő kötelezettségek megjelenítését vagy azok közzétételét. Több munkáltatós program tekintetében függő kötelezettség keletkezhet például az alábbiakból:

a) egyéb résztvevő gazdálkodó egységekhez kapcsolódó aktuáriusi veszteségek, mivel a több munkáltatós programban részt vevő gazdálkodó egységek osztoznak az összes többi résztvevő gazdálkodó egység aktuáriusi kockázatában; vagy

b) a program feltételei szerinti felelősség a programban keletkező hiány finanszírozására, ha más gazdálkodó egységek nem vesznek többé benne részt.

▼B

33. A többmunkáltatós programokat meg kell különböztetni a csoportos ügyintézésű programoktól. A csoportos ügyintézésű program nem más, mint egymunkáltatós programok összevonása annak érdekében, hogy a részt vevő 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 ügyintézésű programok nem vetnek fel különösebb elszámolási problémákat, mivel megfelelő 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 vevő gazdálkodót más részt vevő gazdálkodók meglévő és korábbi munkavállalóihoz kapcsolódó aktuáriusi kockázatoknak. Ennek a standardnak a fogalmai megkövetelik, hogy a gazdálkodó a csoportos ügyintézésű programot meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási programként minősítse, a program feltételeinek megfelelően (beleértve a vélelmezhető, a formális feltételeken túli kötelmet is).

▼M10

Közös ellenőrzés alatt álló különböző gazdálkodó egységek között a kockázatokat megosztó meghatározott juttatási programok

34. Azok a meghatározott juttatási programok, amelyek közös ellenőrzés alatt álló különböző gazdálkodó egységek, például egy anyavállalat és leányvállalatai között osztják meg a kockázatot, nem minősülnek több munkáltatós programnak.

▼M10

34A. Az ilyen programban részt vevő gazdálkodó egységeknek az IAS 19 szerint értékelt program egészéről kell információkat szerezniük, a program egészére vonatkozó feltételezések alapján. Amennyiben létezik szerződéses megállapodás vagy kifejezett politika az IAS 19 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 a különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban kell megjeleníteni, amely jogilag a programot szponzoráló munkáltató. A csoportba tartozó többi gazdálkodó egységnek – a különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban – az adott időszakban általuk fizetendő hozzájárulással megegyező mértékű költséget kell megjeleníteniük.

34B. Ilyen programban való részvétel a csoportba tartozó egyes egyedi gazdálkodó egységek szempontjából kapcsolt felekkel kötött ügyletnek minősül. A gazdálkodó egységnek ennélfogva a különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban az alábbi közzétételeket kell tennie:

a) a nettó meghatározott juttatási költség ráterhelésére vonatkozó szerződéses megállapodás vagy kifejezett politika, vagy a tény, hogy ilyen nem létezik;

b) a gazdálkodó egység által fizetendő hozzájárulás meghatározására szolgáló politika;

c) amennyiben a gazdálkodó egység a 34A. bekezdés értelmében a nettó meghatározott juttatási költségek felosztását számolja el, a program egészére vonatkozó összes információ a 120–121. bekezdés szerint;

d) amennyiben a gazdálkodó egység a 34A. bekezdés értelmében az adott időszakra fizetendő hozzájárulást számolja el, a program egészére vonatkozó információkat kell megadni a 120A.b)–e), j), n), o), q) és 121. bekezdés szerint. A 120A. bekezdés által megkövetelt egyéb közzétételeket nem vonatkoznak.

▼B

Állami programok

36. A gazdálkodó köteles az állami programokat a többmunkáltatós programokkal (lásd 29. és 30. bekezdés) azonos módon elszámolni.

37. Az állami programokat jogi szabályozás útján hozzák létre azért, hogy minden gazdálkodót (vagy egy bizonyos kategóriába, például egy bizonyos iparágba tartozó valamennyi gazdálkodót) lefedjenek, és amelyet az államháztartás központi vagy helyi szervezetei, vagy egyéb, a beszámolót készítő gazdálkodó ellenőrzése vagy befolyása alatt nem álló testület (például egy kifejezetten e célra létrehozott önálló hivatal) működtet. Egyes, gazdálkodók által létrehozott programok biztosíthatnak mind az állami juttatásokat helyettesítő kötelező juttatásokat, mind pedig kiegészítő önkéntes juttatásokat. Az ilyen programok nem minősülnek állami programnak.

38. Az állami programok lehetnek meghatározott juttatási vagy meghatározott hozzájárulási programok, attól függően, hogy a program szerint a gazdálkodónak milyen kötelme van. Számos állami program a folyamatos befizetések alapján finanszírozott: a hozzájárulások összegét úgy állapítják meg, hogy azok fedezetet nyújtsanak az ugyanabban az időszakban keletkező juttatásokra, míg a tárgyidőszakban megszolgált jövőbeni juttatási jogosultságok a jövőbeni hozzájárulásokból kerülnek kifizetésre. Ugyanakkor, a legtöbb állami program esetében a gazdálkodónak nincs jogi vagy vélelmezett kötelme ezeknek a jövőbeni juttatásoknak a megfizetésére: egyetlen kötelme az, hogy a folyó hozzájárulásokat megfizesse, amikor azok esedékessé válnak, és ha a gazdálkodó már nem foglalkoztat az állami programban részt vevő munkavállalót, nem kötelezett arra, hogy a saját munkavállalói által a múltban kiérdemelt juttatásokat fizesse. Ez az oka annak, hogy az állami programok általában meghatározott hozzájárulási programnak minősülnek. Ugyanakkor, azokban a ritka esetekben, amikor egy állami program meghatározott juttatási program, a gazdálkodó a 29. és a 30. bekezdésben meghatározott módon jár el.

Biztosított juttatások

39. Lehet, hogy a gazdálkodó biztosítási díjat fizet egy munkaviszony megszűnése utáni juttatási program finanszírozására. A gazdálkodónak az ilyen programot meghatározott hozzájárulási programként kell kezelnie, kivéve ha a gazdálkodónak (közvetlenül vagy a programon keresztül közvetve) jogi vagy vélelmezett kötelme lesz vagy:

a) a munkavállalói juttatások közvetlen megfizetésére azok esedékessé válásakor; vagy

▼B

b) további összegek befizetésére, amennyiben a biztosító nem fizet meg valamennyi, a tárgyidőszakban és a megelőző időszakokban végzett munkavállalói szolgálatból eredő, a jövőben esedékes munkavállalói juttatást.

Amennyiben a gazdálkodó fenntart egy ilyen jogi vagy vélelmezett kötelmet, a gazdálkodónak a programot meghatározott juttatási programként kell kezelnie.

40. A biztosítási szerződés által biztosított juttatásoknak nem szükséges közvetlenül vagy automatikusan kapcsolódniuk a gazdálkodó munkavállalói juttatásokkal kapcsolatos kötelméhez. A biztosítási szerződésekkel összekapcsolt, a munkaviszony megszűnése utáni meghatározott juttatási programoknál a többi finanszírozott alapokkal azonos módon kell különbséget tenni az elszámolás és a finanszírozás között.

41. Azokban az esetekben, amikor a gazdálkodó a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmét egy biztosítási kötvényen keresztül finanszírozza, amelynek értelmében (közvetlenül, vagy a programon keresztül közvetetten, a jövőbeni biztosítás díjak megállapításának mechanizmusán keresztül, vagy a biztosítóval létrehozott kapcsolt gazdálkodói viszonyon keresztül) jogi vagy vélelmezett kötelme fennmarad, a biztosítási díjak megfizetése nem jelent meghatározott hozzájárulási megállapodást. Ebből következően a gazdálkodó:

a) a minősített biztosítási kötvényt a program eszközeként számolja el (lásd 7. bekezdést); és

b) a többi biztosítási kötvényt visszafizetési jogosultságként mutatja ki (amennyiben a kötvény megfelel a 104A bekezdésben foglalt kritériumoknak).

42. Azokban az esetekben, amikor a biztosítási kötvény a juttatási program egy adott résztvevőjének, vagy azok egy csoportjának a nevére szól, és a gazdálkodónak nincs jogi vagy vélelmezett kötelme a kötvényből származó bármely veszteség fedezésére, a gazdálkodónak nincs kötelme a munkavállalóknak juttatást fizetni és a biztosító kizárólagos felelőssége a juttatásokat fizetni. Az ilyen szerződések alapján történő fix biztosítási díj fizetések lényegében a munkavállalói juttatás teljesítését, nem pedig a kötelem teljesítéséhez szükséges befektetést jelentik. Következésképpen, a gazdálkodónak már nincs eszköze vagy kötelezettsége. Ily módon, a gazdálkodó ezeket a fizetéseket egy meghatározott hozzájárulási programhoz történő hozzájárulásként kezeli.

A MUNKAVISZONY MEGSZŰNÉSE UTÁNI JUTTATÁSOK: MEGHATÁROZOTT HOZZÁJÁRULÁSI PROGRAMOK

43. A meghatározott hozzájárulási programok elszámolása egyértelmű, mivel a beszámolót készítő gazdálkodó egyes időszakokra vonatkozó kötelmét az adott időszakban fizetendő hozzájárulás összege határozza meg. Következésképpen, nem szükségesek aktuáriusi feltételezések a kötelem vagy ráfordítás értékeléséhez, és nincs lehetőség aktuáriusi nyereségre vagy veszteségre sem. Ezen túlmenően, a kötelmek értékelése diszkontálás nélkül történik, kivéve amikor ezen összegek nem válnak teljes mértékben esedékessé a munkavállaló által végzett szolgálat időszakának végét követő 12 hónapon belül.

Megjelenítés és értékelés

44. Amikor a munkavállaló egy időtartamon belül szolgálatot végzett a gazdálkodó részére, a gazdálkodónak a valamely meghatározott hozzájárulási programba az ezen szolgálatért cserébe befizetendő hozzájárulás összegét meg kell jelenítenie:

a) kötelezettségként (elhatárolt ráfordításként), miután a már megfizetett hozzájárulás levonásra került. Ha a már megfizetett hozzájárulás meghaladja a mérlegfordulónap előtti szolgálatért cserébe járó hozzájárulás összegét, a gazdálkodónak ezt a különbözetet eszközként (előre megfizetett ráfordításként) kell kimutatnia, olyan mértékig, ameddig az előre kifizetett összeg például, jövőbeni kifizetésekben csökkenést vagy pénzeszköz-visszatérítést eredményez; és

b) ráfordításként, kivéve ha egy másik Nemzetközi Számviteli Standard megköveteli vagy megengedi a hozzájárulás összegének valamely eszköz bekerülési értékébe való beszámítását (lásd például az IAS 2 Készletek és az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardokat).

45. Amikor egy meghatározott hozzájárulási programhoz történő hozzájárulások nem válnak teljes mértékben esedékessé a munkavállaló által elvégzett szolgálat időtartama végét követő 12 hónapon belül, a hozzájárulások összegét a 78. bekezdésben meghatározott diszkontlábbal kell diszkontálni.

▼B

Közzététel

46. A gazdálkodónak közzé kell tennie a meghatározott hozzájárulási programokkal kapcsolatban ráfordításként elszámolt összegeket.

47. Ha az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard azt megköveteli, a gazdálkodó közzéteszi a legfontosabb vezetők számára teljesített hozzájárulásokkal kapcsolatos információkat.

A MUNKAVISZONY MEGSZŰNÉSE UTÁNI JUTTATÁSOK: MEGHATÁROZOTT JUTTATÁSI PROGRAMOK

48. 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

49. A meghatározott juttatási programok lehetnek fedezetlenek, vagy lehetnek részben vagy teljesen fedezettek olyan hozzájárulásokból, amelyeket a gazdálkodó, és néha a munkavállalók egy olyan szervezetbe vagy alapba fizetnek be, amely jogilag független a beszámolót készítő gazdálkodótól és ahonnan a munkavállalói juttatások kifizetésre kerülnek. A fedezett juttatások esedékessé válásukkor történő megfizetése nem kizárólag az alap pénzügyi helyzetétől és befektetési teljesítményétől függ, hanem a gazdálkodó arra való képességétől (szándékától) is, hogy az alap eszközeiben bekövetkező esetleges hiányt kipótolja. Ily módon, a gazdálkodó lényegében átvállalja a programhoz kapcsolódó aktuáriusi és befektetési kockázatokat. Következésképpen, a meghatározott juttatási programhoz kapcsolódó ráfordításként elszámolt összeg nem szükségszerűen azonos az adott időszakban esedékes hozzájárulás összegével.

50. A gazdálkodó meghatározott juttatási programokra vonatkozó elszámolása a következő lépéseket foglalja magában:

a) aktuáriusi módszerek alkalmazása a munkavállalók által a tárgyidőszakban és a megelőző időszakokban végzett szolgálatért cserébe megszerzett juttatási jogosultság összegének megbízható becslésének elkészítésére. Ez megköveteli, hogy a gazdálkodó meghatározza a tárgyidőszakhoz, és a megelőző időszakokhoz rendelhető juttatások összegét (lásd 67–71. bekezdés) és hogy becsléseket (aktuáriusi feltételezéseket) készítsen a demográfiai változókról (mint például a munkaerő-vándorlás és halálozási arány), és a pénzügyi változókról (mint például jövőbeni fizetésemelések és az egészségügyi költségek emelkedése), amelyek hatással lesznek a juttatás költségeire (lásd 72–91. bekezdés);

b) a juttatásnak a Kivetített Jóváírási Egység Módszerrel történő diszkontálása, a meghatározott juttatási kötelem jelenértékének és a tárgyidőszaki szolgálat költségének (lásd 64–66. bekezdését) meghatározására;

c) a program bármely eszköze valós értékének meghatározása (lásd 102–104. bekezdés);

d) az aktuáriusi nyereségek és veszteségek összértékének meghatározása, és azoknak az aktuáriusi nyereségeknek és veszteségeknek meghatározása, amelyeket el kell számolni (lásd 92–95. bekezdés);

e) amikor egy program bevezetésre vagy módosításra került, a múltbeli szolgálat költségeinek meghatározása (lásd 96–101. bekezdés); és

f) amikor egy program megszorításra vagy rendezésre került, a kapcsolódó nyereség vagy veszteség meghatározása (lásd 109–115. bekezdés).

Azokban az esetekben, amikor a gazdálkodó egynél több meghatározott juttatási programmal rendelkezik, a gazdálkodónak ezeket a szabályokat valamennyi lényeges programra elkülönülten kell alkalmaznia.

51. Egyes esetekben a becslések, az átlagok és az egyszerűsített számítások megbízható közelítését adhatják a jelen standardban bemutatott részletes számítási módszereknek.

Vélelmezett kötelem elszámolása

52. A gazdálkodónak nem csupán a meghatározott juttatási programhoz tartozó formális feltételekből származó jogi kötelmeket kell elszámolnia, hanem bármely vélelmezett kötelmet is, amely a gazdálkodó nem formális gyakorlatából keletkezik. A nem formális gyakorlat akkor keletkeztet vélelmezett kötelmet, amikor a gazdálkodónak nincs más reális lehetősége, mint a munkavállalói juttatások megfizetése. Vélelmezett kötelem

▼B

például az, amikor a gazdálkodó nem formális gyakorlatának megváltoztatása a munkavállalókkal való kapcsolatát elfogadhatatlan mértékben károsítaná.

53. A meghatározott juttatási program formális feltételei lehetővé tehetik a gazdálkodó számára, hogy a programból fakadó kötelmeit megszüntesse. Azonban egy gazdálkodó számára általában nehéz egy program megszüntetése, ha vannak nyugdíjazandó munkavállalók. Ily módon, az ellenkező bizonyítékok hiányában, a munkaviszony megszűnése utáni juttatások elszámolása azt feltételezi, hogy a jelenleg kínált juttatásokat a gazdálkodó a munkavállalók hátralévő munkában töltendő ideje alatt fenntartja.

Mérleg

54. A meghatározott juttatási kötelemként kimutatott összeg a következők nettó összege:

a) a meghatározott juttatási kötelem mérleg-fordulónapi jelenértéke (lásd 64. bekezdést);

b) növelve bármely, a 92–93. bekezdésben meghatározott eljárás miatt még el nem számolt aktuáriusi nyereséggel (csökkentve bármely aktuáriusi veszteséggel);

c) csökkentve bármely múltbeli szolgálat még el nem számolt költségével (lásd 96. bekezdést);

d) csökkentve a meghatározott juttatási program azon eszközeinek (ha vannak ilyenek) a mérleg-fordulónapi valós értékével, amelyekből a kötelmek közvetlenül rendezésre kerülnek (lásd 102–104. bekezdés).

55. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke a program eszközei valós értékének levonása előtti bruttó kötelem.

56. A gazdálkodónak a meghatározott juttatási programból fakadó kötelmek jelenértékét, és a program bármely eszközének valós értékét olyan rendszerességgel kell meghatároznia, hogy a pénzügyi kimutatásokban kimutatott összegek ne különbözzenek lényegesen a mérlegfordulónapon meghatározandó összegektől.

57. A jelen standard javasolja, de nem teszi kötelezővé a gazdálkodó számára, hogy az összes lényeges, munkaviszony megszűnése utáni meghatározott juttatási kötelem értékeléséhez szakképzett aktuáriust vonjon be. Gyakorlati megfontolásokból, a gazdálkodó felkérhet egy szakképzett aktuáriust a kötelem részletes értékelésére a mérleg fordulónapja előtt. Azonban, az ilyen értékelés eredményeit bármely lényeges ügylet vagy egyéb, a körülményekben (ezen belül a piaci árakban és a kamatlábakban) bekövetkezett lényeges változás esetén frissíteni kell.

58. Az 54. bekezdés szerint meghatározott összeg lehet negatív (eszköz). A gazdálkodónak a keletkező eszközt az alábbiak közül az alacsonyabb értéken kell kimutatni:

a) az 54. bekezdés szerint meghatározott összeg; és

b) a következők teljes összege:

i. bármely még el nem számolt kumulált nettó aktuáriusi veszteség, és múltbeli szolgálati költség összege (lásd 92., 93. és 96. bekezdés); és

ii. a programból származó visszatérítésekből vagy a programhoz való jövőbeni hozzájárulások csökkenéséből eredő bármely gazdasági hasznok jelenértéke. Ezen gazdasági hasznok jelenértékét a 78. bekezdésben meghatározott diszkontláb alkalmazásával kell meghatározni.

58A. Az 58. bekezdés alkalmazása nem eredményezheti egy nyereségnek a pusztán a tárgyidőszaki aktuáriusi veszteség vagy múltbeli szolgálati költség miatti elszámolását, vagy egy veszteségnek a pusztán a tárgyidőszaki aktuáriusi nyereség miatti elszámolását. Emiatt a gazdálkodónak az 54. bekezdéssel összhangban azonnal el kell számolnia a következőket abban a mértékben, ahogy azok a meghatározott juttatási eszköznek az 58. b) bekezdés szerinti meghatározása során felmerülnek:

a) a tárgyidőszaki nettó aktuáriusi veszteségeket és a tárgyidőszaki múltbeli szolgálati költségeket abban a mértékben, amennyivel azok meghaladják az 58. b) ii. bekezdésben meghatározott gazdasági hasznok nettó jelenértékét. Ha a gazdasági hasznok nettó jelenértéke nem változik, vagy növekszik, a tárgyidőszaki múltbeli szolgálati költségekkel csökkentett tárgyidőszaki nettó aktuáriusi veszteségeket az 54. bekezdéssel összhangban azonnal el kell számolni;

▼B

b) a tárgyidőszaki nettó aktuáriusi nyereségeket és a tárgyidőszaki múltbeli szolgálati költségeket abban a mértékben, amennyivel azok meghaladják az 58. b) ii. bekezdésben meghatározott gazdasági hasznok nettó jelenértékének növekedését. Ha a gazdasági hasznok nettó jelenértéke nem változik, vagy csökken, a tárgyidőszaki múltbeli szolgálati költségekkel csökkentett tárgyidőszaki nettó aktuáriusi nyereségeket az 54. bekezdéssel összhangban azonnal el kell számolni.

58B. Az 58A. bekezdés csak abban az esetben vonatkozik egy gazdálkodóra, ha az az elszámolási időszak elején vagy végén többlettel ([1]) rendelkezett egy meghatározott juttatási programban, és a program aktuális feltételei alapján a gazdálkodó nem tudja teljesen visszanyerni ezt a többletet visszatérítések vagy a jövőbeni hozzájárulások csökkentése által. Ilyen esetekben az időszakban felmerülő múltbeli szolgálati költségek és aktuáriusi veszteségek, amelyeknek az elszámolása az 54. bekezdéssel összhangban elhalasztásra kerül, növelni fogják az 58. b) i. bekezdésben meghatározott összeget. Ha ezt a növekedést nem ellensúlyozza gazdasági hasznok jelenértékének egy azonos csökkenése, amely megfelel az elszámolás kritériumainak az 58. b) ii. bekezdés alapján, az 58. b) bekezdés által meghatározott nettó összesen növekedni fog, és így egy elszámolt nyereség keletkezik. Az 58A. bekezdés ilyen körülmények között tiltja a nyereség elszámolását. Fordított hatás keletkezik az időszakban felmerülő aktuáriusi nyereségekkel, amelyeknek az elszámolása az 54. bekezdéssel összhangban elhalasztásra kerül, olyan mértékben, amennyiben az aktuáriusi nyereségek az el nem számolt kumulált aktuáriusi veszteségeket csökkentik. Az 58A. bekezdés ilyen körülmények között tiltja a veszteség elszámolását. A jelen bekezdés alkalmazásának példái a C. függelékben találhatóak.

59. Eszköz keletkezhet akkor, ha a meghatározott juttatási program túlfedezett, vagy bizonyos esetekben, amikor aktuáriusi nyereség kerül kimutatásra. A gazdálkodó ilyen esetekben eszközt mutat ki, mivel:

a) a gazdálkodó ellenőrzése alatt áll egy olyan forrás, amely lehetőséget nyújt a többlet felhasználására jövőbeni juttatásokhoz;

b) az ellenőrzés múltbeli események eredménye (a gazdálkodó által fizetett hozzájárulás, és a munkavállaló által végzett szolgálat); és

c) jövőbeni gazdasági előnyök állnak a gazdálkodó rendelkezésére a jövőbeni hozzájárulások összegének csökkenése vagy pénzeszközvisszatérítés formájában, vagy közvetlenül a gazdálkodó részére vagy közvetett módon, egy másik, deficites program számára.

60. Az 58. b) bekezdésben meghatározott értékhatár – az 58A. bekezdésben meghatározottakon kívül – nem írja felül bizonyos aktuáriusi veszteségek (lásd 92. és 93. bekezdés), és bizonyos múltbeli szolgálat költségének (lásd 96. bekezdés) halasztott elszámolását. Azonban ez az értékhatár felülírja a 155. b) bekezdésben meghatározott átmeneti rendelkezéseket. A ►**M10** 120A.f)iii. bekezdés ◄ megköveteli a gazdálkodótól, hogy az 58. b) bekezdésben megállapított korlátozás miatt eszközként nem kimutatott bármely összeget közzétegye.

Példa a 60. bekezdés illusztrálására

A meghatározott juttatási program a következő jellemzőkkel rendelkezik:	
A kötelem jelenértéke	1 100
A program eszközeinek valós értéke	(1 190)
	(90)
El nem számolt aktuáriusi veszteség	(110)
El nem számolt múltbeli szolgálat költsége	(70)
A kötelezettség még ki nem mutatott növekedése a 155. b) bekezdés alapján, a standard első alkalmazásakor	(50)
Negatív összeg az 54. bekezdés alapján	(320)
Rendelkezésre álló jövőbeni visszatérítések és jövőbeni hozzájárulások csökkenésének jelenértéke	90
Az 58. b) bekezdésben meghatározott értékhatár kiszámítása a következő:	
El nem számolt aktuáriusi veszteségek	110
El nem számolt múltbeli szolgálat költségei	70

([1]) A többlet a program eszközök valós értékének a meghatározott juttatási kötelem nettó jelenértékét meghaladó összege.

▼B

Rendelkezésre álló jövőbeni visszatérítések és jövőbeni hozzájárulások csökkenésének jelenértéke	90
Értékhatár	270

A 270 kevesebb, mint 320. Ezért a gazdálkodó 270 értékű eszközt mutat ki, és közzéteszi, hogy az értékhatár az eszköz könyv szerinti értékét 50-nel csökkentette (►**M10** 120A.f)iii. bekezdés ◄).

▼**M10**

Nyereség vagy veszteség

61. ***A gazdálkodó egységnek az alábbi összegek nettó összegét kell megjelenítenie a nyereségben vagy veszteségben, kivéve akkor, ha egy másik standard előírja vagy engedélyezi azok belefoglalását egy eszköz bekerülési értékébe:***

a) tárgyidőszaki szolgálat költsége (lásd a 63–91. bekezdéseket);

b) kamatköltség (lásd a 82. bekezdést);

c) a program bármely eszközén (lásd a 105–107. bekezdéseket) vagy bármely visszatérítésre való jogosultságon várható hozam (lásd a 104A. bekezdést);

d) aktuáriusi nyereségek és veszteségek, a gazdálkodó egység számviteli politikájában előírtak szerint (lásd a 92–93D. bekezdéseket);

e) múltbeli szolgálat költsége (lásd a 96. bekezdést);

f) bármely megszorítás vagy rendezés hatása (lásd a 109. és 110. bekezdéseket); valamint

g) az 58.b) bekezdésben meghatározott értékhatár hatása, kivéve, ha a 93C. bekezdés értelmében az a nyereségen vagy veszteségen kívül van megjelenítve.

▼B

62. Más Nemzetközi Számviteli Standardok megkövetelik, hogy bizonyos munkavállalói juttatások költségeit az eszközök, mint például készletek, vagy az ingatlanok, gépek és berendezések (lásd az IAS 2 Készletek és az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardokat) bekerülési értékében számolják el. Az ilyen eszközök bekerülési értékében elszámolt munkaviszony megszűnése utáni munkavállalói juttatás költségei tartalmazzák a 61. bekezdésben felsorolt összetevők megfelelő arányú részét.

Megjelenítés és értékelés: A meghatározott juttatási kötelmek és a tárgyidőszaki szolgálat költségének jelenértéke

63. Egy meghatározott juttatási program végső költségét számos tényező befolyásolja, mint például a tényleges fizetések, a munkaerő-vándorlás és a halálozási arány, az egészségügyi költségek tendenciái, és a fedezett programok esetében, a program eszközein elért hozam. A program végső költsége bizonytalan, és ez a bizonytalanság valószínűleg hosszabb időn keresztül fennmarad. A munkaviszony utáni juttatási kötelmek és a kapcsolódó tárgyidőszaki szolgálat költségek jelenértékének megállapításához az alábbiak szükségesek:

a) aktuáriusi értékelési módszer alkalmazása (lásd 64–66. bekezdés);

b) a juttatás szolgálati időszakhoz való rendelése (lásd 67–71. bekezdés); és

c) aktuáriusi feltételezések megfogalmazása (lásd 72–91. bekezdés).

Aktuáriusi értékelési módszer

64. A gazdálkodónak a kivetített jóváírási egység módszert kell alkalmaznia, hogy meghatározza a meghatározott juttatási kötelmének és a kapcsolódó tárgyidőszaki szolgálat költségének, és ha értelmezhető, a múltbeli szolgálat költségének jelenértékét.

65. A kivetített jóváírási egység módszer (a módszert időnként szolgálatarányosan felhalmozott juttatás módszerének, vagy az egy szolgálati évre jutó juttatás módszerének hívják) a szolgáltatás minden egyes időszakát úgy tekinti, mint a juttatások jogosultságának további egységgel való növelését (lásd 67–71. bekezdés) és minden egyes egységet külön értékel, hogy a végső kötelmet felépítse (lásd 72–91. bekezdés).

66. A gazdálkodónak a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelem teljes összegét diszkontálnia kell, még akkor is, ha a juttatás egy része a mérleg fordulónapot követő 12 hónapon belül válik esedékessé.

▼B

Példa a 65. bekezdéshez

A munkaviszony megszűnésekor egy egyösszegű juttatás fizetendő, amelynek összege minden egyes munkában töltött év után a legutolsó fizetés 1 %-a. A fizetés az első évben 10 000 és évenkénti (összesített) növekedését 7 %-ra becslik. A diszkontláb mértéke évi 10 %. A következő 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 szűnik meg, feltételezve, hogy az aktuáriusi feltételezésekben nincs változás. Az egyszerűség kedvéért, ez a példa nem foglalkozik azokkal a további módosításokkal, amelyekre szükség lenne ahhoz, hogy annak valószínűsége, hogy a munkavállaló munkaviszonya a tervezett dátumnál korábbi vagy későbbi időpontban szűnhet meg, tükröződjön.

Év	1	2	3	4	5
Az egyes évekhez rendelt juttatás összege:					
– megelőző évek	0	131	262	393	524
– tárgyév (az utolsó fizetés 1 %-a)	131	131	131	131	131
– tárgyév és a megelőző évek	131	262	393	524	655
Nyitó kötelem	–	89	196	324	476
10 %-os kamat	–	9	20	33	48
Tárgyidőszaki szolgálat költsége	89	98	108	119	131
Záró kötelem	89	196	324	476	655

Megjegyzés: 1. A nyitó kötelem értéke a korábbi évekhez rendelt juttatás jelenértéke.

2. A tárgyidőszaki szolgálat költsége a tárgyévhez rendelt juttatás jelenértéke.

3. A záró kötelem a tárgyévhez és a korábbi évekhez rendelt juttatások jelenértéke.

A juttatások összegének hozzárendelése a szolgálati évekhez

67. A meghatározott juttatási kötelmek és a kapcsolódó tárgyidőszaki szolgálat költsége, és, ha értelmezhető, a múltbeli szolgálat költsége jelenértékének meghatározásakor, a gazdálkodónak a juttatásokat a program számítási képlete szerint kell hozzárendelnie az időszakokhoz. Ha azonban egy munkavállaló által végzett szolgálat a későbbi években a korábbi évekénél lényegesen magasabb juttatási összeget eredményez, a gazdálkodónak a juttatás összegét lineáris módszerrel kell az adott időszakhoz rendelnie:

a) attól az időponttól kezdődoen, amikortól a munkavállaló által végzett szolgálat először eredményez juttatást a program alapján (függetlenül attól, hogy a juttatások függnek-e a további szolgálattól); addig

b) az időpontig, amíg a munkavállaló által végzett további szolgálat, a fizetés emelkedését kivéve, már nem eredményez további lényeges összegű juttatást a program alapján.

68. A kivetített jóváírási egység módszere megköveteli a gazdálkodótól, hogy a juttatást a tárgyidőszakhoz (azért, hogy meg tudja határozni a tárgyidőszaki szolgálat költségeit), valamint a tárgyidőszakhoz és a korábbi időszakokhoz (azért, hogy meg tudja határozni a meghatározott juttatási kötelmek jelenértékét) rendelje. A gazdálkodó azokhoz az időszakokhoz rendeli a juttatást, amelyekben a munkaviszony megszűnése utáni juttatások teljesítési kötelme keletkezik. Ez a kötelem akkor keletkezik, amikor a munkavállalók szolgálatokat végeznek azokért a munkaviszony megszűnése utáni munkavállalói juttatásokért cserébe, amelyeket a gazdálkodó várhatóan későbbi beszámolási időszakokban fizet meg. Az aktuáriusi módszerek lehetővé teszik, hogy a gazdálkodó ennek a kötelemnek az értékét megfelelő megbízhatósággal értékelhesse ahhoz, hogy a kötelezettség kimutatása alátámasztott legyen.

Példa a 68. bekezdéshez

1. A meghatározott juttatási program egy 100 egységnyi, egyösszegű juttatást ad a nyugdíjba vonuláskor valamennyi munkában töltött év után.

▼B

100 egységnyi juttatást rendelnek minden évhez. A tárgyidőszaki szolgálat költsége a 100 egység jelenértéke. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke a 100 egység jelenértéke, szorozva a mérleg fordulónapig szolgálatban töltött évek számával.

Amennyiben a juttatás azonnal kifizetendő, amikor a munkavállaló munkaviszonya megszűnik, a tárgyidőszaki szolgálat költsége és a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke azt az időpontot tükrözi, amikor a munkavállaló munkaviszonya várhatóan megszűnik. Ily módon, a diszkontálás hatása miatt, az értékük alacsonyabb lesz, mint azok az értékek, amelyeket akkor határoznának meg, ha a munkavállaló a mérlegfordulónapon távozna.

2. Egy program havi nyugdíjat biztosít, amely az utolsó fizetés 0,2 %-ával egyenlő minden munkában töltött évre. A nyugdíj fizetése a munkavállaló 65. életévében kezdődik.

Minden egyes szolgálati évre a juttatásnak a várható nyugdíjba vonulás időpontjára becsült utolsó fizetés 0,2 %-át kitevő, a várható nyugdíjba vonulás időpontjától a munkavállaló feltételezett halálának időpontjáig fizetendő havi nyugdíj jelenértékével egyenlő összege kerül hozzárendelésre. A tárgyidőszaki szolgálat költsége ennek a juttatásnak a jelenértéke. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke az utolsó fizetés 0,2 %-ának megfelelő havi nyugdíj kifizetések jelenértéke, szorozva a mérleg fordulónapig fennálló szolgálati évek számával. A tárgyidőszaki szolgálat költségét és a meghatározott juttatási kötelem jelenértékét diszkontálják, mivel a nyugdíjkifizetések kezdő időpontja a munkavállaló 65. életéve.

69. A munkavállaló által végzett szolgálat kötelmet keletkeztet a meghatározott juttatási program alapján akkor is, ha a juttatásoknak feltétele a jövőbeni munkaviszony (más szóval, a jogosultságok még nem megszolgáltak). A munkavállalók által a jogosultság megszolgálása napjáig végzett szolgálat vélelmezett kötelmet keletkeztet, mivel valamennyi későbbi mérleg fordulónapon annak a jövőbeni szolgálatnak az értéke, amelyet egy munkavállalónak végeznie kell mielőtt a juttatásra jogosulttá válik, csökken. A meghatározott juttatási kötelem értékelésekor a gazdálkodó figyelembe veszi annak lehetőségét, hogy egyes munkavállalók nem tesznek eleget a jogosulttá válás követelményeinek. Hasonlóképpen, bár egyes munkaviszony megszűnése utáni juttatások, például a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátások, csak akkor válnak kifizetendővé, ha a munkavállaló munkaviszonyának megszűnését követően 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 valószínűsége befolyásolja a kötelem értékelését, de nem ettől függ, hogy a kötelem fennáll-e vagy sem.

Példák a 69. bekezdéshez

1. Egy program minden szolgálati évre 100 egységnyi juttatást fizet. A juttatásokra való jogosultság tízévi munkaviszony után keletkezik.

Minden évhez 100 egységnyi juttatás van rendelve. A tárgyidőszaki szolgálat költségei és a kötelem jelenértéke az első tíz év mindegyikében tükrözi annak lehetőségét, hogy a munkavállaló nem teljesíti a tízéves szolgálatot.

2. Egy adott juttatási program minden szolgálati évre 100 egységnyi juttatást fizet, leszámítva a munkavállaló 25. életéve előtti szolgálatot. A juttatásokra való jogosultság azonnal keletkezik.

A 25. életév betöltése előtti munkavégzéshez nem került juttatás hozzárendelésre, mivel az azt megelőző szolgálat nem eredményez (feltételes vagy feltétlen) juttatást. Minden ezt követő évhez 100 egységnyi juttatást kell hozzárendelni.

70. A kötelem mértéke addig az időpontig növekszik, amíg a munkavállaló által végzett szolgálat már nem eredményez további lényeges juttatásnövekedést. Így minden juttatás az ekkor vagy ezt megelőző időpontban végződő időszakokhoz kerül hozzárendelésre. A juttatást az egyes beszámolási időszakokhoz a program juttatási képletének megfelelően rendelik hozzá. Ha azonban egy munkavállaló által végzett szolgálat a későbbi években a korábbi évekénél lényegesen magasabb juttatást eredményez, a gazdálkodó a juttatást a lineáris módszer szerint addig az időpontig bezárólag rendeli hozzá, amíg a munkavállaló által végzett szolgálat már nem

▼B

eredményez további lényeges összegű juttatásnövekedést. Ennek oka az, hogy a munkavállaló által a teljes időszak alatt végzett szolgálat végül ezt az emelt mértékű juttatást eredményezi.

Példák a 70. bekezdéshez

1. Egy program 1000 egységnyi, egyösszegű juttatást fizet, amelyre a jogosultság tízévi munkaviszony után keletkezik. Az ezt követő szolgálatért a program nem ad többletjuttatást.

   Az első tíz év mindegyikéhez 100 egységnyi juttatást rendelnek (1 000 osztva tíz zel). A tárgyidőszaki szolgálat költsége az első tíz év mindegyikében tükrözi annak lehetőségét, hogy a munkavállaló nem teljesíti a tízéves szolgálatot. A további évekhez nem rendelnek juttatást.

2. Egy program 2 000 egységnyi, egyösszegű nyugdíjazási juttatást fizet minden olyan munkavállalónak, aki 55. életévének betöltésekor legalább húszévi szolgálati idővel rendelkezik, vagy azoknak a munkavállalóknak, akik betöltötték a 65. életévüket, a szolgálati idő hosszától függetlenül.

   Azoknak a munkavállalóknak, akik 35. életévük betöltése előtt csatlakoznak, a szolgálat a program alapján először 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 jövőbeli szolgálattól függnek. Továbbá, az 55. életév betöltése utáni szolgálat már nem eredményez lényeges többletjuttatást. Ezeknél a munkavállalóknál a gazdálkodó 100 egységnyi (2 000 osztva 20-szal) juttatást rendel a 35. életévüktől az 55. életévükig tartó időszak minden évére.

   Azoknál a munkavállalóknál, akik 35 és 45 éves életkor között léptek be, a húsz év utáni szolgálati idő már nem eredményez lényeges többletjuttatást. Ezeknél a munkavállalóknál a gazdálkodó 100 egységnyi (2 000 osztva 20-szal) juttatást rendel az első húsz év mindegyikéhez.

   Az olyan munkavállalónál, aki 55 éves korában csatlakozik, a tíz évet meghaladó munkaviszony már nem eredményez lényeges többletjuttatást. Ezen munkavállaló számára a gazdálkodó 200 egységnyi (2 000 osztva 10-zel) juttatást rendel az első tíz év mindegyikére.

   Minden munkavállalóra vonatkozóan, a tárgyidőszaki szolgálat költsége és a kötelem jelenértéke tükrözi azt a lehetőséget, hogy a munkavállaló nem teljesíti a szükséges szolgálati időt.

3. Egy, a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi program megtéríti a munkavállaló munkaviszonya megszűnése után felmerülő egészségügyi költségeinek 40 %-át, amennyiben a munkavállaló több mint tíz és kevesebb mint húszévi szolgálati idő után távozik, és ezeknek a költségeknek az 50 %-át, ha a munkavállaló húsz vagy annál több év szolgálati idő után távozik.

   A program juttatási képlete alapján a gazdálkodó a várható egészségügyi költség jelenértékének 4 %-át (40 % osztva tízzel) rendeli az első tíz év mindegyikéhez és 1 %-át (10 % osztva tízzel) a második tíz év mindegyikéhez. A tárgyévi szolgálat költsége minden évben tükrözi annak a valószínűségét, hogy a munkavállaló esetleg nem teljesíti azt a szolgálati időt, ami a juttatás egy részére vagy egészére való jogosultsághoz szükséges. Azokhoz a munkavállalókhoz, akik várhatóan tíz éven belül távoznak, nem rendelnek juttatást.

4. Egy, a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi program megtéríti a munkavállaló munkaviszonya megszűnése után felmerülő egészségügyi költségeinek 10 %-át, amennyiben a munkavállaló több mint tíz és kevesebb mint húszévi szolgálati idó után távozik, és ezeknek a költségeknek az 50 %-át, ha a munkavállaló húsz vagy annál több év szolgálati idő után távozik.

   A későbbi évek alatti szolgálat a korábbi évekhez viszonyítva lényegesen magasabb összegű juttatásra jogosít. Ezért az olyan munkavállalók esetében, akik várhatóan húsz év vagy annál hosszabb idő után távoznak, a gazdálkodó a 68. bekezdésben foglaltak szerint lineáris alapon rendeli a juttatást. A húsz évet meghaladó szolgálati idő már nem jelent lényeges növekedést a

▼B

többletjuttatásokban. Ezért, az első húsz év mindegyikéhez rendelt juttatás összege a várható egészségügyi kiadások jelenértékének 2,5 %-a (50 % osztva 20-szal).

Azon munkavállalók részére, akik várhatóan tíz és húsz év közötti szolgálati idő után távoznak, az első tíz év mindegyikéhez a várható egészségügyi költségek jelenértékének 1 %-át rendelik. Ezeknek a munkavállalóknak az esetében a tizedik év végétől a várható távozás időpontjáig nem kerül juttatás hozzárendelésre.

Az olyan munkavállalók esetében, akik várhatóan tíz éven belül távoznak, nem kerül juttatás hozzárendelésre.

71. Amikor a juttatás összege az utolsó fizetés állandó hányada minden egyes szolgálatban töltött évre, a jövőbeni fizetésemelések hatással lesznek a mérleg fordulónapja előtti szolgálatra fennálló kötelem rendezésére, de többletkötelmet nem hoznak létre. Emiatt:

a) a 67. b) bekezdés céljaira, a fizetésemelés nem jelent többletjuttatást akkor sem, ha a juttatás összege az utolsó fizetés összegétől függ; és

b) az egyes időszakokhoz rendelt juttatás azon fizetés egy állandó hányada, amelyhez a juttatás kapcsolódik.

Példa a 71. bekezdésre

A munkavállalók 55 éves korukig munkában töltött minden egyes év után, utolsó fizetésük 3 %-ának megfelelő juttatásra jogosultak.

Az 55. év eléréséig minden évben a becsült utolsó fizetés 3 %-ának megfelelő juttatást kell az egyes évekhez rendelni. Ettől az időponttól kezdődően, a munkavállaló által végzett szolgálat nem eredményez lényeges többletjuttatást a program keretében. További juttatás már nem kerül hozzárendelésre az életkor betöltése után.

Aktuáriusi feltételezések

72. Az aktuáriusi feltételezéseknek elfogulatlanoknak és kölcsönösen összeegyeztethetőknek kell lenniük.

73. Az aktuáriusi feltételezések egy vállalkozás legjobb becslései azokról a demográfiai és pénzügyi változókról, amelyek a munkaviszony megszűnése utáni juttatások végső költségét meg fogják határozni. Az aktuáriusi feltételezések kiterjednek a következőkre:

a) demográfiai feltételezések azoknak a meglévő és korábbi munkavállalóknak (és azok eltartottjainak) jövőbeni jellemzőire vonatkozóan, akik jogosultak a juttatásokra. A demográfiai feltételezések olyan dolgokkal foglalkoznak, mint például:

i. halálozási arány, a munkaviszony alatt és után;

ii. munkaerő-vándorlás, munkaképtelenség és korhatár előtti nyugdíjazás aránya;

iii. a programban részt vevő, olyan eltartottal rendelkező munkavállalóknak az aránya, akik jogosultak lesznek a juttatásokra; és

iv. az egészségügyi programok igénybevételi aránya; és

b) pénzügyi előrejelzések, melyek a következőkkel foglalkozhatnak:

i. diszkontláb (lásd 78–82. bekezdés);

ii. a jövőbeni fizetési és juttatási szintek (lásd 83–87. bekezdés);

iii. egészségügyi juttatások esetén a jövőbeni egészségügyi költségek, beleértve, ahol lényeges, az igénylések lebonyolításának és a juttatások folyósításának költségeit (lásd 88–91. bekezdés); és

iv. a program eszközein várható hozam (lásd 105–107. bekezdés).

74. Az aktuáriusi feltételezések akkor elfogulatlanok, ha azok kellően óvatosak, de nem túl konzervatívak.

75. Az aktuáriusi feltételezések akkor kölcsönösen összeegyeztethetők, ha tükrözik az olyan tényezők közötti gazdasági kapcsolatot, mint az infláció, fizetésemelés mértéke, a program eszközein elért hozam és a diszkontlábak. Például a bármely adott jövőbeni időszakra vonatkozóan meghatározott inflációtól függő feltételezéseknek (mint például a kamatlábakra, és a fizetések és a juttatások emelkedésére vonatkozó feltételezések) ugyanolyan mértékű infláció vélelmezésén kell alapulniuk az adott időszakot tekintve.

76. A gazdálkodó a diszkontlábakat és más pénzügyi feltételezéseket nominális (rögzített) értékek szerint becsüli meg, kivéve ha a reálértékek (inflációval korrigált értékek) megbízhatóbbak, például hiperinflációs gazdasági

▼B

környezetben (lásd az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standardot), vagy amikor a juttatás indexhez kötött és az azonos pénznemű és lejáratú indexhez kötött kötvények piaca fejlett.

77. A pénzügyi előrejelzéseknek a mérleg fordulónapján érvényes az arra az időszakra vonatkozó piaci várakozásokon kell alapulniuk, amelynek során a kötelmet teljesíteni kell.

Aktuáriusi feltételezések: diszkontláb

78. A munkaviszony megszűnése utáni (fedezett és nem fedezett) juttatási kötelmek diszkontálásához használt kamatlábat a jó minőségű vállalati kötvények mérleg-fordulónapi piaci hozama alapján kell meghatározni. Azokban az országokban, ahol az ilyen vállalati kötvényeknek nincs fejlett piaca, az államkötvények (mérleg-fordulónapi) piaci hozamát kell használni. A vállalati vagy államkötvények pénznemének és lejáratának meg kell egyezniük a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmek pénznemével és becsült lejáratával.

79. Az egyik jelentős hatással bíró aktuáriusi feltételezés a diszkontláb. A diszkontláb kifejezi a pénz időértékét, de nem fejezi ki az aktuáriusi vagy a befektetési kockázatot. Továbbá a diszkontláb nem fejezi ki a gazdálkodó hitelezőinek, a gazdálkodóra vonatkozó, gazdálkodó specifikus hitelezési kockázatát, vagy azt a kockázatot, hogy a jövőbeni tényleges adatok eltérhetnek az aktuáriusi feltételezésektől.

80. A diszkontláb kifejezi a juttatások kifizetésének becsült ütemezését. A gyakorlatban, a gazdálkodó gyakran egy egyszerű, súlyozott átlaggal számított diszkontláb alkalmazásával éri ezt el, amely kamatláb a juttatás kifizetések becsült ütemezését és összegét, és azt a pénznemet is tükrözi, amelyben a juttatás kifizetésére sor kerül.

81. Egyes esetekben lehetséges, hogy nincs fejlett piac olyan kellően hosszú lejáratú kötvényekre, amelyek a juttatás minden kifizetésének becsült lejárataival összevethetők lennének. Ilyen esetekben a gazdálkodó a megfelelő lejárat jelenlegi piaci kamatrátáit alkalmazza a rövid távú kifizetések diszkontálására, és a jelenlegi piaci kamatlábat a hozamgörbe mentén kivetítve becsüli meg a hosszabb távú kifizetésekre alkalmazandó diszkontlábat. Egy meghatározott juttatási kötelem teljes jelenértéke valószínűleg nem túl érzékeny arra a diszkontlábra, amelyet a vállalati vagy államkötvények leghosszabb lejáratán túli időszak juttatásainak kifizetéseire alkalmaznak.

82. A kamatköltség kiszámítása oly módon történik, hogy az időszak elején meghatározott diszkontlábat megszorozzák az adott időszakra vonatkozó meghatározott juttatási kötelem jelenértékével, figyelembe véve bármely, a kötelemmel kapcsolatos lényeges változásokat. A kötelem jelenértéke különbözni fog a mérlegben kimutatott kötelezettségtől, mivel a kötelezettség kimutatása úgy történik, hogy előbb a program eszközeinek valós értéke levonásra kerül, és mivel egyes aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket, valamint egyes múltbeli szolgálat költségeket nem számolnak el azonnal. (Az A. függelék többek között bemutatja a kamatköltség kiszámítását.)

Aktuáriusi feltételezések: Fizetések, juttatások és egészségügyi költségek

83. A munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmek értékelését olyan alapon kell végezni, ami tükrözi az alábbiakat:

a) becsült jövőbeni fizetésemelkedések;

b) a program feltételeiben meghatározott (vagy az ezen feltételeken túlmenő, vélelmezett kötelemből származó) juttatások a mérleg fordulónapján; és

c) az állami juttatások mértékében bekövetkező olyan feltételezett jövőbeni változások, amelyek hatással vannak a meghatározott juttatási program alapján történő kifizetésekre, akkor és csak akkor, ha:

i. a változásokat a mérleg fordulónapja előtt törvénybe iktatták; vagy

ii. a múltbeli tapasztalatok vagy más megbízható tény azt mutatja, hogy az állami juttatások valamely előrevetíthető módon fognak változni, például az áremelkedés mértékével vagy az átlagbér emelkedésével összhangban.

84. A jövőbeni fizetésemelkedések mértékére vonatkozó becslések figyelembe veszik az inflációt, a beosztást, az előléptetést, és egyéb releváns tényezőket, mint például a munkaerőpiacon tapasztalható keresleti-kínálati viszonyokat.

▼B

85. Amennyiben a program formális feltételei (vagy az e feltételeken túlmenő vélelmezett kötelem) megköveteli a gazdálkodótól, hogy a juttatások mértékét a jövőben megváltoztassa, a kötelem értékelése tükrözi ezeket a változtatásokat. Ez az eset áll fenn például az alábbi esetekben:

a) a gazdálkodónak van múltbeli gyakorlata a juttatások növelésére, például inflációkövetési céllal, és nincs arra utaló jelzés, hogy ez a gyakorlat a jövőben megváltozna; vagy

b) a pénzügyi kimutatásokban már elszámolásra került aktuáriusi nyereség, és a gazdálkodónak a program formális feltételei (vagy az e feltételeken túlmenő vélelmezett kötelem) vagy jogszabályi előírás alapján a programban keletkezett bármely többletet a résztvevők javára kell felhasználnia (lásd 98. c) bekezdést).

86. Az aktuáriusi feltételezések nem tükrözik a juttatások olyan jövőbeni változásait, amelyekről a program formális feltételei (vagy egy vélelmezett kötelem) nem rendelkezik a mérleg fordulónapján. Az ilyen változások eredményeként:

a) múltbeli szolgálati költség merül fel, amennyiben változik a változás időpontja előtti szolgálatért járó juttatás; és

b) tárgyidőszaki szolgálati költség keletkezik a változást követő időszakokban, olyan mértékben, amennyiben azok változtatják a változást követő szolgálatért járó juttatásokat.

87. Egyes, a munkaviszony megszűnése utáni juttatások olyan változókhoz vannak kapcsolva, mint az állami nyugdíjbiztosítás vagy az állami egészségügyi ellátás mértéke. Az ilyen juttatások értékelése tükrözi az ezekben a változókban bekövetkező várható változásokat, a múltbeli tapasztalat és egyéb megbízható tények alapján.

88. Az egészségügyi költségek feltételezésénél figyelembe kell venni az egészségügyi költségeknek részben az inflációból, részben az egészségügyi költségek sajátos változásaiból eredő becsült jövőbeni változásait.

89. A munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi juttatások értékeléséhez a jövőbeni igénylések mértékére és gyakoriságára, és az igények kielégítésének költségeire vonatkozó feltételezésekre van szükség. A gazdálkodó a jövőbeni egészségügyi költségeket a saját múltbeli tapasztalatai alapján becsüli meg, kiegészítve azt, ahol szükséges, a más gazdálkodóktól, biztosítótársaságoktól, egészségügyi szolgáltatóktól vagy egyéb forrásokból származó információkkal. A jövőbeni egészségügyi költségekre vonatkozó becslések figyelembe veszik a technológiai haladást, az egészségügyi szolgáltatások kihasználtságában vagy a szolgáltatások módjában végbemenő, és a programban részt vevő munkavállalók egészségi állapotában bekövetkező változásokat.

90. Az igénybevétel mértéke és gyakorisága nagymértékben összefügg a munkavállaló (és az általa eltartottak) életkorával, egészségi állapotával és nemével, és érzékeny lehet az olyan tényezőkre, mint például a földrajzi elhelyezkedés. Ezért a múltbeli tényadatok módosításra kerülnek, amennyiben a sokaság demográfiai összetétele eltér a múltbeli tényadatok alapjaként használt sokaságétól. Szintén módosításra kerül sor, ha megbízható tények szerint a múltbeli trendek nem folytatódnak.

91. Egyes, a munkaviszony megszűnése utáni egészségbiztosítási programok megkövetelik a munkavállaló hozzájárulását is a program által finanszírozott egészségügyi költségekhez. A jövőbeni egészségügyi költségekre vonatkozó becslései figyelembe vesznek bármely ilyen hozzájárulást, a program mérlegfordulónapon érvényes feltételei (vagy a feltételeken túlmenő vélelmezett kötelem) alapján. A munkavállalók által fizetett hozzájárulásban bekövetkező változások múltbeli szolgálat költséget, vagy, ahol értelmezhető, megszorítást eredményezhetnek. Az igények teljesítésének költségei az állami vagy más egészségügyi szolgáltatóktól származó juttatásokkal csökkenthetők (lásd 83. c) és 87. bekezdés).

Aktuáriusi nyereségek és veszteségek

▼M10

92. ***A meghatározott juttatási kötelezettségének az 54. bekezdés alapján történő értékelésekor a gazdálkodó egységnek – az 58A. bekezdéstől függően – az aktuáriusi nyereségeinek vagy veszteségeinek egy (a 93. bekezdésben meghatározott) részét bevételként vagy ráfordításként kell megjelenítenie, ha a még meg nem jelenített aktuáriusi nyereség vagy veszteség halmozott nettó összege az előző beszámolási időszak végén meghaladta az alábbiak közül a magasabb értéket:***

a) az ebben az időpontban fennálló meghatározott juttatási kötelem jelenértékének 10 %-a (a program eszközeinek levonása előtt); valamint

b) program eszközei valós értékének 10 %-a ebben az időpontban.

▼M10

Ezeket a határértékeket minden egyes meghatározott juttatási programra külön kell kiszámítani és alkalmazni.

93. ***Az aktuáriusi nyereségek és veszteségek megjelenítendő része minden egyes meghatározott juttatási program esetében a 92. bekezdésben meghatározott többlet, osztva az adott programban részt vevő munkavállalók várható átlagos hátralévő szolgálati idejével. A gazdálkodó egység azonban alkalmazhat bármely más szisztematikus módszert is az aktuáriusi nyereségek és veszteségek gyorsabb megjelenítésére, feltéve, hogy a nyereségek és a veszteségek elszámolása ugyanazon az alapon történik, és ezt az alapot időszakról időszakra, következetesen alkalmazzák. A gazdálkodó egység akkor is alkalmazhat ilyen szisztematikus módszert az aktuáriusi nyereségekre és veszteségekre, ha azok a 92. bekezdésben meghatározott értékhatárokon belül esnek.***

93A. ***Amennyiben a 93. bekezdésben megengedettek szerint valamely gazdálkodó egység olyan politikát választ, amely szerint az aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket felmerülésük időszakában számolja el, azokat a 93B–93D. bekezdések értelmében a nyereségen vagy veszteségen kívül is megjelenítheti, feltéve, hogy így jár el:***

a) az összes meghatározott juttatási programja; valamint

b) az összes aktuáriusi nyeresége és vesztesége tekintetében.

93B. A 93A. bekezdésben megengedettek értelmében a nyereségen vagy veszteségen kívül megjelenített aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket a „megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatása” címmel kell a saját tőke változásának kimutatásában bemutatnia, amely kimutatás csak a (2003-ban módosított) IAS 1 96. bekezdésében meghatározott tételekből áll. A gazdálkodó egységnek az aktuáriusi nyereséget és veszteséget nem mutathatja be a saját tőke változásainak kimutatásában az IAS 1 101. bekezdésében előírt oszlopos formában, vagy az IAS 1 97. bekezdésében meghatározott tételeket tartalmazó egyéb formában.

93C. Az aktuáriusi nyereséget és veszteséget a 93A. bekezdés szerint megjelenítő gazdálkodó egységnek az 58.b) bekezdésben foglalt értékhatárból fakadó módosításokat a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásában szintén a nyereségen vagy veszteségen kívül kell megjelenítenie.

93D. A közvetlenül a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásában megjelenített aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket, valamint az 58.b) bekezdésben foglalt értékhatárból fakadó módosításokat azonnal a felhalmozott eredményben kell megjeleníteni. Azok nem jeleníthetők meg valamely későbbi időszak nyereségében vagy veszteségében.

▼B

94. Aktuáriusi nyereségek és veszteségek származhatnak akár a meghatározott juttatási kötelem jelenértékében, akár a program eszközeinek valós értékében bekövetkező növekedésekből vagy csökkenésekből. Aktuáriusi nyereségek vagy veszteségek okai lehetnek például:

a) a vártnál magasabb vagy alacsonyabb munkaerő-vándorlás, korai nyugdíjazás vagy halálozási arány, vagy a bérek, juttatások (ha a program formális vagy vélelmezhető feltételei tartalmazzák az inflációs növekedés lehetőségét) vagy egészségügyi költségek vártnál magasabb vagy alacsonyabb növekedései;

b) a munkaerő-vándorlásra, a korai nyugdíjazásra vagy a halálozási arányra, vagy a fizetések, juttatások (ha a program formális vagy vélelmezhető feltételei tartalmazzák az inflációs növekedés lehetőségét) vagy az egészségügyi költségek emelkedésére vonatkozó becslésekben bekövetkező változások hatása;

c) a diszkontlábban bekövetkező változások hatása; és

d) a program eszközein elért tényleges és várt hozam közötti különbség (lásd 105–107. bekezdés).

►M10 95. Hosszú távon az aktuáriusi nyereségek és veszteségek kiegyenlíthetik egymás hatását. Ezért a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmeket legcélszerűbb a legjobb becslés körüli tartományként (vagy „folyosó”-ként) szemlélni. A gazdálkodó egységnek lehetősége van rá, de nem köteles arra, hogy az e tartományon belül eső aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket elszámolja. ◄ Jelen standard a gazdálkodótól azt követeli meg, hogy legalább az aktuáriusi nyereségeknek vagy veszteségeknek a plusz-mínusz 10 %-os „folyosón” kívül eső meghatározott részét számolja el [az A. függelék többek között bemutatja az aktuáriusi nyereségek és veszteségek kezelését]. A standard ugyanakkor megengedi a gazdálkodó számára gyorsabb elszámolást lehetővé tevő szisztematikus módszer alkalmazását is, feltéve hogy ezek a

▼B

módszerek megfelelnek a 93. bekezdésben meghatározott feltételeknek. Ilyen megengedett módszer például az, hogy mind a „folyosón” belüli, mind az azon kívül eső aktuáriusi nyereségek és veszteségek teljes összegét azonnal elszámolják. A 155. b) iii. bekezdés kifejti, hogy miért szükséges az áttérési kötelezettség nem kimutatott részét figyelembe venni a későbbi aktuáriusi nyereségek elszámolása során.

Múltbeli szolgálat költsége

96. A meghatározott juttatási kötelezettség 54. bekezdés szerinti értékelésekor a gazdálkodónak – az 58A. bekezdéstől függően – a múltbeli szolgálat költségét lineáris módszerrel kell ráfordításként elszámolnia a juttatás megszolgálásáig hátralevő átlagos időtartam alatt. Addig a mértékig, ameddig a juttatások a meghatározott juttatási program bevezetésekor, vagy az abban eszközölt változtatásokkor azonnal megszolgáltakká válnak, a gazdálkodónak a múltbeli szolgálat költségét azonnal el kell számolnia.

97. Múltbeli szolgálat költsége akkor keletkezik, amikor a gazdálkodó egy új meghatározott juttatási programot vezet be, vagy egy már meglévő program alapján fizetendő juttatásokban változtatásokat eszközöl. Az ilyen változtatások olyan munkavállalói szolgálat ellenértékét jelentik, amelyet abban az időszakban végeznek el, amíg az ezekre a juttatásokra való jogosultságot megszolgálják. Ezért, a múltbeli szolgálat költségét erre az időszakra vonatkozóan kell elszámolni, függetlenül attól, hogy a költség korábbi időszakban teljesített munkavállalói szolgálathoz tartozik. A múltbeli szolgálat költsége a módosítás miatti kötelezettség változásaként kerül értékelésre (lásd 64. bekezdést).

Példa a 97. bekezdéshez

Egy gazdálkodó olyan nyugdíjprogramot működtet, amely minden egyes munkában töltött év után az utolsó fizetés 2 %-ának megfelelő nyugdíjat fizet. A juttatások ötévi szolgálati idő után válnak megszolgálttá. 20X5 január 1-jén a gazdálkodó az utolsó fizetés 2,5 %-ára emeli a juttatás mértékét, 20X1 január 1-jétől kezdődően minden egyes szolgálati évre vonatkozóan. Az emelés időpontjában a 20X1. január 1. és 20X5. január 1. közötti szolgálati időért járó többletjuttatások jelenértékei a következők:

Az X5.01.01-jén több mint ötéves szolgálati idővel rendelkező munkavállalók	150
Az X5.01.01-jén öt évnél kevesebb szolgálati idővel rendelkező munkavállalók (a jogosultság megszolgálásáig átlagosan hátralévő idő: három év)	120
	270

A gazdálkodó 150 egységet azonnal elszámol, mivel az erre való jogosultságot már megszolgálták. 120 egységet a gazdálkodó 20X5. január 1-jétől kezdődően három év alatt, lineáris módszerrel számol el.

98. A múltbeli szolgálat költsége nem tartalmazza a következőket:

a) a tényleges és a korábban feltételezett fizetésemelések közötti eltérések hatása 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 kötelező nyugdíjemelések alul- és felülbecslései, amikor a gazdálkodónak vélelmezett kötelme van ilyen emelések megtételére (ilyenkor nem keletkezik múltbeli szolgálat költsége, mivel az aktuáriusi feltételezések figyelembe veszik az ilyen emeléseket);

c) a juttatások olyan emelésére vonatkozó becslések, amelyek a pénzügyi kimutatásokban már kimutatott aktuáriusi nyereségek miatt keletkeznek, amennyiben a gazdálkodó köteles, akár a program formális feltételei (vagy az ezen túlmenő vélelmezett kötelem), akár jogszabályi előírás alapján a programban keletkező esetleges többletet a program tagjai javára felhasználni, még akkor is, ha a juttatás növekedése még nem került formálisan rögzítésre (a kötelem ennek eredményeként bekövetkező növekedése aktuáriusi veszteség, nem pedig múltbeli szolgálat költsége, lásd 85. b) bekezdés);

d) a megszolgált juttatások növekedése, amikor a munkavállalók új, vagy emelt juttatások nélkül teljesítik a megszolgálási követelményeket (nincs múltbeli szolgálat költsége, mivel a juttatás becsült költsége tárgyidőszaki szolgálat költségeként elszámolásra került a szolgálat végzésével párhuzamosan); és

▼B

e) a program olyan módosításainak hatása, amelyek a jövőbeni szolgálatok után járó juttatások összegét csökkentik (megszorítás).

99. A gazdálkodó a múltbeli szolgálat költségek amortizációjának ütemezését a juttatások bevezetésekor vagy módosításakor állapítja meg. Gyakorlati szempontból nem lenne célszerű az amortizációs ütemterv későbbi módosításainak felismeréséhez és elszámolásához szükséges részletes kimutatásokat vezetni. Ezen túlmenően, a hatás valószínűleg csak akkor lényeges, amikor megszorítás vagy rendezés következik be. Ezért a gazdálkodó a múltbeli szolgálat költségének amortizációs ütemtervét csak a juttatás megszorítása vagy rendezése esetén módosítja.

100. Amikor a gazdálkodó egy meghatározott juttatási program alapján kifizetendő juttatásokat lecsökkenti, a meghatározott juttatási kötelezettségben bekövetkező csökkenést (negatív) múltbeli szolgálat költségeként kell elszámolnia a juttatás lecsökkentett részére való jogosultság megszolgálásának időpontjáig terjedő átlagos időtartam alatt.

101. Amikor a gazdálkodó egy meglévő meghatározott juttatási program alapján kifizetendő bizonyos juttatásokat lecsökkent, és ezzel egyidejűleg a program alapján az ugyanazon munkavállalóknak járó más juttatásokat megnöveli, a gazdálkodónak a változást egyszerűen nettó módon kell kezelnie.

Megjelenítés és értékelés: a program eszközei

A program eszközeinek valós értéke

102. Az 54. bekezdés alapján a mérlegben kimutatandó összeg meghatározásakor a program bármely eszközének valós értékét le kell vonni. Amikor piaci ár nem áll rendelkezésre, a program eszközeinek valós értékét megbecslik; például a várható jövőbeni cash-flow olyan diszkontlábbal történő diszkontálásával, amely tükrözi mind a program eszközeivel kapcsolatos kockázatot, mind ezeknek az eszközöknek a lejáratát, vagy várható elidegenítési időpontját (vagy, ha nincs lejáratuk, a kapcsolódó kötelem rendezéséig várható időtartamot).

103. A program eszközeibe nem tartoznak bele a beszámolót készítő gazdálkodó által az alapba még be nem fizetett hozzájárulási összegek, továbbá a gazdálkodó által kibocsátott és az alap birtokában lévő, 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 eredő kötelezettségek.

104. Amikor a programhoz rendelt eszközállományban olyan minősített biztosítási kötvények is vannak, amelyek pontosan megfelelnek a program alapján kifizetendő juttatások egy része vagy egésze összegének és esedékességének, ezeknek a biztosítási kötvényeknek a valós értékét a kapcsolódó kötelezettség jelenértékének kell tekinteni, az 54. bekezdésben leírtak szerint (figyelembe véve az amiatt szükséges bármely csökkentést, hogy a biztosítási kötvényekből származó követelés nem teljes mértékben megtérülő).

Visszatérítések

104A. Akkor, és csak akkor, ha lényegileg biztos, hogy a meghatározott juttatási kötelem rendezéséhez szükséges kiadás egy részét vagy egészét valamely harmadik fél megtéríti, a gazdálkodónak a visszatérítési jogát külön eszközként kell kimutatnia. A gazdálkodónak az eszközt valós értéken kell értékelnie. Minden egyéb tekintetben a gazdálkodónak ezt az eszközt a program eszközeivel azonos módon kell kezelnie. Az eredménykimutatásban a meghatározott juttatási programhoz tartozó ráfordítást a visszatérítés levonása utáni nettó értéken is be lehet mutatni.

104B . Egyes esetekben a gazdálkodónak lehetősége van harmadik fél, például egy biztosító bevonására a meghatározott juttatási kötelem rendezéséhez szükséges kifizetés egy részének vagy egészének megfizetésére. A 7. bekezdésben meghatározott feltételeknek megfelelő minősített biztosítási kötvények a program eszközeinek minősülnek. A gazdálkodó a minősített biztosítási kötvényeket a program egyéb aktíváival azonos módon számolja el, és a 104A bekezdés rendelkezései ezekre nem vonatkoznak (lásd 39–42. és 104. bekezdés).

104C. Amikor a biztosítási kötvény nem minősített biztosítási kötvény, ez a biztosítási kötvény nem minosül a program eszközének. A 104A bekezdés rendelkezik az ilyen esetekről: a gazdálkodó a biztosítási kötvény alapján járó visszatérítési jogát inkább elkülönült eszközként mutatja ki, mint egy levonásként az 54. bekezdés szerint kimutatott meghatározott juttatási kötelezettség meghatározásakor; minden más tekintetben a gazdálkodó ezt az eszközt a program többi eszközével azonos módon kezeli. Ezen belül,

▼B

az 54. bekezdés szerint kimutatott meghatározott juttatási kötelezettséget növeli (csökkenti) abban a mértékben, amennyiben a meghatározott juttatási kötelmen és a kapcsolódó visszatérítési jogosultságon elért halmozott nettó aktuáriusi nyereségek (veszteségek) nem kerültek elszámolásra a 92. és 93. bekezdés alapján. A ►**M10** 120A.f)iv. bekezdés ◄ közzétételi kötelezettséget ír elő a gazdálkodó számára a visszatérítési jogosultság és a kapcsolódó kötelezettség közötti kapcsolat rövid bemutatására vonatkozóan.

Példa a 104A–C bekezdésre

A kötelem jelenértéke	1 241
El nem számolt aktuáriusi nyereségek	17
A mérlegben kimutatott kötelezettség	1 258
Biztosítási kötvényekből származó olyan jogosultságok, amelyek pontosan megfelelnek a program alapján fizetendő egyes juttatások összegének és esedékességének. Ezen juttatások jelenértéke 1 092.	1 092

A 17 egységnyi el nem számolt aktuáriusi nyereség a kötelezettségen és a visszatérítési jogosultságon realizált aktuáriusi nyereség halmozott nettó összege.

104D. Amennyiben a visszatérítési jogosultság olyan biztosítási kötvényből származik, amely pontosan megfelel a meghatározott juttatási program alapján fizetendő juttatások egésze vagy egy része összegének és esedékességének, a visszatérítési jogosultság valós értékét tekintik a kapcsolódó kötelem jelenértékének, az 54. bekezdésben leírtak szerint (figyelembe véve az amiatt szükséges bármely csökkentést, hogy a biztosítási kötvényekből származó követelés nem teljes mértékben megtérülő).

A program eszközeinek hozama

105. A program eszközeitől elvárt hozam az eredménykimutatásban elszámolt ráfordítások egyik komponense. A program eszközeitől elvárt hozam és a ténylegesen elért hozam közötti különbözet aktuáriusi nyereség vagy veszteség; azt a meghatározott juttatási kötelmen realizált aktuáriusi nyereséggel vagy veszteséggel együtt figyelembe kell venni annak a nettó összegnek a meghatározásában, amely a 92. bekezdésben meghatározott „folyosó” 10 %-os értékhatáraival kerül összehasonlításra.

106. A program eszközeitől elvárt hozam a hozamoknak a kapcsolódó kötelem teljes időtartamára vonatkozó időszak eleji piaci várakozásain alapul. A program eszközeitől elvárt hozam tükrözi a beszámolási időszak alatt a program eszközeinek valós értékében, az alapba történő tényleges befizetések és az alapból történő tényleges juttatás kifizetések eredményeként bekövetkezett változásokat.

107. A program eszközeinek elvárt és tényleges hozamának meghatározásakor a gazdálkodó levonja az adminisztrációs költségeket, a kötelmek értékeléséhez használt aktuáriusi feltételezéseknél már figyelembe vett költségek kivételével.

Példa a 106. bekezdéshez

20X1. január 1-jén a program eszközeinek valós értéke 10 000 egység, míg az aktuáriusi nyereség még el nem számolt halmozott nettó értéke 760 egység volt. 20X1. június 30-án a program 1 900 egységnyi juttatást fizetett ki és 4 900 egységnyi hozzájárulásban részesült. 20X1. december 31-én a program eszközeinek valós értéke 15 000, és a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke 14 792 volt. A 20X1-re vonatkozó kötelem aktuáriusi vesztesége 60 volt.

20X1. január 1-jén a beszámolót készítő gazdálkodó a következő becsléseket készítette, az abban az időpontban érvényes piaci árak alapján:

	%
Kamat és osztalékbevétel, az alap által fizetendő adó levonása után	9,25
A program eszközökön realizált és nem realizált nyereségek (adózott)	2,00
Adminisztrációs költségek	(1,00)
Várható hozamráta	10,25

▼B

	%
20X1-re vonatkozóan a program eszközállományára vonatkozóan várható és tényleges hozam a következő volt:	
10 000 egységen 12 hónapra és 10,25 % kamat mellett elért hozam	1 025
3 000 egységen hat hónapra és 5 % kamat mellett elért hozam (az éves 10,25 % megfelelője, hathavonta számítva)	150
A program eszközállományán 20X1-re várható hozam	1 175
A program eszközök 20X1. december 31-i valós értéke	15 000
Mínusz a program eszközök 20X1. január 1-i valós értéke	(10 000)
Mínusz kapott hozzájárulás	(4 900)
Plusz kifizetett juttatás	1 900
A program eszközein elért tényleges hozam	2 000

A program eszközeinek várható hozama (1 175), és az azokon elért tényleges hozam (2 000) közötti különbözet 825 egységnyi aktuáriusi nyereség. Ezért a még el nem számolt halmozott nettó aktuáriusi nyereség értéke 1 525 (760 plusz 825 mínusz 60). A 92. bekezdés alapján a folyosó határértéke 1 500 (a következők közül a nagyobb: i. 15 000 10 %-a és ii. 14 792 10 %-a). A következő évben (20X2-ben) a gazdálkodó eredménykimutatásában aktuáriusi nyereséget számol el 25 (1 525 mínusz 1 500) osztva az illető munkavállalókra vonatkozó átlagos hátralévő munkaviszonyban töltendő idővel értékben.

A 20X2-re vonatkozóan a program eszközeitől elvárt hozam mértéke a kötelem teljes futamideje alatti hozamra vonatkozó X2. január 1-jei piaci várakozásokon fog alapulni.

Üzleti kombinációk

▼M3

108. Egy üzleti kombinációban az egység a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból keletkező eszközöket és kötelezettségeket a kötelem jelenértékén mutatja ki, levonva a program eszközeinek valós értékét (ld. IFRS 3 *Üzleti kombinációk*). A kötelem jelenértéke az alábbiak közül mindet tartalmazza még abban az esetben is, ha a felvásárolt az akvizíció időpontjában nem mutatta ki azokat:

a) az akvizíció időpontja előtt keletkezett aktuáriusi nyereségek és veszteségek (függetlenül attól, hogy a 10 %-os „folyosón” belülre vagy kívülre esnek-e);

b) múltbeli szolgálat költsége, amely az akvizíciót megelőzően a juttatás módosításai vagy egy új program bevezetése következtében keletkezett; és

▼B

c) azok az összegek, amelyeket a 155. b) bekezdés átmeneti rendelkezései alapján a felvásárolt gazdálkodó még nem számolt el.

Megszorítások és rendezések

109. A gazdálkodónak a meghatározott juttatási program megszorítása vagy rendezése miatti nyereségeket vagy veszteségeket akkor kell elszámolnia, amikor a megszorítás vagy a rendezés bekövetkezik. A megszorítás vagy a rendezés miatti nyereségnek vagy veszteségnek a következőket kell tartalmaznia:

a) a meghatározott juttatási kötelem jelenértékében bekövetkező bármely változást;

b) a program eszközeinek valós értékében bekövetkező bármely változást;

c) bármely olyan kapcsolódó aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket és múltbeli szolgálat költségét, amelyek a 92. és 96. bekezdés alapján még nem kerültek elszámolásra.

110. A megszorítás vagy rendezés hatásának meghatározása előtt, a gazdálkodónak újra kell értékelnie a kötelmet (és a program kapcsolódó eszközeit, ha vannak ilyenek) az aktuális aktuáriusi feltételezések felhasználásával (beleértve a jelenlegi piaci kamatlábat és más jelenlegi piaci árakat).

111. Megszorítás akkor következik be, amikor egy gazdálkodó:

a) vagy bizonyíthatóan elkötelezte magát, hogy a programban érintett munkavállalók számát lényegesen csökkenti; vagy

▼B

b) úgy módosítja a meghatározott juttatási program feltételeit, hogy a jelenlegi munkavállalók által elvégzendő jövőbeli szolgálat egy lényeges eleme már nem jogosít fel a juttatásra, vagy csak csökkentett juttatásra jogosít.

A megszorítás bekövetkezhet egy elszigetelt esemény miatt, mint amilyen az üzembezárás, egy tevékenység megszüntetése, vagy egy juttatási program megszüntetése vagy felfüggesztése. Egy esemény akkor eléggé lényeges ahhoz, hogy megszorításnak minősüljön, ha a megszorításból adódó nyereség vagy veszteség elszámolása a pénzügyi kimutatásokra jelentős hatással lenne. A megszorítások gyakran kapcsolódnak átszervezéshez. Ezért a gazdálkodónak a megszorítást ugyanakkor kell elszámolnia, amikor a kapcsolódó átszervezést.

112. Rendezés akkor történik, amikor a gazdálkodó olyan ügyletet hajt végre, amely megszüntet a meghatározott juttatási programon keresztül adott juttatások egészére vagy egy részére vonatkozóan minden további jogi vagy vélelmezett kötelmet, például amikor egyösszegű pénzkifizetést hajtanak végre a program résztvevői számára vagy nevében, cserébe azon jogukért, hogy bizonyos, munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat kapjanak.

113. Néhány esetben a gazdálkodó biztosítási kötvényt vásárol a tárgyidőszakban és a megelőző időszakokban végzett munkavállalói szolgálatért járó munkavállalói juttatások egy részének vagy egészének finanszírozására. Egy ilyen kötvény megvásárlása nem minősül rendezésnek, ha a gazdálkodónak fennmarad a jogi vagy vélelmezett kötelme (lásd 39. bekezdést) további összegek megfizetésére, ha a biztosító a biztosítási kötvényben meghatározott munkavállalói juttatást nem fizeti meg. A 104A–D bekezdés foglalkozik azoknak a biztosítási kötvényekből származó visszatérítési jogoknak a kimutatásával és értékelésével, amelyek nem tartoznak a program eszközei közé.

114. A rendezés a megszorítással egyszerre történik akkor, ha egy juttatási program úgy szűnik meg, hogy a kötelem rendezésre került és a program tovább nem létezik. Azonban egy program megszüntetése nem megszorítás vagy rendezés, ha a programot egy új program váltja fel, amely lényegében azonos juttatásokat kínál.

115. Amikor a megszorítás a programban részt vevő munkavállalók közül csak néhányat érint, vagy amikor egy kötelemnek csak egy része kerül rendezésre, a nyereség vagy veszteség magában foglalja a korábban el nem számolt múltbeli szolgálat költségének és az aktuáriusi nyereségnek vagy veszteségnek az arányos részét (és azokat az áttérési összegeket, amelyek a 155. b) bekezdés alapján nem kerültek elszámolásra). Az arányos rész meghatározása a kötelmeknek a megszorítás vagy rendezés előtti és utáni jelenértéke alapján történik, kivéve ha a körülmények ismeretében más számítási alap használata ésszerűbb. Például, helyénvaló lehet az ugyanazon programot érintő megszorításból vagy rendezésből származó nyereséget először a programhoz kapcsolódó múltbeli szolgálat el nem számolt költségének megszüntetésére alkalmazni.

Példa a 115. bekezdéshez

A gazdálkodó megszüntet egy üzleti szegmenst és az üzlet szegmens munkavállalói nem szereznek további juttatásra való jogosultságot. Ez az eset egy megszorítás, rendezés nélkül. A jelenlegi aktuáriusi feltételezések alkalmazásával (beleértve a jelenlegi piaci kamatokat és egyéb jelenlegi piaci árakat) közvetlenül a megszorítás előtt a gazdálkodó meghatározott juttatási kötelmének nettó jelenértéke 1 000, a program eszközeinek valós értéke 820 és van még 50 el nem számolt halmozott nettó aktuáriusi nyereség. A gazdálkodó jelen standardot egy évvel korábban kezdte alkalmazni. Ezáltal nettó kötelezettsége 100-zal növekedett, amely összeget a gazdálkodó döntése szerint öt év alatt kíván kimutatni (lásd 155. b) bekezdés). A megszorítás a kötelem nettó jelenértékét 100-zal 900-ra csökkenti.

A korábban el nem számolt aktuáriusi nyereségekből és áttérési összegekből 10 % (100/1 000) a kötelezettség azon részéhez kapcsolódik, amelyet a juttatás megszorítása megszüntetett. Így a megszorítás hatása a következő:

	Megszorítás előtt	Nyereség a megszorítás miatt	Megszorítás után
A kötelem nettó jelenértéke	1 000	(100)	900

▼B

	Megszorítás előtt	Nyereség a megszorítás miatt	Megszorítás után
A program eszközeinek valós értéke	(820)	–	(820)
	180	(100)	80
El nem számolt aktuáriusi nyereség	50	(5)	45
El nem számolt átmeneti összeg (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
A mérlegben kimutatott nettó kötelezettség	150	(97)	53

Bemutatás

Beszámítás

116. A gazdálkodó akkor, és kizárólag akkor számíthat be egy meghatározott programhoz tartozó eszközt egy másik programra vonatkozó kötelezettséggel szemben, ha:

a) a gazdálkodónak jogi úton érvényesíthető joga van az egyik programban keletkező többletnek egy másik programban felmerülő kötelemhez történő felhasználására; és

b) a gazdálkodó a kötelezettséget vagy nettó módon szándékozik teljesíteni, vagy az egyik programban realizált többletet és a másik programban lévő kötelmét azonos időpontban szándékozik rendezni.

117. A beszámítás kritériumai hasonlóak az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás standardban meghatározott feltételekhez.

A rövid lejáratú/nem rövid lejáratú megkülönböztetése

118. Egyes gazdálkodók elkülönítik a rövid lejáratú eszközöket és kötelezettségeket a nem rövid lejáratú eszközöktől és kötelezettségektől. Ez a standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodónak el kell-e különítenie a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból keletkező eszközök és kötelezettségek rövid és nem rövid lejáratú részét.

A munkaviszony megszűnése utáni juttatás költségeinek pénzügyi elemei

119. Ez a standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodónak a tárgyidőszaki szolgálat költségét, a kamatköltséget és a program eszközein várható hozamot egyetlen, bevételi vagy ráfordítás tétel részeként kell-e bemutatnia magában az eredménykimutatásban.

Közzététel

▼M10

120. ***A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat az információkat, amelyek segítségével a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelni tudják a gazdálkodó egység meghatározott juttatási programjainak jellegét, valamint az ilyen programokban az időszak során bekövetkező változások pénzügyi hatásait.***

120A. ***A gazdálkodó egységnek a következő információkat kell közzétennie a meghatározott juttatási programokra vonatkozóan:***

a) a gazdálkodó egységnek az aktuáriusi nyereség és veszteség megjelenítésére vonatkozó számviteli politikáját;

b) a program típusának általános bemutatását;

c) a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke nyitó és záró egyenlegének levezetését, külön bemutatva – amennyiben alkalmazható – az időszak során az alábbi elemeknek tulajdonítható hatásokat:

i. tárgyidőszaki szolgálat költsége;

ii. kamatköltség;

iii. a program résztvevői általi hozzájárulások;

iv. aktuáriusi nyereségek és veszteségek;

▼M10

v. külföldi pénznem átváltási árfolyamváltozások olyan programok esetében, amelyek értékelése a gazdálkodó egység prezentálási pénznemétől eltérő pénznemben történik;

vi. kifizetett juttatások;

vii. múltbeli szolgálat költsége;

viii. üzleti kombinációk;

ix. megszorítások; valamint

x. rendezések;

d) a meghatározott juttatási kötelem elemzését a teljes mértékben fedezetlen programokból származó összegekre, és a teljesen vagy részben fedezett programokból származó összegekre;

e) a program eszközei valós értéke nyitó és záró egyenlegének levezetését, valamint a 104A. bekezdés értelmében eszközként kimutatott visszatérítésre való jogosultság nyitó és záró egyenlegének levezetését, külön bemutatva – amennyiben alkalmazható – az időszak során az alábbi elemeknek tulajdonítható hatásokat:

i. program eszközeinek várható hozama;

ii. aktuáriusi nyereségek és veszteségek;

iii. külföldi pénznem átváltási árfolyamváltozások olyan programok esetében, amelyek értékelése a gazdálkodó egység prezentálási pénznemétől eltérő pénznemben történik;

iv. munkáltatói hozzájárulások;

v. a program résztvevői általi hozzájárulások;

vi. kifizetett juttatások;

vii. üzleti kombinációk; valamint

viii. rendezések;

f) a c) pont szerinti meghatározott juttatási kötelem jelenértékének és az e) pont szerinti programeszközök valós értékének egyeztetését a mérlegben megjelenített eszközökkel és kötelezettségekkel, bemutatva legalább az alábbiakat:

i. a mérlegben ki nem mutatott aktuáriusi nyereségeket vagy veszteségeket (lásd a 92. bekezdést);

ii. a mérlegben ki nem mutatott, múltbeli szolgálat költségét (lásd a 96. bekezdést);

iii. az 58.b) bekezdésben meghatározott értékhatár miatt eszközként ki nem mutatott bármely összeget;

iv. a 104A. bekezdés alapján eszközként kimutatott bármely, visszatérítésre való jogosultság valós értékét a mérleg fordulónapján (a visszatérítésre való jogosultság és a kapcsolódó kötelem közötti kapcsolat rövid leírásával); valamint

v. a mérlegben kimutatott egyéb összegeket;

g) a nyereségben vagy veszteségben megjelenített összes ráfordítást a következő tételek mindegyikére, annak megjelölésével, hogy mely sor tartalmazza azokat:

i. tárgyidőszaki szolgálat költsége;

ii. kamatköltség;

iii. a program eszközeinek várható hozama;

iv. a 104A. bekezdés értelmében eszközként kimutatott bármely, visszatérítésre való jogosultság várható hozama;

v. aktuáriusi nyereségek és veszteségek;

vi. múltbéli szolgálat költsége;

vii. bármely megszorítás vagy rendezés hatása; valamint

viii. az 58.b) bekezdésben meghatározott értékhatár hatása;

h) a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásában megjelenített teljes összeget az alábbiak mindegyikére vonatkozóan:

i. aktuáriusi nyereségek és veszteségek; valamint

ii. az 58.b) bekezdésben meghatározott értékhatár hatása;

i) az olyan gazdálkodó egységek esetében, amelyek a 93A. bekezdés értelmében az aktuáriusi nyereséget és veszteséget a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásában jelenítik meg, a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásában megjelenített aktuáriusi nyereségek és veszteségek halmozott összegét;

▼M10

j) minden egyes főbb programeszköz-kategóriára – amelyek magukban foglalják, de nem kizárólagosan a tőkeinstrumentumokat, az adósságinstrumentumokat, az ingatlanokat és minden egyéb eszközt – a teljes programeszköz-állomány valós értékéből az adott főbb kategória által alkotott százalékot vagy összeget;

k) a programeszközök valós értékében szereplő összegeket:

i. a gazdálkodó egység saját pénzügyi instrumentumainak minden egyes kategóriájára vonatkozóan; valamint

ii. a gazdálkodó egység által használt bármely ingatlanra, vagy általa használt egyéb eszközre vonatkozóan;

l) a program eszközein várható teljes hozam meghatározására használt alap szöveges leírását, beleértve a program eszközei főbb kategóriáinak hatását;

m) a program eszközein elért tényleges hozamot, és a 104A. bekezdés alapján eszközként kimutatott bármely visszatérítésre való jogosultságon elért tényleges hozamot;

n) a mérleg fordulónapján alkalmazott alapvető aktuáriusi feltételezéseket, beleértve, ha alkalmazható:

i. a diszkontlábakat;

ii. a program bármely eszközén várható hozamot a pénzügyi kimutatásokban bemutatott időszakokban;

iii. a 104A. bekezdés szerint eszközként kimutatott bármely visszatérítésre való jogosultságon várható hozamot a pénzügyi kimutatásokban bemutatott időszakokban;

iv. fizetésemelések várható mértékét (és minden olyan, a program formális vagy vélelmezett feltételeiben a juttatások jövőbeni emelkedéséhez meghatározott indexekben vagy más változókban bekövetkező változást);

v. az egészségügyi költségek trendjeit; valamint

vi. bármely más lényeges aktuáriusi feltételezést, amely felhasználásra került.

A gazdálkodó egységnek minden egyes aktuáriusi feltételezést abszolút értéken kell közzétennie (például abszolút százalékként), nem csupán különböző százalékos értékek vagy más változók különbözeteként;

o) a feltételezett egészségügyi költségek trendjeiben bekövetkező egy százalékpontos növekedés, illetve egy százalékpontos csökkenés hatását:

i. a munkaviszony megszűnése utáni nettó periodikus egészségügyi költségek tárgyidőszaki szolgálati költség és kamatköltség komponenseinek összevont értékére; valamint

ii. az egészségügyi költségekre vonatkozó munkaviszony megszűnése utáni halmozott juttatási kötelemre.

Jelen közzététel céljából minden más feltételezést állandónak kell tartani. Nagyfokú infláció jellemezte környezetben működő programok esetében a közzétételnek a feltételezett egészségügyi költségek trendjei olyan százalékos növekedésének vagy csökkenésének hatására kell vonatkoznia, amely jelentősége megegyezik az alacsony infláció jellemezte környezetekben vett egy százalékpontos változásával;

p) a tárgyidőszaki éves időszakra és az azt megelőző négyéves időszakra vonatkozó alábbi összegeket:

i. a meghatározott juttatási kötelem jelenértékét, a program eszközeinek valós értékét, és a program többletét vagy hiányát; valamint

ii. az alábbiakból keletkező tapasztalati módosításokat:

A. a program kötelezettségei (1) összeg formájában vagy (2) a program kötelezettségeinek százalékában kifejezve a mérleg fordulónapján; valamint

B. a program eszközei (1) összeg formájában vagy (2) a program eszközeinek százalékában kifejezve a mérleg fordulónapján.

q) a munkáltató legjobb becslését a mérlegfordulónap után kezdődő éves időszak során várhatóan befizetésre kerülő hozzájárulásokról, amint az ésszerűen megállapítható.

121. A 120A.b) bekezdés megköveteli a program jellegének általános bemutatását. A bemutatás megkülönböztetheti például az átalányfizetés-alapú nyugdíjprogramokat az utolsó fizetésalapú nyugdíjprogramoktól és a

▼M10

munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi programoktól. A program leírásának tartalmaznia kell olyan nem formális gyakorlatokat, amelyek a meghatározott juttatási kötelem értékelésében benne foglalt vélelmezett kötelmet keletkeztetnek a 52. bekezdés szerint. Részletesebb információ megadása nem követelmény.

▼B

122. Amikor egy gazdálkodónál egynél több juttatási program működik, a közzététel történhet összesítve, minden egyes programra elkülönülten, vagy a legcélszerűbb módon csoportosítva. Hasznos lehet a csoportosítást a következő kritériumok szerint elvégezni:

a) a programok földrajzi elhelyezkedése, például a belföldi és a külföldi programok megkülönböztetése; vagy

b) a programok lényegesen eltérő kockázatai, például elkülöníthetők az átalányfizetés alapú nyugdíjprogramok az utolsó fizetés alapú nyugdíjprogramoktól, és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi programoktól.

Amikor a gazdálkodó az egyes programok csoportjaira vonatkozóan tesz közzé összesített információkat, a közzététel vagy súlyozott átlagok vagy viszonylag szűk sávon belüli értékek formájában történik.

123. A 30. bekezdés további közzétételi kötelezettséget ír elő az olyan, többmunkáltatós juttatási programokra vonatkozóan, amelyeket úgy kell kezelni, mintha meghatározott hozzájárulási programok lennének.

124. Amikor az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard megköveteli, a gazdálkodónak információkat kell közzétennie:

a) a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokkal folytatott, kapcsolt felek közötti ügyletekről; és

b) a legfontosabb vezetők részére nyújtott, munkaviszony megszűnése utáni juttatásokról.

125. Amikor az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard megköveteli, a gazdálkodónak közzé kell tennie a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmekből származó függő kötelezettségekre vonatkozó információkat.

EGYÉB HOSSZÚ TÁVÚ MUNKAVÁLLALÓI JUTTATÁSOK

126. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások magukban foglalják például:

a) a hosszú időtartamú fizetett távolléteket, mint például hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadságot vagy az alkotószabadságot;

b) a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmakat;

c) a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatásokat;

d) a munkavállaló által végzett szolgálatot magában foglaló időszak végét követő 12 hónappal vagy azt követően kifizetendő nyereségrészesedést és jutalmakat; és

e) a 12 hónappal vagy többel a jogosultság megszerzését magában foglaló időszak vége után fizetett halasztott fizetéseket.

127. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások értékelése általában nincs olyan fokú bizonytalanságnak kitéve, mint a munkaviszony megszűnése utáni juttatásoké. Továbbá, az egyéb munkaviszony megszűnése utáni munkavállalói juttatások bevezetése, vagy az azokban történt változtatások ritkán keletkeztetnek jelentős összegű múltbeli szolgálati költséget. Ezen okok miatt, a jelen standard egyszerűsített elszámolást követel meg az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan. Ez a módszer a munkaviszony megszűnése utáni munkavállalói juttatásokra előírt elszámolási előírásoktól a következőkben tér el:

a) az aktuáriusi nyereségek és veszteségek azonnal elszámolásra kerülnek, „folyosó” alkalmazása nélkül; és

b) valamennyi múltbeli szolgálat költsége azonnal elszámolásra kerül.

Megjelenítés és értékelés

128. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásra vonatkozó kötelezettségként kimutatott összeg a következők nettó összege:

a) a meghatározott juttatási kötelem mérleg fordulónapján érvényes jelenértéke (lásd 64. bekezdés);

b) mínusz a program azon eszközeinek (ha vannak ilyenek) a mérlegfordulónapi valós értéke, amelyekből a kötelezettségek közvetlenül rendezésre kerülnek (lásd 102–104. bekezdés).

▼B

A kötelezettség értékelésekor a gazdálkodónak a 49–91. bekezdést kell alkalmaznia, kivéve az 54. és a 61. bekezdést. A gazdálkodónak a 104A bekezdést kell alkalmaznia bármely visszatérítési jog kimutatására és értékelésére.

129. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan a gazdálkodónak a következő tételek nettó összegét ráfordításként, vagy (az 58. bekezdésben foglaltaknak megfelelően) bevételként kell elszámolnia, kivéve addig a mértékig, amennyiben valamely más nemzetközi számviteli standard megköveteli vagy megengedi azoknak az eszközök bekerülési értékében történő kimutatását:

a) tárgyidőszaki szolgálat költségei (lásd 63–91. bekezdés);

b) kamatköltség (lásd 82. bekezdés);

c) a program bármely eszközén (lásd 105–107. bekezdés) és az eszközként kimutatott visszatérítési jogon (lásd 104A. bekezdés) várható hozam;

d) aktuáriusi nyereség vagy veszteség, amelynek teljes összegét azonnal el kell számolni;

e) múltbeli szolgálati költség, melynek teljes összegét azonnal el kell számolni; és

f) bármely megszorítás vagy rendezés hatása (lásd 109. és 110. bekezdés).

130. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások egyik formája a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatás. Ha a juttatás mértéke a munkaviszony hosszától függ, a kötelem a szolgálat végzése során keletkezik. A kötelem értékelése tükrözi annak valószínűségét, hogy a kifizetés bekövetkezik, és azt az időtartamot, 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 költsége a hosszú távú munkaképtelenséget okozó esemény bekövetkezésekor kerül elszámolásra.

Közzététel

▼M5

131. Bár a jelen standard nem határoz meg konkrét közzétételi kötelezettségeket az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan, más standardok előírhatnak közzétételeket, például, amikor az ilyen juttatásból származó ráfordítás lényeges, és emiatt az az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard alapján közzétételi kötelezettség alá esne. Amikor azt az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard megköveteli, az egység közzéteszi a legfontosabb vezetők egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásaira vonatkozó információkat.

▼B

VÉGKIELÉGÍTÉSEK

132. Ez a standard a végkielégítéseket a többi munkavállalói juttatástól elkülönítetten kezeli, mivel a kötelmet keletkeztető esemény itt a munkaviszony megszűnése, és nem a munkavállaló szolgálata.

Megjelenítés

133. A végkielégítéseket a gazdálkodónak kötelezettségként és ráfordításként akkor, és csak akkor kell elszámolnia, ha a gazdálkodó bizonyíthatóan elkötelezte magát vagy:

a) egy munkavállaló vagy a munkavállalók egy csoportja munkaviszonyának a szokásos nyugdíjazási időpont előtti megszüntetésére; vagy

b) végkielégítés biztosítására a munkavállalók önkéntes felmondásának ösztönzésére tett ajánlat eredményeként.

134. Egy gazdálkodó akkor, és csak akkor kötelezte el magát bizonyíthatóan végkielégítés kifizetésére, ha a gazdálkodónak a végkielégítéssel kapcsolatos részletes formális terve van és nincs reális lehetőség annak visszavonására. A részletes tervnek legalább a következőket kell tartalmaznia:

a) azoknak a munkavállalóknak a munkahelyét, feladatát és hozzávetőleges létszámát, akiknek a munkaviszonyát meg fogják szüntetni;

b) az egyes foglalkozáscsoportokra vagy feladatokra vonatkozó végkielégítést; és

c) azt az időpontot, amikor a tervet megvalósítják. A végrehajtást a lehető leggyorsabban el kell kezdeni, és a végrehajtás befejezéséhez szükséges időtartamnak olyan hosszúságúnak kell lennie, hogy a terv lényeges változásai ne legyenek valószínűek.

▼B

135. A gazdálkodó jogszabályi rendelkezés, szerződés vagy más, a munkavállalókkal vagy azok képviselőivel történt megállapodás, vagy az üzleti gyakorlaton, szokáson alapuló vélelmezhető kötelem, vagy a gazdálkodó méltányos eljárásra való törekvése alapján kötelezve lehet arra, hogy munkavállalóinak munkaviszonyuk megszüntetésekor kifizetést (vagy más juttatást) biztosítson. Az ilyen jellegű kifizetések végkielégítések. A végkielégítések jellemzően egyösszegű kifizetések, de előfordulhat, hogy magában foglalja a következőket is:

a) nyugdíjazási juttatások vagy más munkaviszony megszűnése utáni juttatások emelése, akár közvetetten, egy munkavállalói juttatási programon keresztül, akár közvetlenül; és

b) a munkavállaló fizetésének teljesítése a meghatározott felmondási idő végéig, ha a munkavállaló a gazdálkodó számára gazdasági előnnyel járó további szolgálatot már nem végez.

136. Egyes munkavállalói juttatások attól függetlenül megfizetendők, hogy a munkavállaló milyen okból távozik. Az ilyen juttatások megfizetése biztos (a bármely jogosultság megszolgálására vagy minimális idejű szolgálat letöltésére vonatkozó előírás függvényében), de a kifizetés időpontja bizonytalan. Bár az ilyen juttatásokat egyes országokban a munkaviszony megszűnéséhez kapcsolódó kártalanításnak vagy adománynak hívják, ezek inkább a munkaviszony megszűnése utáni juttatások, mint végkielégítések, és a gazdálkodó munkaviszony megszűnése utáni juttatásokként számolja el azokat. Néhány gazdálkodó a munkavállaló kérésére történő önkéntes felmondás esetében alacsonyabb juttatásokat biztosít (lényegében ez egy munkaviszony megszűnése utáni juttatást), mint abban az esetben, ha a gazdálkodó mond fel nem önkéntes felmondás keretében. Az a többletjuttatás, amit a munkaviszony nem önkéntes megszüntetése esetén fizetnek, végkielégítés.

137. A végkielégítések nem hoznak létre a gazdálkodó számára jövőbeni gazdasági előnyöket és azonnal ráfordításként kerülnek elszámolásra.

138. Amikor a gazdálkodó végkielégítéseket számol el, lehet, hogy a gazdálkodónak a nyugdíjazási juttatások vagy más munkavállalói juttatások megszorítását is el kell számolnia (lásd 109. bekezdést).

Értékelés

139. Amikor a végkielégítések a mérleg fordulónapja utáni 12 hónapon túl válnak esedékessé, azok összegét a 78. bekezdésben meghatározott diszkontláb felhasználásával diszkontálni kell.

140. Abban az esetben, ha ajánlattétel történt az önkéntes felmondások ösztönzése érdekében, a végkielégítések értékelését arra kell alapozni, hogy várhatóan hány munkavállaló fogadja el az ajánlatot.

Közzététel

141. Amikor bizonytalan, hogy hány munkavállaló fogja elfogadni a végkielégítésre vonatkozó ajánlatot, függő kötelezettség áll fenn. Az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard előírásainak megfelelően a gazdálkodó közzéteszi a függő vonatkozó információkat, kivéve ha a tényleges kifizetés valószínűsége esetleges.

▼M5

142. Az IAS 1 előírásai alapján az egység közzéteszi egy ráfordítás jellegét és összegét, ha az lényeges. A végkielégítések eredményezhetnek olyan ráfordítást, amely ezen követelménynek történő megfelelés miatt közzétételi kötelezettség alá esik.

▼B

143. Amikor az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard előírja, a gazdálkodónak közzé kell tennie a legfontosabb vezetők végkielégítéseire vonatkozó információkat.

▼M6

▼B

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

153. Ez a fejezet a meghatározott juttatási programokra vonatkozó átmeneti rendelkezéseket határozza meg. Amikor a gazdálkodó először alkalmazza ezt a standardot más munkavállalói juttatásokra, a gazdálkodó az IAS 8 Az időszak ►M5 nyereség vagy veszteség ◄, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardot alkalmazza.

154. Ezen standard első alkalmazásakor a gazdálkodónak a meghatározott juttatási programokra vonatkozó áttérési kötelezettségét az áttérés időpontjában következők szerint kell meghatároznia:

▼B

a) a kötelem jelenértéke (lásd 64. bekezdést) az első alkalmazás időpontjában;

b) mínusz a program azon eszközeinek (ha vannak ilyenek) a valós értéke az első alkalmazás időpontjában, amelyekből a kötelmek közvetlenül rendezésre kerülnek (lásd 102–104. bekezdés);

c) mínusz a 96. bekezdés alapján bármely olyan múltbeli szolgálat költsége, amelyet későbbi időszakokban kell elszámolni.

155. Amennyiben az áttérési kötelezettség meghaladja azt az összeget, amely a gazdálkodó korábbi számviteli politikája alapján azonos időpontban lett volna kimutatva, a gazdálkodó köteles egy visszavonhatatlan döntéssel ezt a növekedést az 54. bekezdésben meghatározott juttatási kötelezettségének részeként kimutatni:

a) azonnal, az IAS 8 Az időszak ►M5 nyereség vagy veszteség ◄, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard alapján; vagy

b) ráfordításként, lineáris alapon, a standard első alkalmazásától számított maximum öt év alatt. Amennyiben a gazdálkodó a b)-t választja, köteles:

i. az 58. b) bekezdésben meghatározott határértéket alkalmazni a mérlegben kimutatott minden eszköz értékelésekor;

ii. minden egyes mérleg-fordulónapon közzétenni (1) a növekedés még el nem számolt összegét; és (2) a tárgyidőszakban elszámolt összeget;

iii. korlátozni a későbbi aktuáriusi nyereséget (a negatív múltbeli szolgálat költséget viszont nem), a következő módon. Amennyiben az aktuáriusi nyereséget a 92. és 93. bekezdés alapján el kell számolni, a gazdálkodónak csak olyan mértékben kell az aktuáriusi nyereséget elszámolnia, amennyiben az aktuáriusi nyereség még el nem számolt halmozott nettó összege (még az aktuáriusi nyereség elszámolása előtt) meghaladja az áttérési kötelezettség ki nem mutatott részét; és

iv. a ki nem mutatott áttérési kötelezettség kapcsolódó részét a rendezésen vagy a megszorításon elért bármely utólagos nyereség vagy veszteség meghatározásánál számításba venni.

Amennyiben az áttérési kötelezettség értéke alacsonyabb azon kötelezettség értékénél, amely ugyanezen időpontban a gazdálkodó korábbi számviteli politikája alapján kimutatásra került volna, a gazdálkodónak a csökkenést az IAS 8 alapján azonnal el kell számolnia.

156. A standard első alkalmazásakor a gazdálkodó számviteli politikája megváltozásának hatása magában foglal minden olyan aktuáriusi nyereséget és veszteséget, amelyek korábbi időszakokban keletkeztek, akkor is, ha azok a 92. bekezdésben meghatározott „folyosón” belül esnek.

Példa a 154–156. bekezdés illusztrálásához

1998. december 31-jén a gazdálkodó mérlege 100 egységnyi nyugdíjfizetési kötelezettséget tartalmaz. A gazdálkodó 1999. január 1-jén kezdi alkalmazni a standardot, amikor a standard alapján számított kötelezettség jelenértéke 1 300 és a program eszközeinek valós értéke 1 000. 1993. január 1-jén a gazdálkodó növelte a nyugdíjakat (a nem megszolgált juttatások költsége: 160; abban az időpontban a megszolgálásig hátralévő átlagos időtartam: 10 év).

Az áttérési hatás a következő:

A kötelem jelenértéke	1 300
A program eszközeinek valós értéke	(1 000)
Mínusz: a későbbi időszakokban elszámolandó múltbeli szolgálat költsége (160 × 4/10)	(64)
Áttérési kötelezettség	236
Már kimutatott kötelezettség	100
A kötelezettség növekedése	136

A gazdálkodó választhat, hogy a 136 egységnyi növekedést azonnal, vagy maximum öt éven keresztül folyamatosan jeleníti-e meg. A döntés később nem módosítható.

1999. december 31-jén a kötelem jelenértéke a standard szerint számítva 1 400, a program eszközeinek valós értéke pedig 1 050. A standard első alkalmazásának időpontjától számított el nem számolt aktuáriusi nyereség halmozott nettó értéke 120. A programban részt vevő munkavállalók

▼B

átlagos várhatóan hátralévő szolgálati ideje ekkor nyolc év volt. A gazdálkodó az aktuáriusi nyereség vagy veszteség teljes összegének azonnali elszámolását választotta, ahogyan azt a 93. bekezdés lehetővé teszi.

A 155. b) iii. bekezdésben meghatározott korlátozás hatása a következő.

Aktuáriusi nyereség nem elszámolt részének halmozott nettó értéke	120
Áttérési kötelezettség nem kimutatott része (136 × 4/5)	(109)
Elszámolandó nyereség maximális értéke (155. b) iii. bekezdés)	11

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

157. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba, a 159. és 159A. bekezdésben foglaltak kivételével. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó a jelen standardot az 1999. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaiban közölt nyugdíjbiztosítási költségekre is alkalmazza, a gazdálkodónak közzé kell tennie, hogy az 1993-ban elfogadott IAS 19 Nyugdíjbiztosítási juttatások költségei standard helyett ezt a standardot alkalmazza.

158. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1993-ban elfogadott IAS 19 Nyugdíjbiztosítási juttatások költségei standardot.

159. A következő rendelkezések először a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves pénzügyi kimutatásokra ([1]) lépnek hatályba:

a) a program eszközeinek módosított meghatározása a 7. bekezdésben, és a hosszú távú munkavállalói juttatási alapok és a minősített biztosítási kötvények kapcsolódó meghatározásai; és

b) a 104A., a 128. és a 129. bekezdésben a visszatérítésekre vonatkozó elszámolási és értékelési előírások, és ►**M10** 120A.f)iv., 120A.g)iv., 120A.m) és 120A.n)iii. bekezdések ◄ a kapcsolódó közzétételek.

A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a korábbi alkalmazás a pénzügyi kimutatásokra hatással van, a gazdálkodónak ezt a tényt közzé kell tennie.

159A. Az 58A. bekezdésben található módosítás a 2002. május 31-jén vagy azt követően végződő éves pénzügyi kimutatásokra ([2]) lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a korábbi alkalmazás hatással van a pénzügyi kimutatásokra, a gazdálkodónak közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M10

159B. ***A gazdálkodó egységnek a 32A., 34–34B., 61. és 120–121. bekezdések módosításait a 2006. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy 2006. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.***

159C. ***A 93A–93D. bekezdésekben foglalt opció a 2004. december 16-án, vagy azt követően végződő éves időszakok esetében alkalmazható. Az opciót a 2006. január 1-je előtt kezdődő éves időszakokra alkalmazó gazdálkodó egységeknek szintén alkalmazniuk kell a 32A., 34–34B., 61. és 120–121. bekezdésekben foglalt módosításokat.***

([1]) A 159. és 159A. bekezdések „éves pénzügyi kimutatásokra” utalnak a hatálybalépési időpontok megfogalmazására vonatkozó, 1998-ban bevezetett kifejezőbb nyelvezettel. A 157. bekezdés „pénzügyi kimutatásokra” utal.

([2]) A 159. és 159A. bekezdések „éves pénzügyi kimutatásokra” utalnak a hatálybalépési időpontok megfogalmazására vonatkozó, 1998-ban bevezetett kifejezőbb nyelvezettel. A 157. bekezdés „pénzügyi kimutatásokra” utal.

▼**M10**

160. Az IAS 8 alkalmazandó azokra az esetekre, amikor a gazdálkodó egység megváltoztatja számviteli politikáját annak érdekében, hogy az tükrözze a 159–159C. bekezdésekben meghatározott változásokat. Az ilyen változások visszamenőleges alkalmazásakor, ahogyan azt az IAS 8 megköveteli, a gazdálkodó egység a változásokat úgy kezeli, mintha azokat a standard fennmaradó részének hatálybalépésével azonos időpontban már alkalmazta volna, kivéve, hogy a gazdálkodó egység közzéteheti a 120A. p) bekezdés által előírt összegeket úgy, hogy attól az első éves időszaktól a jövőre nézve határozza meg az összegeket minden egyes éves időszakra, amelyet azok a pénzügyi kimutatások bemutatnak, amelyekben a gazdálkodó egység először alkalmazza a 120A. bekezdésben foglalt módosításokat.

▼**M10**

F. FÜGGELÉK:

Egyéb standardok módosításai

A jelen függelékben foglalt módosításokat 2006. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. Ha valamely gazdálkodó egység az IAS 19 módosításait egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat az adott korábbi időszakra kell alkalmazni.

A1. A (2003-ban módosított) *IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 96. bekezdés módosított szövege a következő:

96. A gazdálkodó egységnek el kell készítenie a saját tőkében bekövetkezett változások kimutatását, magában a kimutatásban feltüntetve:

a) …

d) …

Azt a sajáttőkeváltozás-kimutatást, amely csak ezeket a tételeket tartalmazza, a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásának kell nevezni.

A2. A (2003-ban módosított) IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard 20. bekezdésének módosított szövege a következő:

20. Példák azokra az ügyletekre, amelyeket közzétesznek, amennyiben azt kapcsolt féllel folytatták:

a) …

i. …

Az anyavállalat vagy egy leányvállalat részvétele egy olyan meghatározott juttatási programban, amely megosztja a kockázatot a csoportba tartozó gazdálkodó egységek között, kapcsolt felek közötti ügyletnek minősül (lásd az IAS 19 34B bekezdése).

A3. Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard a következő új 20A. bekezdéssel egészül ki.

20A. A gazdálkodó egység a 120A.p) bekezdésben előírt összegeket közzéteheti úgy, hogy az egyes beszámolási időszakokra az áttérés időpontjától kezdve a jövőre nézve határozza meg az összegeket.

▼**B**

IAS 20 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

(ÁTSZERKESZTVE 1994-BEN)

Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által eredetileg 1982 novemberében jóváhagyott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASC) jelenlegi gyakorlatával.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standard módosította a 11. bekezdést. A módosított szöveg a 2000. január 1-jén, vagy az azt követően kezdődő éves időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

2001 januárjában az IAS 41 Mezőgazdaság standard módosította a 2. bekezdést. A módosított szöveg a 2003. január 1-jén, vagy az azt követően kezdődő éves időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

A SIC Értelmezések közül egy vonatkozik az IAS 20-ra:

– SIC-10: Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Hatókör	182
Fogalmak	182

▼B

	Bekezdések
Állami támogatások	183
Nem monetáris állami támogatások	185
Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások bemutatása	185
A bevételhez kapcsolódó támogatások bemutatása	185
Állami támogatások visszafizetése	185
Állami közreműködés	186
Közzététel	186
Átmeneti rendelkezések	186
Hatálybalépés napja	186

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni az állami támogatások elszámolására és közzétételére, valamint az állami közreműködés egyéb formáinak közzétételére vonatkozóan.

2. A jelen standard nem foglalkozik:

   a) az állami támogatásoknak az árváltozások hatását tükröző pénzügyi kimutatásokban vagy a hasonló jellegű kiegészítő információkban való elszámolásából eredő speciális problémákkal;

   b) azzal az állami közreműködéssel, amelyet olyan juttatások formájában nyújtanak egy gazdálkodónak, amelyek az adóköteles nyereség meghatározásakor vehetők igénybe, vagy amelyeket a nyereségadó-fizetési kötelezettség alapján határoznak meg, vagy azzal korlátoznak (úgymint nyereségadó-mentességek, beruházási adóhitelek, gyorsított értékcsökkenési leírás és csökkentett adókulcsok);

   c) a gazdálkodó saját tőkéjében lévő állami részesedéssel;

   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 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 részére történő átadása formájában nyújtott állami közreműködések, amelyet a gazdálkodó működési tevékenységéhez kapcsolódó, meghatározott feltételek múltbeli vagy jövőbeli teljesítése ellenében nyújtanak. Nem tartoznak ide az állami közreműködésnek azon formái, amelyeknek nem tulajdonítható ésszerűen valamely elszámolható érték, valamint azok a kormányzattal kötött ügyletek, amelyeket nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó szokásos kereskedelmi ügyleteitől ([1]).

   Az eszközökkel kapcsolatos támogatások olyan állami támogatások, amelyeknek az elsődleges feltétele az, hogy az ilyen támogatásra jogosult gazdálkodó 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 őket.

   A jövedelemmel kapcsolatos 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.

([1]) Lásd még a SIC-10 Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel értelmezést.

▼B

A valós érték az az összeg, amelyért egy jól tájékozott, vételi szándékkal rendelkező vevő és egy jól tájékozott, eladási szándékkal rendelkező eladó között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított adásvétel keretében egy eszközt el lehet cserélni.

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 a gazdálkodó támogatása, hogy olyan tevékenységbe kezdjen, amelybe szokásos körülmények között – ha a közreműködést nem kapná meg – nem fogna bele.

5. A gazdálkodó 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 megjelölni, hogy a gazdálkodó milyen mértékben profitált az adott időszak alatt az ilyen közreműködésből. Ez elősegíti a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak a korábbi időszakok pénzügyi kimutatásaival, valamint a más gazdálkodók 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 teljesíteni fogja a hozzájuk kapcsolódó feltételeket; és

   b) a támogatásokat meg fogja kapni.

8. Egy állami támogatást nem jelenítenek meg addig, amíg nincs ésszerű bizonyíték arra, hogy a gazdálkodó 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 teljesíteni fogja a kölcsön visszafizetésének elengedésére vonatkozó feltételeket.

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.

12. Az állami támogatásokat következetesen azokra az időszakokra kell szisztematikusan bevételként elszámolni, amelyekben azok a kapcsolódó költségek felmerültek, amelyeket kompenzálni hivatottak. A támogatások nem írhatók jóvá direkt módon a saját tőkével szemben.

13. Két alapvető megközelítés létezik az állami támogatások elszámolására: a tőkemegközelítés, amely alapján a támogatás közvetlenül a tőkében kerül jóváírásra, és a bevételmegközelítés, amelynek alapján a támogatás egy vagy több időszakon keresztül kerül bevételként elszámolásra.

14. A tőkemegközelítés támogatói a következőkkel érvelnek:

   a) az állami támogatás egy finanszírozási eszköz és inkább a mérlegben kellene azt kezelni ahelyett, hogy az eredménykimutatáson vezetik át, szembeállítva az általa finanszírozott költségekkel. Mivel visszafizetés nem várható, a támogatás közvetlenül a tőkében irandó jóvá; és

   b) nem megfelelő az állami támogatásokat az eredménykimutatásban elszámolni, mivel ezeket nem megszolgálják, hanem az állam által nyújtott olyan ösztönzést jelentenek, amelyekhez nem kapcsolódnak költségek.

15. A bevételmegközelítést támogató érvek a következők:

   a) mivel az állami támogatások a részvényesektől eltérő forrásból származó bevételek, ezeket nem lehet közvetlenül a saját tőkében jóváírni, hanem bevételként kell elszámolni azokat a megfelelő időszakokban;

   b) az állami támogatások ritkán ellentételezés nélküliek. A gazdálkodó a kitűzött feltételek megvalósításával és az előírt kötelezettségek teljesítésével szolgálja meg azokat. Ezért ezeket bevételként kell kimutatni, és össze kell mérni azokkal a kapcsolódó költségekkel, amelyeket kompenzálni hivatottak; és

   c) mivel a nyereség- és egyéb adókat az eredménnyel szemben kell elszámolni, logikus, hogy az állami támogatásokat, amelyek a fiskális politika következményei, ugyancsak az eredménykimutatásban kezeljék.

▼B

16. A bevételmegközelítés szempontjából lényeges, hogy az állami támogatásokat szisztematikus és ésszerű módon azokra az időszakokra számolják el bevételként, amelyben a kapcsolódó költségek felmerülnek. A kézhezvétel időszakára vonatkozó elszámolás nem felel meg az elhatárolásalapú számvitel alapfeltételének (lásd az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standardot), 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 elszámolja az állami támogatáshoz kapcsolódó költségeket vagy ráfordításokat, ennélfogva a meghatározott ráfordításokhoz kapcsolódó támogatásokat ugyanabban az időszakban számolják el bevételként, mint a kapcsolódó ráfordításokat. Hasonlóképpen, az értékcsökkenthető eszközökhöz kapcsolódó támogatásokat rendszerint arra az időszakra és olyan arányban számolják el bevételként, amelyben az adott eszközök értékcsökkenési leírását elszámolják.

18. A nem értékcsökkenthető eszközökhöz kapcsolódó támogatások szintén bizonyos kötelmek teljesítését igényelhetik, és ezért azokra az időszakokra lennének elszámolhatók bevételként, 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 bevételként.

19. A támogatásokat időnként olyan pénzügyi, vagy fiskális segélycsomagok részeként kapják meg a gazdálkodók, 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.

▼M5

20. Az olyan állami támogatást, amely már felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzálására, vagy az egységnek jövőbeli kapcsolódó további költség nélkül adott azonnali pénzügyi támogatásként jár, abban az időszakban kell bevételként elszámolni, amelyben lehívhatóvá válik.

21. Bizonyos körülmények között egy állami támogatást azonnali pénzügyi segítségadás végett, nem pedig meghatározott ráfordítások felvállalására való ösztönzésként nyújtanak az egységnek. Az ilyen támogatások egyetlen egységre korlátozódhatnak, és lehet, hogy a kedvezményezettek nagyobb csoportja számára nem elérhetők. Ezek a körülmények indokolhatják, hogy a támogatást abban az időszakban számolják el bevételként, amelyben az egység jogosulttá válik rá, a közzététel pedig biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.

22. Egy egység állami támogatást a megelőző időszakban felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzációjaként is kaphat. Az ilyen támogatás annak az időszaknak a bevételeként kerül megjelenítésre, amikor lehívhatóvá válik, a közzététel pedig biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.

▼B

Nem monetáris állami támogatások

23. Állami támogatás nem monetáris eszköz formájában is adható, például egy teleknek, vagy egyéb erőforrásnak a gazdálkodó 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 névértéken szerepeltetik.

Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások bemutatása

24. Az eszközökhöz kapcsolódó állami támogatásokat – ideértve a valós értéken számított nem monetáris támogatásokat is – a mérlegben vagy halasztott bevételként kell kimutatni, 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.

26. Az egyik módszer olyan elhatárolt bevételként mutatja ki a támogatást, amelyet szisztematikusan és ésszerű alapon az eszköz hasznos élettartamára kell bevételként elszámolni.

27. A másik módszer a támogatással az eszköz könyv szerinti értékét csökkenti. A támogatás úgy jelenik meg eredményként, hogy az értékcsökkenthető eszköz élettartama alatt az értékcsökkenési leírás alacsonyabb összegben kerül elszámolásra.

▼B

28. Az eszközök beszerzése és a kapcsolódó támogatások megszerzése jelentős változásokat okozhat a gazdálkodó cash-flow-jában. Ez okból, valamint azért, hogy az eszközökbe történt bruttó beruházást bemutassák, az ilyen mozgásokat a cash-flow-kimutatásban gyakran elkülönített tételekként teszik közzé, tekintet nélkül arra, hogy a mérleg bemutatásánál levonták-e a támogatás összegét a kapcsolódó eszközből, vagy sem.

A bevételhez kapcsolódó támogatások bemutatása

29. Bevételhez kapcsolódó támogatásokat az eredménykimutatásban néha bevételként mutatják ki vagy elkülönítve, vagy például egy olyan általános tétel részeként, mint az „egyéb bevételek”; a másik alternatíva, hogy a kapcsolódó ráfordításokból levonják őket.

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 gazdálkodónál 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.

31. A bevételhez kapcsolódó támogatások bemutatására mindkét módszer elfogadható. 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

32. Egy visszafizetendővé váló állami támogatást a számviteli becslés módosításaként kell elszámolni (lásd IAS 8 Az időszak ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardot). Egy bevételhez 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 ráfordításként 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 – költségként kellett volna elszámolni, azonnal ráfordításként kell elszámolni.

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 meghatározásából ki vannak zárva az állami közreműködésnek az olyan formái, amelyeknek nem tulajdonítható ésszerűen valamely elszámolható érték, valamint azok a kormányzattal kötött ügyletek, amelyeket nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó szokásos kereskedelmi ügyleteitől.

35. Olyan támogatás, amelynek nem tulajdonítható ésszerűen valamely elszámolható érték például az ingyenes műszaki vagy marketing-tanácsadás és a garanciák biztosítása. Olyan támogatás, amelyet nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó szokásos kereskedelmi ügyleteitől például a gazdálkodó értékesítését elősegítő állami beszerzési politika. A haszon megléte nem lehet kérdéses, de a kereskedelmi tevékenységnek az állami közreműködéstől való elkülönítésére tett bármilyen kísérlet meglehetősen 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.

37. A kamatmentes vagy alacsony kamatozású kölcsönök az állami közreműködésnek lehetséges formái, de a hasznot nem lehet a fel nem számított kamat összegében számszerűsíteni.

38. Ebben a standardban nem tartozik az állami közreműködés körébe 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 folyamatosan, meghatározatlan módon vannak hasznára.

KÖZZÉTÉTEL

39. A következő tételeket közzé kell tenni:

▼B

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 gazdálkodónak közvetlenül haszna származott; és

c) a megjelenített állami közreműködéshez kapcsolódó, nem teljesített feltételeket és egyéb függő kötelezettségeket.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

40. Egy olyan gazdálkodónak, amely először alkalmazza ezt a standardot:

a) amikor szükséges, meg kell felelnie a közzétételre vonatkozó követelményeknek; és

b) vagy:

i. az IAS 8 Az időszak ►M5 nyereség vagy veszteség ◄, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardnak megfelelően módosítania kell a pénzügyi kimutatásait a számviteli politikában történt változások miatt; 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 Nemzetközi Számviteli Standard az 1984. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

▼M5

IAS 21 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1–2
Hatókör	3–7
Definíciók	8–16
A fogalmak kifejtése	9–16
A funkcionális pénznem	9–14
Külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetés	15
Monetáris tételek	16
A jelen standard által előírt megközelítés összegzése	17–19
Külföldi pénznemben történő ügyletek funkcionális pénznemben történő bemutatása	20–37
Kezdeti megjelenítés	20–22
Beszámolás a későbbi mérlegfordulónapokon	23–26
Árfolyam-különbözetek megjelenítése	27–34
A funkcionális pénznem megváltozása	35–37
A funkcionális pénznemtől eltérő prezentálási pénznem alkalmazása	38–49
A prezentálás pénznemére való átszámítás	38–43
Külföldi érdekeltség átszámítása	44–47
A külföldi érdekeltség elidegenítése	48–49
Árfolyam-különbözet adó hatása	50
Közzététel	51–57
Hatálybalépés napja és áttérés	58–60
Egyéb kiadványok visszavonása	61–62

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1993-ban módosított) IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

▼M5

CÉL

1. Az egység két módon folytathat külföldi tevékenységet. Lehetnek külföldi pénznemben folytatott ügyletei vagy lehetnek külföldi érdekeltségei. Ezen felül, az egység külföldi pénznemben is készítheti pénzügyi kimutatásait. A jelen standard célja annak meghatározása, hogy az egység hogyan vegye figyelembe a külföldi pénznemben folytatott ügyleteit, valamint külföldön folytatott tevékenységeit a pénzügyi kimutatásaiban, valamint, hogy pénzügyi kimutatásokat hogyan számítsa át a prezentálás pénznemére.

2. Az alapvető kérdés az, hogy milyen árfolyam(ok) kerüljön/kerüljenek felhasználásra, és hogyan jelenítsék meg az átváltási árfolyam-változásokat a pénzügyi kimutatásokban.

HATÓKÖR

3. ***A jelen standardot kell alkalmazni*** (*)***:***

   (a) ***a külföldi pénznemben történő ügyletek és egyenlegek elszámolására, kivéve az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard hatálya alá tartozó származékos ügyleteket és egyenlegeket;***

   (b) ***az egység pénzügyi kimutatásaiban konszolidálással, részarányos konszolidálással vagy tőkemódszerrel kimutatott külföldi érdekeltségek eredményének és pénzügyi helyzetének átszámításakor;***

   valamint

   (c) ***az egység eredményének és pénzügyi helyzetének a prezentálás pénznemére történő átszámításakor.***

4. AZ IAS 39 számos deviza származékos ügyletre vonatkozik, és ennek megfelelelően ezek nem tartoznak a jelen standard hatálya alá. Ugyanakkor azon deviza származékos ügyletek, amelyek nem esnek az IAS 39 hatálya alá (pl. az egyéb szerződések részét képező deviza származékos ügyletek), a jelen standard hatálya alá tartoznak. Ezen felül a jelen standard alkalmazandó, amikor az egység a származékos ügyletekhez tartozó összegeket a funkcionális pénznemből a prezentálás pénznemére átszámítja.

5. A jelen standard nem vonatkozik a deviza tételek fedezeti elszámolására, beleértve a külföldi érdekeltségbe való nettó befektetésre vonatkozó fedezeti ügyletet. A fedezeti ügyletek elszámolására az IAS 39 standard vonatkozik.

6. A jelen standard alkalmazandó azokra az esetekre is, amikor az egység külföldi pénznemben készíti el pénzügyi kimutatásait, és meghatározza az ilyen pénzügyi kimutatásokra vonatkozó azon előírásokat, amelyeknek meg kell feleni ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások megfeleljenek a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak. A pénzügyi adatok olyan külföldi pénznemre történő átváltásakor, ami nem felel meg ezen előírásoknak, a jelen standard előírja a közzéteendő információkat.

7. A jelen standard nem foglalkozik a külföldi pénznemen alapuló ügyletekből származó cash flow-knak a cash flow kimutatásban történő bemutatásával és a külföldi érdekeltség cash flow-inak átszámításával (ld. IAS 7 *Cash Flow kimutatások*).

DEFINÍCIÓK

8. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

   A záróárfolyam a mérlegfordulónapon érvényes azonnali átváltási árfolyam.

   Árfolyam-különbözet egy adott deviza meghatározott számú egységének egy másik devizára történő átváltása eltérő árfolyamon.

   Az árfolyam két külföldi fizetőeszköz átváltási aránya.

   A valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.

   A külföldi pénznem az egység funkcionális pénznemétől eltérő pénznem.

(*) Lásd még a SIC-7: Az euró bevezetéseértelmezést

▼M5

Külföldi érdekeltség a beszámolót készítő egység külföldi leányvállalata, társult vállalkozása, közös vállalkozása vagy fióktelepe, amelyek a beszámolót készítő egységtől eltérő országban vagy devizanemben vannak bejegyezve vagy folytatják tevékenységüket.

A funkcionális pénznem annak az elsődleges gazdasági környezetnek a pénzneme, amelyben az egység működik.

A csoport az anyavállalat és annak leányvállalatai.

Monetáris tételek a birtokolt pénznem egységek, valamint a meghatározott vagy meghatározható számú pénznem egységben járó vagy fizetendő követelések és kötelezettségek.

Külföldi szervezetbe történő nettó befektetés a beszámolót készítő egységnek az illető érdekeltség nettó eszközeiben való részesedése.

A prezentálás pénzneme az a pénznem, amelyben az egység a pénzügyi kimutatásait készíti.

Azonnali árfolyam a külföldi pénzeszközök azonnali átváltásakor alkalmazott árfolyam.

A fogalmak kifejtése

A funkcionális pénznem

9. Az elsődleges gazdasági környezet, amelyben az egység működik, általában az, amelyben az egység a pénzt elsődlegesen megkeresi, és elkölti. Az egységnek az alábbi tényezőket kell figyelembe vennie a funkcionális pénznemének meghatározásához:

   (a) azt a pénznemet:

      (i) amely az áruk és szolgáltatások értékesítési árait leginkább befolyásolja (ez gyakran az a pénznem, amelyben az egység termékei és szolgáltatásainak eladási ára megadásra és kiegyenlítésre kerül);

      valamint

      (ii) amely azon országhoz hivatalos pénzneme, amelynek versenyhelyzete és szabályozása leginkább meghatározza az egység termékei és szolgáltatásai eladási árát.

   (b) amely leginkább befolyásolja a termékek és szolgáltatások nyújtásához kapcsolódó munkaerő, anyag és egyéb költségeket (ez gyakran az a pénznem, amelyben a költségek meghatározásra és kiegyenlítésre kerülnek).

10. Az alább felsorolt tényezők szintén bizonyítékot szolgáltathatnak az egység funkcionális pénzneme meghatározásához:

   (a) az a pénznem, amelyben a finanszírozási tevékenységből a források befolynak (pl. adósság vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásából).

   (b) az a pénznem, amelyben a működésből befolyó összegeket tartják.

11. A külföldi érdekeltség funkcionális pénznemének, valamint annak meghatározásakor, hogy a meghatározott funkcionális pénznem megegyezik-e a beszámolót készítő egység funkcionális pénznemével, az alábbi tényezőket kell figyelembe venni (a beszámolót készítő egység ebben az összefüggésben az az egység, amelynek a külföldi érdekeltség a leányvállalata, fióktelepe, társult vállalkozása vagy közös vállalkozása):

   (a) a külföldi érdekeltség tevékenységeit a beszámolót készítő egység kiterjesztéseként folytatják-e, nem pedig jelentős önállósággal. Az elsőre példa, amikor a külföldi érdekeltség kizárólag a beszámolót készítő egységtől importált árukat árusítja és az ebből befolyó bevételeket átutalja a beszámolót készítő egységnek. Az utóbbira példa, amikor a külföldi érdekeltség készpénzt vagy monetáris tételeket halmoz fel, ráfordításai merülnek fel, bevételt termel és hiteleket vesz fel, és ezek mindegyikét lényegében saját pénznemében bonyolítja.

   (b) a beszámolót készítő egységgel lebonyolított tranzakciók a külföldi érdekeltség tevékenységének jelentős vagy kis hányadát képezik-e.

   (c) a külföldi érdekeltség tevékenységéből származó cash flow-k közvetlenül érintik-e a beszámolót készítő egység cash flow-it, és folyamatosan készen állnak-e a beszámolót készítő egységnek való átutalásra.

   (d) a külföldi érdekeltség tevékenységéből származó cash flow-k elegendők-e a meglévő és szokásosan várható kötelezettség teljesítésére anélkül, hogy a beszámolót készítő egységnek forrásokat kellene rendelkezésre bocsátania.

12. Azokban az esetekben, amikor a fenti jellemzők keverednek, és a funkcionális pénznem nem nyilvánvaló, a vezetés saját maga döntheti el legjobb belátása szerint, melyik az a funkcionális pénznem, amely leghűebben tükrözi a lebonyolított ügyletek, események és feltételek gazdasági hatá-

▼M5

sait. E megközelítés részeként, a vezetés először a 9. bekezdésben foglalt fő jellemzőket vizsgálja meg, mielőtt a 10. és 11. bekezdésben foglalt jellemzőket vizsgálat alá vetné, melyek további megerősítő bizonyítékot szolgáltatnak a funkcionális pénznemére vonatkozóan.

13. Az egység funkcionális pénznemének az egységre vonatkozó ügyleteket, eseményeket és feltételeket kell tükröznie. Ennek megfelelően, ha egyszer meghatározásra került a funkcionális pénznem, az nem változik, kivéve, ha az annak alapjául szolgáló ügyletekben, eseményekben vagy feltételekben változás következik be.

14. Amennyiben a funkcionális pénznem valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, az egység pénzügyi kimutatásait az IAS 29 *Pénzügyi kimutatások a hiperinflációs gazdaságban* alapján kell újra-megállapítani. Az egység nem mentesül az IAS 29 szerinti újra-megállapítás alól pl. azzal, hogy a jelen standard alapján meghatározott funkcionális pénznemtől eltérő funkcionális pénznemet választ (pl. anyavállalata funkcionális pénznemét).

Külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetés

15. Lehetnek olyan monetáris tételek, amelyek követelések vagy kötelezettségek a külföldi érdekeltség felé. Az olyan tételek, amelyek rendezése nem tervezett és nem valószínű a belátható jövőben, lényegében részét képezi az egység adott külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetésének, így azokat a 32-33. bekezdés előírásai szerint számolják el. Ebbe beletartozhatnak hosszú lejáratú követelések és hitelek is. Nem tartoznak bele viszont a vevő követelések és szállítói tartozások.

▼M13

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. Rendelkezzen egy gazdálkodó egység például két leányvállalattal, A-val és B-vel. B leányvállalat egy külföldi érdekeltség. Az A leányvállalat kölcsönt nyújt a B leányvállalatnak. Az A leányvállalat B leányvállalattal szembeni kölcsön-követelése 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.

▼M5

Monetáris tételek

16. A monetáris tétel alapvető jellemzője, hogy jogot jelent valamely fix vagy meghatározható számú deviza egység átvételére (vagy kötelmet annak átadására). Példák: nyugdíj és más pénzben fizetendő munkavállalói juttatások; pénzben kiegyenlítendő tartalékok; kötelezettségként kimutatott készpénz osztalék. Hasonlóképpen monetáris tételnek tekintendő az egység saját tőkeinstrumentumainak változó darabszámára, vagy valamely változó összegű eszköz átvételére (vagy átadására) vonatkozó szerződés, melyben a kapott (teljesítendő) valós érték megegyezik egy pénznem fix vagy meghatározható egységeinek számával. Fordítva, a nem monetáris tételek alapvető jellemzője, hogy hiányzik a jogosultság valamely fix vagy meghatározható számú deviza egység átvételére (vagy a kötelem annak átadására). Példák: az árukért és szolgáltatásokért előre megfizetett összegek (pl. előre megfizetett bérleti díj); a goodwill, az immateriális javak, a készletek, az ingatlanok, gépek és berendezések, valamint a nem monetáris eszközökben teljesítendő céltartalékok.

A JELEN STANDARD ÁLTAL ELŐÍRT MEGKÖZELÍTÉS ÖSSZEGZÉSE

17. A pénzügyi kimutatások elkészítésekor valamennyi egységnek – az akár egy különálló egység, akár egy külföldi érdekeltséggel rendelkező egység (mint pl. egy anyavállalat), akár egy külföldi érdekeltség (pl. egy leányvállalat vagy fióktelep) – a 9-14. bekezdés rendelkezései alapján kell meghatároznia a funkcionális pénznemét. A külföldi pénznemben lévő tételeket az egység átszámítja a funkcionális pénznemére, és ennek hatásait a 20-37., valamint 50. bekezdések alapján mutatja be.

18. Számos beszámolót készítő egység nagyszámú elkülönült egységből áll (pl. egy csoport, amely az anyavállalatból és egy vagy több leányvállalatból áll). Az egyes egység típusok, akár egy csoport tagjai, akár nem, rendelkezhetnek társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő befektetésekkel. Lehet továbbá fióktelepük is. A beszámolót készítő egység részét képező minden egyes külön egység eredményét és pénzügyi helyzetét át kell számítani arra a pénznemre, amelyben a beszámolót készítő egység a pénzügyi kimutatásait készíti. A jelen standard lehetővé teszi, hogy a beszámolót készítő egység bármely pénznemet (vagy pénznemeket) megválaszthassa prezentálási pénznemének. A beszámolót

▼M5

készítő egység részét képező bármely olyan külön egység eredményét és pénzügyi helyzetét, melynek funkcionális pénzneme eltér a prezentálás pénznemétől, a 38-50. bekezdésben leírtak szerint számítják át.

19. A jelen standard azt is lehetővé teszi, hogy a pénzügyi kimutatásokat készítő különálló egységek, valamint az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard szerint egyedi pénzügyi kimutatásokat készítő egységek bármely pénznemben (vagy pénznemekben) bemutathassák pénzügyi kimutatásaikat. Amennyiben az egység prezentálási pénzneme eltér a funkcionális pénznemétől, az egység eredményeit és pénzügyi helyzetét szintén a 38-50. bekezdések alapján számítják át a prezentálás pénznemére.

KÜLFÖLDI PÉNZNEMBEN TÖRTÉNŐ 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 egység:

(a) olyan árukat vagy szolgáltatásokat vásárol vagy értékesít, amelyek ára külföldi pénznemben van megadva;

(b) olyan pénzeszközöket vesz vagy ad kölcsön, melynél a fizetendő vagy járó összeg külföldi pénznemben van megadva;

vagy

(c) egyéb módon szerez vagy értékesít külföldi pénznemben megadott eszközöket, vagy egyéb módon keletkeztet vagy rendez külföldi pénznemben megadott kötelezettségeket.

21. ***A külföldi pénznemben történő ügyletet a kezdeti megjelenítéskor a funkcionális pénznemben kell rögzíteni, a külföldi pénznemben lévő összegre a funkcionális pénznem és a külföldi pénznem ügylet napján érvényes átváltási árfolyamát alkalmazva.***

22. Az ügylet időpontja az az időpont, amelyen az ügylet először megfelel a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok szerinti megjelenítési kritériumoknak. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan árfolyamot alkalmaznak, amely közel áll az ügylet napján érvényes árfolyamhoz, például alkalmazhatnak heti vagy havi átlagárfolyamot az adott időszakban kötött valamennyi külföldi pénznemen alapuló ügyletre. Amennyiben azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem megbízható.

Beszámolás a későbbi mérlegfordulónapokon

23. ***Minden egyes mérleg fordulónapon:***

(a) ***a külföldi pénznemben fennálló monetáris tételeket záróárfolyamon kell átszámítani;***

(b) ***a külföldi pénznemben megadott, eredeti bekerülési érték alapján nyilvántartott nem monetáris tételeket azon az árfolyamon átszámítva kell kimutatni, amely az ügylet napján érvényben volt;***

és

(c) ***a valós értéken, külföldi pénznemben nyilvántartott nem monetáris tételeket arra a napra vonatkozó árfolyamon kell átszámítani, amikor a valós érték meghatározásra került.***

24. Egy tétel könyv szerinti értékét az egyéb vonatkozó standardok szerint állapítják meg. Például, a tárgyi eszközök az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján valós értéken vagy bekerülési értéken kerülhetnek kimutatása. Függetlenül attól, hogy a könyv szerinti érték a bekerülési érték alapján, vagy valós érték szerint került-e megállapításra, amennyiben az érték külföldi pénznemben van megadva, azt a jelen standard alapján át kell számítani az funkcionális pénznemre.

25. Egyes tételek könyv szerinti értékét két vagy több összeg összehasonlítása alapján állapítják meg. Például a készletek könyv szerinti értéke az IAS 2 *Készletek* standard szerint azok bekerülési értéke és nettó realizálható értéke közül az alacsonyabb. Hasonlóképpen, az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján, az olyan eszköz könyv szerinti értéke, amelynél értékvesztésre utaló jelzés áll fenn, annak az értékvesztés figyelembe vétele előtti könyv szerinti értéke és a megtérülő értéke közül az alacsonyabb. Olyan esetekben, amikor az ilyen eszköz nem monetáris eszköz és külföldi pénznemben van értékelve, a könyv szerinti érték az alábbiak összehasonlításával kerül megállapításra:

▼M5

(a) a bekerülési érték vagy a könyv szerinti érték (amelyik alkalmazandó), az összeg meghatározása időpontjában érvényes árfolyamon átszámítva (abban az időpontban érvényes árfolyam, amikor a bekerülési értéken értékelt tételre vonatkozó ügylet történt);

továbbá

(b) a nettó realizálható érték vagy a megtérülő érték (amelyik alkalmazandó) az adott érték meghatározásának napján érvényes árfolyamon átszámítva (a mérlegfordulónapi záró árfolyam).

Az összehasonlítás eredményeként lehetséges, hogy a funkcionális pénznemben értékvesztés miatti veszteség kerül megjelenítésre, míg a külföldi pénznemben nem, vagy fordítva.

26. Az olyan esetekben, amikor több árfolyam létezik, azt az árfolyamot használják, amelyen az ügylet vagy az egyenleg által képviselt jövőbeni cash flow-kat ki lehetett volna egyenlíteni, ha ezen cash flow-k az értékelés időpontjában történtek volna. Olyan esetekben, amikor két pénznem között átmenetileg nincs átválthatóság, azt az árfolyamot kell alkalmazni, amely az átváltás lehetővé válásakor következő első árfolyam.

Árfolyam-különbözetek megjelenítése

27. A 3. bekezdésben leírtak szerint az IAS 39 alkalmazandó a külföldi pénznemben fennálló tételek fedezeti elszámolására. A fedezeti elszámolás alkalmazása egyes árfolyam-különbözet elszámolását a jelen standardban előírttól eltérő módon követeli meg. Például az IAS 39 előírásai szerint az olyan pénzügyi tételeken keletkező árfolyam-különbözetet, amelyek egy cash flow fedezeti ügyletben fedezeti instrumentumnak minősülnek, kezdetben a saját tőkében számolják el, amennyiben a fedezeti ügylet hatékony.

28. ***Azokat az árfolyam-különbözeteket, amelyek a monetáris tételek rendezésekor, vagy a monetáris tételeknek egy olyan árfolyamon történő átszámításakor keletkeztek, amely eltér attól az árfolyamtól, amelyen azokat a tárgyidőszaki kezdeti megjelenítésükkor vagy a korábbi pénzügyi kimutatásokban átszámították, a nyereségben vagy veszteségben abban az időszakban kell elszámolni, amikor azok felmerültek, kivéve a 32. bekezdésben leírt esetet.***

29. Amikor egy külföldi pénznemben történt ügyletből monetáris tétel keletkezik és eltérés van az ügylet időpontjában érvényes árfolyam, valamint a teljesítés időpontjában érvényes árfolyam között, árfolyam-különbözet keletkezik. Amennyiben az ügylet rendezése ugyanabban a beszámolási időszakban történik mint amelyben az bekövetkezett, a teljes árfolyam-különbözetet az adott beszámolási időszakban számolják el. Amennyiben azonban az ügylet egy későbbi beszámolási időszakban kerül rendezésre, a rendezés időpontjáig terjedő időszakokban elszámolandó árfolyam-különbözetet az árfolyam egyes időszakok közötti mozgása alapján határozzák meg.

30. ***Amikor egy nem monetáris tételen realizált nyereség vagy veszteség közvetlenül a saját tőkében kerül megjelenítésre, az adott nyereség vagy veszteség árfolyamelemét is közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni. Fordítva, amikor egy nem monetáris tételen elért nyereség vagy veszteség a nyereségben vagy veszteségben kerül megjelenítésre, annak árfolyamelemét is a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

31. Egyéb standardok előírhatják, hogy meghatározott nyereséget vagy veszteséget közvetlenül a saját tőke részeként kell elszámolni. Például az IAS 16 standard előírja, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelésénél realizált egyes nyereségek vagy veszteségek közvetlenül a saját tőkében kerüljenek elszámolásra. Amikor egy ilyen eszközt külföldi pénznemben értékelnek, a jelen standard 23(c) bekezdésének előírásai alapján az átértékelt összeget azon az árfolyamon kell átszámítani, amely abban az időpontban volt érvényes, amikor az érték meghatározásra került, amelynek eredményeként egy árfolyam-különbözet keletkezik, amelyet szintén a saját tőkében számolnak el.

32. ***Az olyan monetáris tételeken keletkező árfolyam-különbözeteket, amelyek a beszámolót készítő egység külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetésének részét képezik (ld. 15. bekezdés), a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni a beszámolót készítő egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban, vagy amennyiben alkalmazható, a külföldi érdekeltség különálló pénzügyi kimutatásaiban. Az olyan pénzügyi kimutatásokban, amelyek a külföldi érdekeltséget és a beszámolót készítő egységet is tartalmazzák (pl. konszolidált pénzügyi kimutatások, amennyiben a külföldi érdekeltség leányvállalat), az ilyen árfolyam-különbözeteket kezdetben a saját tőke elkülönült elemeként kell elszámolni, és a nettó befektetés elidegenítésekor kell a 48. bekezdéssel összhangban a nyereségben vagy veszteségben elszámolni.***

▼M13

33. Amikor egy monetáris tétel a beszámolót készítő gazdálkodó egység külföldi érdekeltségben történő 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 átvezetik a saját tőke elkülönült elemébe azokban a pénzügyi kimutatásokban, amelyek a külföldi érdekeltséget és a beszámolót készítő gazdálkodó egységet is tartalmazzák (azaz azon pénzügyi kimutatásokban, amelyekben a külföldi érdekeltség konszolidálásra kerül, arányosan konszolidálják, vagy a tőkemódszer alapján kerül elszámolásra).

▼M5

34. Amikor az egység a könyveit és nyilvántartásait a funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben vezeti, a pénzügyi kimutatások elkészítésekor az egység valamennyi összeget a 20-26. bekezdéseknek megfelelően számítja át a funkcionális pénznemére. Ennek eredményeként ugyanazok az összegek állnak elő a funkcionális pénznemében, amelyek akkor keletkeztek volna, ha a tételeket már eredetileg is a funkcionális pénznemében rögzítette volna. Például a monetáris tételek a záróárfolyamon kerülnek a funkcionális pénznemre történő átszámításra, míg a bekerülési értéken nyilvántartott nem monetáris tételek azon ügylet időpontjában érvényes árfolyamon kerülnek átszámításra, amely azok kezdeti megjelenítését eredményezte.

A funkcionális pénznem megváltozása

35. ***Ha változás áll be az egység funkcionális pénznemében, az egységnek a változás időpontjától kezdődően a jövőre nézve kell az új funkcionális pénznemre alkalmaznia az átszámítási eljárásokat.***

36. A 13. bekezdésben jelzettel összhangban az egység funkcionális pénzneme az egységre vonatkozó ügyleteket, eseményeket és feltételeket tükrözi. Ennek megfelelően, ha egyszer meghatározásra került a funkcionális pénznem, az csak akkor változtatható meg, ha a mögöttes ügyletekben, eseményekben vagy feltételekben változás következik be. Például az áruk és szolgáltatások értékesítési árait főként befolyásoló pénznemben bekövetkező változás az egység funkcionális pénznemének megváltoztatását eredményezheti.

37. A funkcionális pénznem megváltoztatásának hatását a jövőre nézve számolják el. Más szavakkal, az egység a változtatás napján érvényes árfolyam alkalmazásával számítja át az egyes tételeket az új funkcionális pénznemre. Az ennek eredményeként keletkező, nem monetáris tételekre vonatkozó összegeket úgy kezelik, mintha az a bekerülési érték lenne. A külföldi érdekeltség átszámításából keletkező, a 32. és 39(c) bekezdések alapján korábban a saját tőkébe bsorolt árfolyam-különbözeteket csak a külföldi érdekeltség elidegenítése időpontjában számolják el a nyereségben vagy veszteségben.

A FUNKCIONÁLIS PÉNZNEMTŐL ELTÉRŐ PREZENTÁLÁSI PÉNZNEM ALKALMAZÁSA

A prezentálás pénznemére való átszámítás

38. Az egység bármilyen pénznemben (vagy pénznemekben) jogosult pénzügyi kimutatásait bemutatni. Amennyiben a prezentálás pénzneme eltér az egység funkcionális pénznemétől, az egység átszámítja az eredményeit és pénzügyi helyzetét a prezentálás pénznemére. Például amikor egy cégcsoporton belül eltérő funkcionális pénznemmel rendelkező egységek vannak, azok egyedi eredményeit és pénzügyi helyzetét egy közös pénznemben kell kifejezni, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészíthetőek legyenek.

39. ***Azon egység eredményeit és pénzügyi helyzetét, amely funkcionális pénzneme nem valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, az alábbi eljárást követve kell egy eltérő prezentálási pénznemre átszámítani:***

(a) ***az eszközöket és kötelezettségeket minden bemutatott mérleg esetében (beleértve az összehasonlító adatokat) a mérlegfordulónapon érvényes záróárfolyamon kell átszámítani;***

▼M5

(b) ***bevételt és ráfordításokat minden eredménykimutatás esetében (beleértve az összehasonlító adatokat) az egyes ügyletek napján érvényes árfolyamon kell átszámítani;***

valamint

(c) ***a keletkező árfolyam-különbözetet a saját tőkében, elkülönítve kell kimutatni.***

40. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan átváltási árfolyamot alkalmaznak a bevétel és ráfordítási tételek átszámítására, amely közel áll az ügyletek napján érvényes árfolyamhoz, például az időszak átlagárfolyamát. Ha azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem megbízható.

41. A 39(c) bekezdésben hivatkozott árfolyam-különbözet az alábbiakból keletkezhet:

(a) a bevételek és ráfordítások ügylet napján érvényes árfolyamon, valamint az eszközök és kötelezettségek záróárfolyamon történő átszámítása. Ilyen árfolyam-különbözet keletkezhet mind a nyereségben vagy veszteségben elszámolt bevétel és ráfordítás tételeknél, mind pedig a közvetlenül a saját tőkében kimutatott tételeknél.

(b) a nyitó nettó eszközök értékének záróáron történő átszámítása, amely eltér az előző záróárfolyamtól.

Az ilyen árfolyam-különbözetet nem a nyereségben vagy veszteségben számolják el, mivel az árfolyam változásának kismértékű a hatása, vagy nincs hatása a működésből származó jelenlegi vagy jövőbeni cash flowkra. Amikor az árfolyam-különbözet egy konszolidált, de nem 100 %-ban tulajdonolt külföldi érdekeltségre vonatkozik, az átszámításból származó és a kisebbségi részesedésre vonatkozó árfolyam-különbözetet a konszolidált mérlegben a kisebbségi részesedésre felosztják, és annak részeként mutatják ki.

42. ***Azon egység eredményeit és pénzügyi helyzetét, amely funkcionális pénzneme valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, az alábbi eljárást követve kell egy eltérő prezentálási pénznemre átszámítani:***

(a) ***valamennyi összeget (azaz eszközök, kötelezettségek, saját tőke tételek, bevételek és kiadások, beleértve az összehasonlító adatokat is) a legfrissebb mérlegben alkalmazott záróárfolyamon kell átszámítani,***

kivéve,

(b) ***ha az összegek egy nem-hiperinflációs gazdaság pénznemére kerülnek átszámításra, az összehasonlító adatoknak meg kell egyezniük azokkal, amelyek az előző évi pénzügyi kimutatásokban tárgyévi összegként szerepeltek (azaz nem helyesbítik azokat az árszintben vagy árfolyamokban bekövetkezett utólagos változásokkal).***

43. ***Amikor az egység funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, az egységnek a pénzügyi kimutatásait az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standard szerint újra meg kell állapítania, mielőtt a 42. bekezdésben leírt átszámítási eljárást alkalmazza, kivéve az olyan összahasonlító adatokat, amelyek egy nem hiperinflációs gazdaság pénznemére kerülnek átszámításra (ld. 42(b) bekezdés). Amikor a gazdaságban megszűnik a hiperinfláció és az egységnek már nem kell az IAS 29 szerint újra-megállapítania pénzügyi kimutatásait, a pénzügyi kimutatások újra-megállapításának megszüntetése időpontjában érvényes árszintre átértékelt összegeket kell felhasználnia eredeti bekerülési értékként a prezentálás pénznemére történő átszámítás során.***

Külföldi érdekeltség átszámítása

44. A 38-43. bekezdéseken túl a 45-47. bekezdések alkalmazandók a külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének prezentálás pénznemére történő átváltása során, hogy a külföldi érdekeltség a beszámolót készítő egység pénzügyi kimutatásaiban konszolidációval, részarányos konszolidációval, vagy a tőkemódszer alapján szerepelhessen.

45. A külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének összevonása a beszámolót készítő egységével a szokásos konszolidációs eljárást követi, mint pl. a csoporton belüli egyenlegek és leányvállalatok közötti ügyletek kiszűrése (ld. IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* és IAS 31 *Közös vállakozásokban lévő érdekeltségek*). Ugyanakkor a csoporton belüli monetáris eszközöket (vagy kötelezettségeket) akár rövid, akár hosszú lejáratúak, nem lehet kiszűrni a hozzájuk tartozó csoporton belüli kötelezettséggel (vagy eszközzel) szemben anélkül, hogy az árfolyam ingadozások eredményeit a konszolidált pénzügyi kimutatásokban szerepeltetnék. Ennek oka, hogy az adott monetáris tétel elkötelezettséget jelent egy pénznem egy másik pénznemre történő átváltására, és

▼M5

a beszámolót készítő egységnél nyereség vagy veszteség keletkezhet az árfolyamváltozások miatt. Ennek megfelelően a beszámolót készítő egység konszolidált pénzügyi kimutatásaiban az ilyen árfolyam-különbözet továbbra is bevételként vagy költségként kerül kimutatásra, vagy, ha az a 32. bekezdésben leírt körülmények között keletkezik, a saját tőke részeként kerül besorolásra a külföldi érdekeltség elidegenítéséig.

46. Azokban az esetekben, amikor a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak fordulónapja eltér a beszámolót készítő egységétől, a külföldi érdekeltség gyakran külön kimutatást is készít a beszámolót készítő egység pénzügyi évével megegyezően. Ha ez nem történik meg, az IAS 27 lehetővé teszi az eltérő mérlegfordulónap alkalmazását, azzal a feltétellel, hogy az eltérés a három hónapot nem haladja meg, és az eltérő időpontok közötti időszakban bekövetkezett jelentős ügyletekre és más események hatásaira vonatkozóan módosítás történik. Ebben az esetben a külföldi érdekeltség eszközeit és kötelezettségeit a külföldi érdekeltség mérlegfordulónapján érvényes árfolyamon számítják át. Az IAS 27 standardnak megfelelően a beszámolót készítő egység mérlegfordulónapjáig eltelt időszak alatti jelentős árfolyamváltozások hatásaival módosítást végeznek. Ugyanez alkalmazandó a tőkemódszernek a társult és közös vállalkozásokra történő alkalmazásakor, illetve az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standard alapján a közös vállalkozások részarányos konszolidációjakor.

47. ***A külföldi érdekeltség megvásárlása során keletkezett bármely goodwillt, valamint a külföldi érdekeltség akvizíciójából származó, az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékében végrehajtott valós értékmódosításokat a külföldi érdekeltség eszközeiként és kötelezettségeiként kell kezelni. Ennek megfelelően azokat a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében kell kimutatni, és a 39-42. bekezdések alapján a záróárfolyamon kell átszámítani.***

A külföldi érdekeltség elidegenítése

48. ***A külföldi érdekeltség elidegenítésekor az adott egységre vonatkozóan a saját tőke elkülönített elemében megjelenített árfolyam-különbözet halmozott összegét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni abban az időpontban, amikor az elidegenítésből származó nyereséget vagy veszteséget elszámolják.***

49. A külföldi érdekeltségben meglévő részesedés elidegeníthető értékesítés, felszámolás, tőke visszafizetés vagy az egység teljes vagy részleges elhagyása által. Az osztalékfizetés csak akkor része az elidegenítésnek, ha az a befektetésre vonatkozóan megtérülést jelent, pl. amikor az osztalék az akvizíciót megelőző nyereségből kerül kifizetésre. Részleges elidegenítés esetén a kapcsolódó halmozott árfolyam-különbözetnek csak az arányos részét kell elszámolni nyereségként vagy veszteségként. A külföldi érdekeltség könyv szerinti értékének leírása nem jelent részleges elidegenítést. Ezért a halasztott árfolyamnyereség vagy -veszteség semmilyen része sem kerül megjelenítésre a leírás időpontjában.

ÁRFOLYAM-KÜLÖNBÖZET ADÓ HATÁSA

50. A külföldi pénznemben történő ügyleteken realizált nyereség és veszteség, valamint az egység (beleértve a külföldi érdekeltséget is) eredményeinek és pénzügyi helyzetének másik pénznemre történő átszámításának lehetnek adóhatásai. Ezen adóhatásokra az IAS 12 *Nyereségadók* standard vonatkozik.

KÖZZÉTÉTEL

51. ***Az 53., valamint 55-57. bekezdésekben a ‚funkcionális pénznemre' történő hivatkozások csoport esetén az anyavállalat funkcionális pénznemére vonatkoznak.***

52. ***Az egységnek közzé kell tennie:***

(a) ***a nyereségben vagy veszteségben elszámolt árfolyam-különbözeteket, kivéve az IAS 39 alapján a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi instrumentumokon keletkező árfolyam-különbözetet;***

továbbá

(b) ***a saját tőke elkülönült elemeként besorolt nettó árfolyam-különbözeteket, és ezen árfolyam-különbözetek összegeinek levezetését az időszak elejére és végére.***

53. ***Azokban az esetekben, amikor a prezentálás pénzneme eltér a funkcionális pénznemtől, ezt a tényt ki kell jelenteni, a funkcionális pénznemnek és az eltérő beszámolási pénznem alkalmazása okának közzétételével együtt.***

▼M5

54. ***Ha változás történik a beszámolót készítő egység, vagy valamely jelentős külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében, ezt a tényt, valamint a változás okait közzé kell tenni.***

55. ***Azokban az esetekben, amikor az egység az funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben készíti el pénzügyi kimutatásait, csak akkor nevezheti pénzügyi kimutatásait a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolás Standardokkal összhangban lévőnek, ha a pénzügyi kimutatások a vonatkozó standardok és értelmezések mindegyikének megfelelnek, beleértve a 39. és 42. bekezdésekben kifejtett átszámítási módszert is.***

56. Előfordulhat, hogy az egység a funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben mutatja be pénzügyi kimutatásait vagy más pénzügyi adatait, anélkül, hogy az 55. bekezdésben meghatározott előírást teljesítené. Például, lehet, hogy az egység csak pénzügyi kimutatásai egyes adatait váltja át más pénznemre. Vagy pl. egy olyan egység, melynek funkcionális pénzneme nem egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, a legfrissebb záró árfolyamon számíthatja át pénzügyi kimutatásait egy másik pénznemre. Az ilyen átszámítások nem felelnek meg a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak, és alkalmazandóvá válik az 57. bekezdésben meghatározott közzétételi kötelezettség.

57. ***Azokban az esetekben, amikor az egység pénzügyi kimutatásait vagy egyéb pénzügyi adatait olyan pénznemben teszi közzé, amely eltér a funkcionális és a prezentálási pénznemétől, és az 55. bekezdés előírásai nem teljesülnek, az egységnek:***

(a) ***egyértelműen kiegészítő jellegűként kell azonosítania az adott információt, hogy megkülönböztesse azt a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak megfelelő adatoktól;***

(b) ***közzé kell tennie azt a pénznemet, amelyben a kiegészítő információk szerepelnek;***

valamint

(c) ***közzé kell tennie az egység funkcionális pénznemét, valamint a kiegészítő adatok meghatározásához felhasznált átszámítás módszerét.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

58. ***A jelen standard a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő egyéves időszakokra alkalmazandó. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy egység a jelen standardot egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.***

▼M13

58A. Az IAS 21 standard *Külföldi érdekeltségbe történő nettó befektetés* című, 2005 decemberében kibocsátott módosításával beillesztésre került a 15A bekezdés és módosult a 33. bekezdés. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt.

▼M5

59. ***A 47. bekezdés rendelkezéseit a jövőre nézve kell alkalmazni valamennyi akvizícióra vonatkozóan, amely azon pénzügyi beszámolási időszak kezdetét követően következik be, amelyre a jelen standardot először alkalmazzák. A 47. bekezdés rendelkezéseinek a visszamenőleges alkalmazása a korábbi akvizíciókra megengedett. Egy külföldi érdekeltség akvizíciója esetében, aminek kezelése a jövőre nézve történik, de amely azelőtt zajlott le, hogy a standard először alkalmazásra került volna, az egységnek nem kell az előző éveket újra-megállapítania, és ennek megfelelően, amikor alkalmazható, az adott akvizícióból származó goodwillt és valós érték módosításokat az egység eszközeként vagy kötelezettségeként is kezelheti, nem pedig a külföldi érdekeltség eszközeiként vagy kötelezettségeiként. Ily módon a goodwill és valós érték módosítások vagy már kifejezésre kerültek az egység funkcionális pénznemében, vagy nem monetáris külföldi pénznemben felmerülő tételnek minősülnek, amelyek az akvizíció időpontjában érvényes árfolyam alkalmazásával kerülnek kimutatásra.***

60. ***A jelen standard alkalmazásából adódó egyéb változtatásokat az IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák standard előírásai szerint kell elszámolni.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

61. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1993-ban módosított) IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot.

62. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi értelmezéseket:

▼**M5**

(a) SIC-11 *Árfolyam – jelentős devizaleértékelésekből származó veszteségek aktiválása;*

(b) SIC-19 *A beszámoló pénzneme – Értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján*; továbbá

(c) SIC-30 *A beszámoló pénzneme –az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás.*

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 7 *Cash Flow kimutatások* standard 25-26. bekezdésének szövege az alábbiak szerint módosul:

25. ***A külföldi pénznemben lebonyolított tranzakciókból származó cash flow-t az egység funkcionális pénznemében kell elszámolni a külföldi pénznemben lévő összegre a funkcionális pénznemnek és a külföldi pénznemnek a cash flow időpontjában érvényes átváltási árfolyamának alkalmazásával.***

26. ***A külföldi leányvállalat cash flow-it a funkcionális pénznemnek és a külföldi pénznemnek a cash flow időpontjában érvényes átváltási árfolyamán kell átszámítani.***

A2. Az IAS 12 *Nyereségadók* standard az alábbiak szerint módosul:

A bevezetés 1. bekezdése (jelenlegi számozás szerint IN 2) az alábbiak szerint módosul:

IN2. …

Továbbá van néhány olyan átmeneti különbözet, amely nem időbeli eltérés, például azok az átmeneti különbözetek, amelyek a következő esetekben keletkeznek:

(a) az egység nem monetáris eszközei és kötelezettségei az egység funkcionális pénznemében vannak értékelve, ugyanakkor az adóköteles nyeresége vagy negatív adóalapja (és ezáltal az egység nem monetáris eszközeinek és kötelezettségeinek adóalapja) egy eltérő pénznemben van meghatározva;

(b) …

A 41. és 62. bekezdések módosított szövege a következő:

41. Az egység nem monetáris eszközeit és kötelezettségeit az egység funkcionális pénznemében értékelik (ld. IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai).* Amennyiben az egység adóköteles nyeresége vagy negatív adóalapja (és azáltal, nem monetáris eszközeinek és kötelezettségeinek adóalapja) egy másik pénznemben kerül meghatározásra, az árfolyam változásai átmeneti különbözetet keletkeztetnek, amely halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés (figyelembe véve a 24. bekezdést) megjelenítését eredményezi. A keletkező halasztott adót a nyereség vagy veszteség terhére vagy javára számolják el (lásd az 58. bekezdést).

62. Az IFRS-ek megkövetelik vagy lehetővé teszik, hogy bizonyos tételeket közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára számoljanak el. Ilyen tételek például:

…

(c) egy külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak átszámításából származó árfolyam-különbözetek (ld. IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot),

és

…

A3. A IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban* standard az alábbiak szerint módosul:

Az 1. bekezdés módosított szövege a következő:

1. ***A jelen standardot kell alkalmazni minden olyan egység különálló pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan, ideértve a konszolidált pénzügyi kimutatásokat is, amelynek funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme.***

A 8. bekezdés módosított szövege a következő:

8. ***Egy hiperinflációs gazdaság pénznemét funkcionális pénznemnek használó egységnek a pénzügyi kimutatásait, akár az eredeti bekerülési érték megközelítés, akár a jelenlegi érték megközelítés alapján készülnek, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben kell megállapítania. Az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard által előírt, a megelőző időszakra vonatkozó összehasonlító adatokat, valamint a korábbi időszakokra vonatkozó bármely információt szintén a mérlegfordulónapi értékelési egységben kell megállapí-***

▼M5

tani. Az összehasonlító adatok eltérő prezentálási pénznemben történő bemutatására az IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai standard 42(b) és 43. bekezdései alkalmazandók.

A 17. bekezdés módosított szövege a következő:

17. Nem biztos, hogy általános árindex elérhető azokra az időszakokra, amelyekre vonatkozóan ez a standard előírja az ingatlanok, gépek és berendezések összegének újra-megállapítását. Ezek között a ritka körülmények között szükséges lehet egy – például a funkcionális pénznem és egy viszonylag stabil külföldi pénznem közötti árfolyammozgáson alapuló – becslést alkalmazni.

A 23. bekezdés törlésre kerül.

A 31. bekezdés módosított szövege a következő:

31. A nettó monetáris pozíción elért nyereség vagy veszteség megjelenítése 27-28. bekezdések alapján történik.

A 34. bekezdés módosított szövege a következő:

34. Az előző beszámolási időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat, akár eredeti bekerülési érték-megközelítésen, akár jelenlegi érték megközelítésen alapultak, az általános árindex alkalmazásával újra-megállapítják úgy, hogy az összehasonlító pénzügyi kimutatások a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben legyenek bemutatva. A korábbi időszakokkal kapcsolatosan közzétett információkat is a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben fejezik ki. Az összehasonlító adatok eltérő prezentálási pénznemben történő bemutatására az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard 42(b) és 43. bekezdései alkalmazandóak.

A 39. bekezdés módosított szövege a következő:

39. ***A következőket kell közzétenni:***

(a) ***azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatásokat és a korábbi időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat a funkcionális pénznem általános vásárlóerejében bekövetkezett változásoknak megfelelően újra-megállapították, és ebből kifolyólag, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben állapították meg;***

…

A4. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A5. [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

A6. Az IAS 38 *Immateriális javak* standard 107. bekezdése a következőre módosul:

107. ***A pénzügyi kimutatásoknak a következőket kell tartalmaznia az immateriális javak valamennyi csoportjára vonatkozóan, megkülönböztetve egymástól a saját előállítású és az egyéb immateriális javakat:***

…

(e) ***az időszak eleji és végi könyv szerinti érték levezetése, bemutatva:***

…

(vii) ***a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;***

valamint

…

A7. Az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard 50. bekezdésének módosított szövege a következő:

50. ***Az egységnek be kell mutatnia a biológiai eszközök könyv szerinti értékében a tárgyidőszak kezdete és vége között felmerült változások levezetését. A levezetésnek tartalmaznia kell:***

…

(f) ***a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;***

valamint

…

A8. A SIC-7 *Az euró bevezetése* az alábbiak szerint módosul:

A 4. bekezdés módosított szövege a következő:

4. Ez konkrétan azt jelenti, hogy:

▼M5

(a) az ügyletekből származó, külföldi pénznemben lévő monetáris eszközöket és kötelezettségeket továbbra is a záró árfolyamon kell átszámítani a funkcionális pénznemre. Bármely ebből származó árfolyamkülönbözetet azonnal bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni, kivéve, ha az egységnek a meglévő számviteli politikáját kell alkalmaznia továbbra is valamely előrejelzett ügylet árfolyamkockázatára képzett fedezeti ügyletekhez kapcsolódó árfolyam nyereségekre és veszteségekre.

(b) a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámításával kapcsolatos halmozott árfolyam-különbözeteket továbbra is a saját tőke részeként kell kimutatni, és csak a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés elidegenítésekor kell bevételként vagy ráfordításként elszámolni.

…

A hatálybalépési időpont megjelölése az alábbiak szerint változik:

Hatálybalépés napja: Ez az értelmezés 1998. június 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

A9. Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard, valamint annak kapcsolódó dokumentumai az alábbiak szerint változnak:

A B mellékletbe a következő új B1A és B1B bekezdések kerülnek be:

B1A Az egységnek nem kell az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot visszamenőlegesen alkalmaznia az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt lebonyolított üzleti kombinációkból származó valós érték módosításokra és goodwillre. Ha az egység nem alkalmazza az IAS 21-et visszamenőlegesen ezen valós érték módosításokra és goodwillre, azokat az egység eszközeiként és kötelezettségeiként kell kezelnie, nem pedig a felvásárolt egység eszközeiként és kötelezettségeiként. Ily módon, a goodwill és valós érték módosítások már vagy kifejezésre kerültek az egység funkcionális pénznemében, vagy nem monetáris külföldi pénznemben felmerülő tételnek minősülnek, amelyek a korábban alkalmazott számviteli szabályok szerint érvényes árfolyam alkalmazásával kerülnek kimutatásra.

B1B Az egység választhatja, hogy az IAS 21-et visszamenőlegesen alkalmazza azon valós érték módosításokra és goodwillre, amelyek a következőkből keletkeztek:

(a) az IFRS-ekre történő áttérés időpontját megelőzően lebonyolított valamennyi üzleti kombinációra;

vagy

(b) azon üzleti kombinációkra, amelyekre vonatkozóan az egység választotta az újra-megállapítást az IAS 22-nek való megfeleléshez, ahogy azt a fenti B1. bekezdés megengedi.

▼M3

IFRS 3 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Üzleti kombinációk

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–13
Egy üzleti kombináció azonosítása	4–9
A közös ellenőrzés alatt álló egységek üzleti kombinációi	10–13
Elszámolási módszer	14–15
A felvásárlási módszer alkalmazása	16–65
A felvásárló azonosítása	17–23
Az üzleti kombináció költsége	24–35
Az üzleti kombináció költségének jövőbeni eseményektől függő módosításai	32–35
Az üzleti kombináció költségének felosztása a megszerzett eszközökre, és az átvállalt kötelezettségekre és függő kötelezettségekre	36–60
A felvásárolt azonosítható eszközei és kötelezettségei	41–44

▼M3

A felvásárolt immateriális eszközei	45–46
A felvásárolt függő kötelezettségei	47–50
Goodwill	51–55
A felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének a költséget meghaladó többlete	56–57
A szakaszokban megvalósuló üzleti kombináció	58–60
Ideiglenesen meghatározott kezdeti elszámolás	61–65
Módosítások a kezdeti elszámolás lezárása után	63–64
Halasztott adó követelések megjelenítése a kezdeti elszámolás lezárása után	65
Közzététel	66–77
Átmeneti rendelkezések és hatálybalépés napja	78–85
A korábban kimutatott goodwill	79–80
A korábban kimutatott negatív goodwill	81
Korábban kimutatott immateriális javak	82
Tőkemódszerrel elszámolt befektetések	83–84
Korlátozott visszamenőleges alkalmazás	85
Egyéb kiadványok visszavonása	86–87

CÉL

1. A jelen IFRS célja a pénzügyi beszámolás rendjének meghatározása az egységek számára az *üzleti kombinációk* esetére. Különösen, a standard meghatározza, hogy valamennyi üzleti kombiná ciót a felvásárlási módszer alapján kell elszámolni. Ily módon a felvásárló az akvizíció időpontjában megjeleníti a felvásárolt azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit azok valós értékén, számolja el, továbbá goodwill-t is megjelenít, melyet a későbbiekben értékvesztés szempontjából megvizsgál, nem pedig amortizálja azt.

HATÓKÖR

2. A 3. bekezdésben meghatározottak kivételével az egységeknek a jelen IFRS-t kell alkalmazniuk az üzleti kombinációk elszámolására.

3. A jelen IFRS nem vonatkozik:

   (a) az olyan üzleti kombinációkra, amelyekben elkülönült egységeket vagy *üzleti tevékenységeket* egyesítenek egy *közös vállalkozás* létrehozására.

   (b) *a közös ellenőrzés alatt álló egységeket vagy üzleti tevékenységeket magukban foglaló üzleti kombinációkra.*

   (c) a kettő vagy több *egyesülést* magukban foglaló üzleti kombinációkra.

   (d) az olyan üzleti kombinációkra, amelyekben elkülönült egységek vagy üzleti tevékenységek egyesülnek szerződés alapján egy *beszámolót készítő egység* létrehozására anélkül, hogy tulajdoni részesedést szereznének (pl. olyan kombinációk, amelyben elkülönült egységek szerződés alapján összekapcsolódnak egy duplán jegyzett társaság létrehozására).

Egy üzleti kombináció azonosítása

4. Az üzleti kombináció elkülönült egységek vagy üzleti tevékenységek egy beszámolót készítő egységbe történő egyesítése. Szinte valamennyi üzleti kombináció azt eredményezi, hogy egy egység, a felvásárló *ellenőrzést* szerez egy vagy több másik üzleti tevékenységben, a felvásároltban. Amennyiben az egység olyan egy vagy több egységben szerez ellenőrzést, amelyek nem üzleti tevékenységek, az egyesítés nem minősül üzleti kombinációnak. Azokban az esetekben, amikor az egység olyan eszközcsoportot vagy nettó eszköz állományt szerez meg, amely nem alkot üzleti tevékenységet, a csoport bekerülési értékét a csoportba tartozó egyes, egyedileg azonosítható eszközök és kötelezettségek között kell felosztania, azok akvizíció időpontjában érvényes egymáshoz viszonyított valós értéke arányában.

5. Az üzleti kombináció számos különböző struktúrában létrejöhet, eltérő jogi, adózási, és egyéb megfontolásokból. Az magában foglalhatja egy másik egység saját tőkéjének az egység általi megvásárlását, egy másik egység nettó eszközeinek a megvásárlását, egy másik egység kötelezettségeinek átvállalását, vagy egy másik egység nettó eszközei egy olyan részének a megvásárlását, amelyek együttesen egy vagy több üzleti

▼M3

tevékenységet alkotnak. Az üzleti kombináció létrejöhet tőkeinstrumentumok kibocsátása, pénzeszközök, pénzeszköz-egyenértékesek vagy más eszközök átadása, vagy ezek kombinációja révén. Az ügylet létrejöhet az egyesülő egységek részvényesei között, vagy egy egység és egy másik egység részvényesei között. Az ügylet magában foglalhatja egy új egység megalapítását az egyesülő egységek vagy az átadott nettó eszközök ellenőrzésére, vagy az egyesülő egységek egyikénél vagy többüknél lebonyolított átalakítását.

6. Az üzleti kombináció anyavállalat-leányvállalat viszonyt eredményezhet, amelyben a felvásárló az *anyavállalat* és a felvásárolt a felvásárló *leányvállalata.* Ilyen körülmények közt a felvásárló a jelen IFRS-t alkalmazza a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban. A felvásárló ilyenkor a felvásároltban való részesedését egyedi pénzügyi kimutatásaiban úgy szerepelteti, mint egy leányvállalatba történt befektetést (ld. IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*).

7. Egy üzleti kombináció létrejöhet egy másik egység goodwillt is tartalmazó nettó eszközeinek a megvásárlásával, nem pedig a másik egység saját tőkéjének megvásárlásával. Az ilyen üzleti kombináció nem eredményez anyavállalat-leányvállalat viszonyt.

8. Az üzleti kombináció fogalmában szerepelnek, és ily módon a jelen IFRS hatálya alá tartoznak azok az üzleti kombinációk, amelyekben az egyik egység ellenőrzést szerez egy másik egységben, de amelyekben az ellenőrzés megszerzésének időpontja (azaz az akvizíció időpontja) nem azonos a tulajdoni részesedés megszerzésének időpontjával vagy időpontjaival (azaz *az adásvétel időpontjával vagy időpontjaival*). Ilyen helyzet jöhet létre pl. amikor egy befektetést befogadó részvény-visszavásárlási megállapodást köt egyes befektetőivel, és ennek eredményeként a felette gyakorolt ellenőrzés megváltozik.

9. A jelen IFRS nem határozza meg a közös vállalkozás tulajdonosainak a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeinek az elszámolási szabályait (ld. IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*).

A közös ellenőrzés alatt álló egységek üzleti kombinációi

10. A közös ellenőrzés alatt álló egységek vagy üzleti tevékenységek részvételével létrejött üzleti kombináció egy olyan üzleti kombináció, amelyben az egyesülő 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.

11. Magánszemélyek egy csoportja akkor ellenőriz egy egységet, ha szerződések alapján közösen rendelkeznek az adott egység pénzügyi és működési politikája irányításának képességével, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzésére. Ily módon egy üzleti kombináció nem tartozik a jelen IFRS hatálya alá, ha magánszemélyek azonos csoportja, szerződések alapján, végső soron együttesen képes az egyesülő egységek mindegyike pénzügyi és működési politikájának meghatározására, az azok tevékenységéből való haszonszerzésre, és ez a végső közös képesség nem átmeneti.

12. Az egység állhat valamely magánszemély, vagy egy szerződéses megállapodás alapján együtt eljáró magánszemélyek egy csoportja ellenőrzése alatt, és előfordulhat, hogy ez a magánszemély, vagy magánszemélyek csoportja nem tartozik az IFRS-ek hatálya alá. Ily módon nem szükséges, hogy az egyesülő egységek ugyanazon konszolidált pénzügyi kimutatásokban kerüljenek bevonásra ahhoz, hogy az adott kombináció közös ellenőrzés alatt álló egységek részvételével létrejött üzleti kombinációnak minősüljön.

13. A *kisebbségi részesedések* mértéke az egyes egyesülő egységekben az üzleti kombináció létrejötte előtt és után nem releváns annak meghatározásához, hogy a kombinációban közös ellenőrzés alatt álló egységek vesznek-e részt. Hasonlóképpen az a tény, hogy az egyesülő egységek valamelyike egy olyan leányvállalat, amelyet nem vontak be a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiba az IAS 27 alapján, nem releváns annak meghatározásához, hogy a kombinációban közös ellenőrzés alatt álló egységek vesznek-e részt.

ELSZÁMOLÁSI MÓDSZER

14. **Valamennyi üzleti kombinációt a felvásárlási módszer alkalmazásával kell elszámolni.**

15. A felvásárlási módszer az üzleti kombinációt annak az egyesülő egységnek a szemszögéből vizsgálja, amelyet felvásárlóként azonosítanak. A felvásárló nettó eszközöket vásárol, és kimutatja a megvásárolt eszközöket, és az átvállalt kötelezettségeket és függő kötelezettségeket, beleértve azokat, amelyek korábban nem kerültek megjelenítésre a felvásárolt által. A felvásárolt eszközeinek és kötelezettségeinek az értékelésére az

▼M3

ügylet nincs hatással, és az ügylet eredményeként nem is mutatnak ki a felvásárló által elszámolt további eszközöket vagy kötelezettségeket, mivel azok nem képezik az ügylet tárgyát.

A FELVÁSÁRLÁSI MÓDSZER ALKALMAZÁSA

16. A felvásárlási módszer a következő lépésekben valósul meg:

(a) a felvásárló azonosítása;

(b) az üzleti kombináció költségének a meghatározása;

és

(c) az akvizíció időpontjában az üzleti kombináció költségének felosztása az egyes megszerzett eszközök, valamint átvállalt kötelezettségek és függő kötelezettségek között.

A felvásárló azonosítása

17. **A felvásárlót valamennyi üzleti kombinációnál azonosítani kell. A felvásárló az az egyesül ő egység, amely a kombinációban résztvevő másik egyesülő egységek vagy üzleti tevékenységek felett ellenőrzést szerez.**

18. Mivel a felvásárlási módszer az üzleti kombinációt a felvásárló szemszögéből vizsgálja, azzal a feltételezéssel él, hogy az ügyletben szereplő felek valamelyike azonosítható felvásárlóként.

19. Az ellenőrzés képesség egy egység vagy egy üzleti tevékenység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében. Egy egyesülő egységről feltételezni kell, hogy ellenőrzést szerzett a kombinációban részt vevő másik egység felett, ha a másik egység szavazati jogainak legalább felét megszerezte, kivéve, ha bizonyítható, hogy ez a tulajdonlás nem valósít meg ellenőrzést. Ha az egyesülő egységek egyike sem szerzi meg a másik egyesülő egység szavazati jogainak legalább felét, az megszerezhette az ellenőrzést, amennyiben a kombináció eredményeként:

(a) a többi befektetővel kötött megállapodás alapján a másik egység szavazati jogainak több mint felére tesz szert;

(b) az alapszabály, vagy más megállapodás alapján képessé válik a másik egység pénzügyi és működési politikáinak irányítására;

(c) képessé válik a másik egység igazgatósága, vagy azzal egyenértékű irányító testülete tagjai többségét megválasztani, vagy visszahívni;

vagy

(d) a másik egység igazgatóságának vagy azzal egyenértékű irányító testületének ülésein a szavazatok többségére tesz szert.

20. A felvásárló azonosítása néha ugyan nehéz lehet, létezésére azonban rendszerint bizonyos jelek utalnak. Például:

(a) ha az egyesülő egységek egyikének valós értéke jelentősen magasabb, mint a másik egyesülő egységé, a magasabb valós értékkel rendelkező egység valószínűsíthetően a felvásárló;

(b) ha az üzleti kombináció szavazati joggal rendelkező törzs tőkeinstrumentumok készpénzre, vagy más eszközre történő cseréje által jön létre, valószínűsíthetően a pénzeszközt vagy egyéb eszközöket átadó egység a felvásárló;

valamint

(c) ha az üzleti kombináció eredményeként az egyik egyesülő egység vezetése döntő befolyást képes gyakorolni a létrejövő kombinált egység vezetésének a megválasztására, valószínűsíthetően az az egység a felvásárló, amelynek vezetése képes ezt a döntő befolyást gyakorolni.

21. Egy tőke részesedések cseréjén keresztül megvalósuló üzleti kombináció esetén, általában a tőkerészesedést kibocsátó egység a felvásárló. Ugyanakkor valamennyi releváns tényt és körülményt meg kell vizsgálni annak eldöntéséhez, hogy az egyesülő egységek közül melyik képes a másik egyesülő egység (vagy egységek) pénzügyi vagy működési politikájának irányítására, az annak (azoknak) a tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében. Egyes üzleti kombinációk esetében, melyeket fordított akvizíciónak is hívnak, a felvásárló az az egység, akinek a tőkerészesedése megszerzésre került, és a kibocsátó egység a felvásárolt. Ez a helyzet állhat fenn, pl. amikor egy zártkörűen működő társaság ‘felvásároltatja’ magát egy kisebb nyilvánosan működő társasággal, és ily módon a tőzsdén jegyzetté válik. Bár jogilag a kibocsátó nyilvánosan működő társaságot tekintik anyavállalatnak és a zártkörűen működő társaságot leányvállalatnak, a jogi leányvállalat a felvásárló, amennyiben képes a jogi anyavállalat pénzügyi és működési politikájának irányítására, az

▼M3

annak tevékenységéből származó haszon megszerzésére. Általában a felvásárló a nagyobb egység, ugyanakkor a kombináció körül megfigyelhető tények és körülmények gyakran azt jelzik, hogy a kisebb egység vásárolja fel a nagyobbat. A fordított akvizíciók elszámolására vonatkozó útmutatást a B Függelék B1-B15. bekezdései tartalmaznak.

22. Azokban az esetekben, amikor egy új egységet hoznak létre az üzleti kombináció megvalósításához szükséges tőkeinstrumentumok kibocsátására, az egyik olyan egyesülő egységet kell felvásárlóként azonosítani a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján, amelyik már a kombináció előtt is létezet.

23. Hasonlóképpen, amikor az üzleti kombinációban kettőnél több egység vesz részt, a kombináció előtt már létező egységek valamelyikét kell a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján felvásárlónak tekinteni. A felvásárló ilyen esetekben történő meghatározásának ilyenkor tartalmaznia kell egyebek mellett annak mérlegelését, hogy az egyesülő egységek közül melyik kezdeményezte a kombinációt, valamint, hogy valamelyik egység eszközei és bevételei jelentősen meghaladják-e a többi egységét.

Az üzleti kombináció költsége

24. **A felvásárlónak az üzleti kombináció költségét az alábbiak összegeként kell meghatároznia:**

(a) **a felvásároltra vonatkozó ellenőrzés megszerzéséért cserében átadott eszközöknek, felmerült vagy átvállalt kötelezettségeknek, valamint a felvásárló által kibocsátott tőkeinstrumentumoknak az adásvétel időpontjában érvényes valós értéke;**

plusz

(b) **az üzleti kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető egyéb költségek.**

25. Az akvizíció időpontja az az időpont, amikor a felvásárló ténylegesen megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést. Amikor ez egyetlen adásvételi ügylet keretében megtörténik, az adásvétel időpontja egyben az akvizíció időpontja is. Ugyanakkor előfordulhat, hogy az üzleti kombináció egynél több adásvétel során valósul meg, pl. amikor azt egymást követő részvényvásárlásokon keresztül, szakaszokban valósítják meg. Ebben az esetben:

(a) a kombináció költsége az egyedi ügyletek összevont költsége;

valamint

(b) az adásvétel időpontja az egyes adásvételek időpontja (tehát az az időpont, amikor az egyes egyedi befektetések megjelenítésre kerülnek a felvásárló pénzügyi kimutatásaiban), míg az akvizíció időpontja az az időpont, amikor a felvásárló megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést.

26. A felvásárló által a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében átadott eszközöket, valamint a felmerült vagy átvállalt kötelezettségeket a 24. bekezdés alapján az adásvétel időpontjában érvényes valós értékükön kell értékelni. Emiatt azokban az esetekben, amikor az üzleti kombináció költsége egy részének vagy egészének kiegyenlítése halasztottan történik, ezen halasztott rész valós értékét úgy kell meghatározni, hogy a fizetendő összegeket az adásvétel időpontjában érvényes jelenértékükre diszkontálják, figyelembe véve a teljesítés során valószínűsíthetően felmerülő prémiumokat vagy diszkontokat.

27. Egy jegyzett tőkeinstrumentum esetén, az adásvétel időpontjában nyilvánosan közzétett ár szolgáltatja az instrumentum valós értékére vonatkozó legjobb becslést, így néhány ritka esetet kivéve ezt kell alkalmazni. Egyéb bizonyítékokat és értékelési módszereket csak azokban a ritka esetekben lehet figyelembe venni, amikor a felvásárló bizonyítani tudja, hogy az adásvétel időpontjára vonatkozóan közzétett ár nem megbízhatóan jelzi a valós értéket, és hogy az egyéb bizonyítékok vagy értékelési módszerek megbízhatóbb módon képesek értékelni a tőkeinstrumentum valós értékét. Az adásvétel időpontjára vonatkozóan közzétett ár csak akkor nem megbízható jelzője a valós értéknek, ha azt a piac alacsony forgalma befolyásolta. Amennyiben az adásvétel időpontjára vonatkozóan közzétett ár nem megbízhatóan jelzi a valós értéket, vagy az egység által kibocsátott tőkeinstrumentumoknak nincs jegyzett ára, az adott instrumentumok valós értéke megbecsülhető pl. a felvásárló valós értékében lévő részesedési arányuk alapján, vagy a felvásárolt valós értékében lévő részesedési arányuk alapján attól függően, hogy melyik módszer az egyértelműbb bizonyíték. Azoknak a pénzügyi eszközöknek az adásvétel időpontjában érvényes valós értéke, amelyeket a felvásárolt tőketulajdonosai számára a tőkeinstrumentumok alternatívájaként adnak át, szintén bizonyítékot szolgáltathat a felvásárló által a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében adott teljes valós értékre nézve. Bármelyik eset is áll fenn, a kombináció valamennyi tényezőjét, beleértve a tárgyalásokat befolyásoló

▼M3

jelentős tényezőket is, figyelembe kell venni. A tőkeinstrumentumok valós értékének meghatározására vonatkozóan további útmutatást az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok-:Megjelenítés és értékelés* standard nyújt.

28. Az üzleti kombináció költsége magában foglalja a felvásárló által a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében felvállalt vagy átvállalt kötelezettségeket is. A jövőbeni veszteségek és egyéb, a kombináció eredményeként várhatóan felmerülő költségek nem minősülnek a felvásárló által a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében felvállalt vagy átvállalt kötelezettségeknek, és ily módon azok nem képezik részét a kombináció költségének.

29. Az üzleti kombináció költsége magában foglalja a kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető költségeket, mint pl. a könyvvizsgálóknak, jogi tanácsadóknak, értékbecslőknek és egyéb tanácsadóknak a kombináció létrehozása során kifizetett díjakat. Az általános adminisztrációs költségek, beleértve az akvizíciókkal foglakozó részleg fenntartásának költségeit, és az egyéb olyan költségek, amelyeket nem lehet közvetlenül az adott kombinációhoz kapcsolni, nem képezik részét a kombináció költségének: azokat a felmerülésük időpontjában ráfordításként kell elszámolni.

30. A pénzügyi kötelezettségek megszervezésének és kibocsátásának költségei a kötelezettség kibocsátási ügylet szerves részei még akkor is, ha a kötelezettség azért került kibocsátásra, hogy a kombináció létrejöjjön; nem pedig a kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető költségek. Emiatt az egységek az ilyen költségeket nem számíthatják bele az üzleti kombináció költségébe. Az IAS 39-nek megfelelően az ilyen költségeket a kötelezettség kezdeti értékelésében kell figyelembe venni.

31. Hasonlóképpen, a tőkeinstrumentumok kibocsátásának költségei a tőkeinstrumentum kibocsátási ügylet szerves részei még akkor is, ha a tőkeinstrumentumok kibocsátása a kombináció létrehozása miatt szükséges, nem pedig a kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető költségek. Emiatt az egységek az ilyen költségeket nem számíthatják bele az üzleti kombináció költségébe. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standard alapján az ilyen költségek a tőkeinstrumentumok kibocsátásából befolyó bevételt csökkentik.

Az üzleti kombináció költségének jövőbeni eseményektől függő módosításai

32. **Azokban az esetekben, amikor egy üzleti kombinációra vonatkozó megállapodás előírja, hogy a kombináció bekerülési értéke jövőbeni eseményektől függően módosítandó, a felvásárlónak e módosítás értékét az akvizíció időpontjában akkor kell figyelembe vennie a kombináció költségében, ha a módosítás valószínű, és annak értéke megbízhatóan mérhető.**

33. Egy üzleti kombinációra vonatkozó megállapodás tartalmazhat a kombináció bekerülési értékére vonatkozó olyan módosításokra vonatkozó előírásokat, amelyek egy vagy több jövőbeni eseménytől függnek. A módosítás pl. függhet attól, hogy egy meghatározott mértékű nyereség szint fenntartható-e vagy elérhető-e a jövőben, vagy, hogy a kibocsátott instrumentumok piaci ára fenntartható-e. Ezeknek a módosításoknak az értéke általában megbecsülhető a kombináció kezdeti elszámolásakor 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 módosításra szorulnak, az üzleti kombináció költségét megfelelően módosítani kell.

34. Ugyanakkor, amikor egy üzleti kombinációra vonatkozó megállapodás tartalmaz ilyen módosításra vonatkozó előírást, ezt a módosítást nem veszik figyelembe a kombináció költségében a kombináció kezdeti elszámolása időpontjában, ha a módosítás nem valószínű, vagy annak értéke nem megbízhatóan mérhető. Amennyiben a módosítás a későbbiekben valószínűvé válik és értéke megbízhatóan mérhető, a pótlólagos ellenértéket a kombináció bekerülési értékének módosításaként kell kezelni.

35. Egyes esetekben a felvásárlónak egy későbbi kifizetést kell teljesítenie az eladó részére a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében átadott eszköz, kibocsátott tőkeinstrumentum, felvállalt vagy átvállalt kötelezettség értékében bekövetkező csökkenés ellentételezésére. Ez a helyzet áll fenn, pl. 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 érték helyreállítására. Ilyen esetekben, az üzleti kombináció költségében nem kerül növekedés megjelenítésre. Tőkeinstrumentumok esetén a pótlólagos kifizetés valós értékével az eredetileg kibocsátott instrumentumokhoz rendelt érték azonos mértékű csökkenése áll szemben. Adósságinstrumentumok esetén a pótlólagos kifizetés az eredeti kibocsátás prémiuma csökkentésének, vagy diszkontja növelésének minősül.

▼M3

Az üzleti kombináció költségének felosztása a megszerzett eszközökre, és az átvállalt kötelezettségekre és függő kötelezettségekre

36. **A felvásárlónak az akvizíció időpontjában fel kell osztania az üzleti kombináció költségét azáltal, hogy megjeleníti a felvásárolt azon azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit, amelyek megfelelnek a 37. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak, azok adott időpontban érvényes valós értékén, kivéve azokat a befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat), amelyek az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottként kerültek besorolásra, amelyeket az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéken kell kimutatni. Az üzleti kombináció költsége, valamint az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek nettó valós értékéből a felvásárlóra eső, ilyen módon elszámolt rész közötti bármely különbözetet az 51-57. bekezdések alapján kell elszámolni.**

37. **A felvásárlónak csak akkor kell elkülönülten megjelenítenie a felvásárolt azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit az akvizíció időpontjában, ha azok az adott időpontban megfelelnek a következő kritériumoknak:**

(a) **az immateriális eszköz kivételével az eszköz esetében valószínű, hogy a kapcsolódó jövőbeni gazdasági hasznok befolynak a felvásárlóhoz, és az eszköz valós értéke megbízhatóan megállapítható;**

(b) **a függő kötelezettség kivételével a kötelezettség esetében, valószínű, hogy gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség a kötelezettség teljesítéséhez, és a kötelezettség valós értéke megbízhatóan meghatározható;**

(c) **az immateriális eszköz és függő kötelezettség esetén annak valós értéke megbízhatóan meghatározható.**

38. A felvásárló eredménykimutatásának tartalmaznia kell a felvásárolt akvizíció időpontját követő nyereségét vagy veszteségét oly módon, hogy a felvásárolt bevételeit és ráfordításait az üzleti kombináció felvásárlónál elszámolt költsége alapján veszik figyelembe. Például a felvásárló eredménykimutatásában az akvizíció időpontját követően szerepeltetett, a felvásárolt értékcsökkenthető eszközeire vonatkozó értékcsökkenésnek az adott eszközök akvizíció napján érvényes valós értékén kell alapulnia, azaz azok felvásárlónál elszámolt bekerülési értékén.

39. A felvásárlási módszer alkalmazása az akvizíció időpontjában kezdődik, ami az az időpont, amelyen a felvásárló ténylegesen megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést. Mivel az ellenőrzés egy egység vagy üzleti tevékenység pénzügyi vagy működési politikája feletti irányításra való képességet jelenti, az adott egység vagy üzleti tevékenység tevékenységéből származó haszon megszerzése végett, nem szükséges a tranzakciót jogilag lezárni vagy véglegesíteni mielőtt a felvásárló az ellenőrzést megszerzi. Az üzleti kombinációhoz kapcsolódó valamennyi vonatkozó tényt és körülményt figyelembe kell venni annak megítéléséhez, hogy a felvásárló megszerezte-e az ellenőrzést.

40. Mivel a felvásárló a felvásárolt azon azonosítható eszközeit, kötelezettségeit, és függő kötelezettségeit számolta el, amelyek megfelelnek a 37. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak, azok akvizíció időpontjában érvényes valós értékén jeleníti meg, a felvásároltban fennálló bármely kisebbségi részesedést e tételek nettó valós értékéből a kisebbségi részesedésre eső rész értékében mutatják ki. A B Függelék B16 és B17 bekezdései nyújtanak útmutatást a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei valós értékének meghatározására vonatkozóan, az üzleti kombináció költségének felosztásához.

A felvásárolt azonosítható eszközei és kötelezettségei

41. A 36. bekezdésnek megfelelően, a felvásárló a kombináció költsége felosztásának keretében elkülönülten csak a felvásárló azon azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit számolja el, amelyek az akvizíció időpontjában már léteztek, és megfelelnek a 37. bekezdésben foglalt megjelenítési feltételeknek. Emiatt:

(a) a felvásárlónak csak akkor kell kimutatnia a kombináció költségének felosztása részeként a felvásárolt tevékenységének megszüntetésére vagy lecsökkentésére vonatkozó kötelezettségeket, ha a felvásároltnak az akvizíció időpontjában már az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard alapján megjelenített meglévő kötelezettsége van az átszervezésre,

és

(b) a felvásárló a kombináció bekerülési költségének felosztásakor nem mutathat ki jövőbeni veszteségekre vagy egyéb, a kombináció miatt várhatóan felmerülő költségekre vonatkozó kötelezettséget.

▼M3

42. Például az a kifizetés, amelyet az egységnek szerződés alapján kell teljesítenie munkavállalói vagy szállítói részére, amennyiben felvásárlásra kerül valamely üzleti kombináció során, az egység meglévő kötelme, amely függő kötelezettségnek minősül mindaddig, amíg valószínűvé nem válik, hogy az üzleti kombináció megvalósul. A szerződéses kötelmet az adott egység akkor mutatja ki kötelezettségként az IAS 37 alapján, amikor az üzleti kombináció valószínűvé válik, és a kötelezettség értéke megbízhatóan mérhető. Emiatt amikor az üzleti kombináció létrejön, a felvásárolt e kötelezettségét a felvásárló a kombináció bekerülési költségének felosztása részeként megjeleníti.

43. Ugyanakkor azonban, a felvásárolt olyan átszervezési terve, amelynek végrehajtása egy üzleti kombinációban történő felvásárlástól függ, az üzleti kombináció előtt közvetlenül nem minősül a felvásárolt meglévő kötelmének. A felvásárolt függő kötelezettségének sem minősül a kombinációt közvetlenül megelőzően, mivel az nem egy olyan lehetséges kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen az egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni. Emiatt a felvásárló az ilyen átszervezési terveket nem jelenítheti meg kötelezettségként a kombináció költségének felosztása részeként.

44. A 36. bekezdés alapján elszámolt azonosítható eszközök és kötelezettségek tartalmazzák a felvásárolt mindazon eszközeit és kötelezettségeit, amelyeket a felvásárló megvásárol, vagy átvállal, beleértve a felvásárolt pénzügyi eszközeit és pénzügyi kötelezettségeit is. Abba beletartozhatnak olyan eszközök és kötelezettségek is, amelyek korábban nem kerültek megjelenítésre a felvásárolt pénzügyi kimutatásaiban, pl. mivel azok az akvizíciót megelőzően nem feleltek meg a megjelenítés feltételeinek. Például a felvásárolt negatív adóalapjaiból keletkező adó előny, amely az üzleti kombinációt megelőzően nem került megjelenítésre a felvásároltnál, a 36. bekezdés alapján megfelel az azonosítható eszközként történő megjelenítés feltételeinek, ha valószínű, hogy a felvásárlónak a jövőben lesz olyan adóköteles nyeresége, amivel szemben az eddig meg nem jelenített adó előny igénybe vehető.

A felvásárolt immateriális eszközei

45. A 37. bekezdéssel összhangban a felvásárló az akvizíció időpontjában csak akkor jelenítheti meg a felvásárolt valamely immateriális eszközét elkülönülten, ha az megfelel az immateriális javak IAS 38 *Immateriális javak* standardban meghatározott fogalmának, és annak valós értéke megbízhatóan meghatározható. Ez azt jelenti, hogy a felvásárló a goodwilltől elkülönült eszközként akkor mutatja ki a felvásárolt folyamatban lévő kutatási vagy fejlesztési projektjét, amennyiben a projekt megfelel az immateriális eszköz fogalmának, és annak valós értéke megbízhatóan meghatározható. Az IAS 38 nyújt útmutatást annak megítéléséhez, hogy egy üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz valós értéke megbízhatóan meghatározható-e.

46. A fizikai megjelenéssel nem rendelkező nem monetáris eszköznek azonosíthatónak kell lennie ahhoz, hogy megfeleljen az immateriális eszköz definíciójának. Az IAS 38 alapján egy eszköz akkor felel meg az immateriális javak fogalmában szereplő azonosíthatósági kritériumnak, ha:

(a) az elkülöníthető, azaz el lehet választani, vagy ki lehet vonni az egységből és el lehet adni, át lehet adni, arra engedélyt lehet biztosítani, bérbe lehet adni, vagy ki lehet cserélni egyedileg, vagy valamely kapcsolódó szerződéssel, eszközzel, vagy kötelezettséggel együtt;

vagy

(b) a szerződésen alapuló vagy egyéb törvényes jogokból keletkezik, függetlenül attól, hogy e jogok átruházhatóak-e, vagy elválaszthatóak-e az egységtől, vagy más jogoktól és kötelezettségektől.

A felvásárolt függő kötelezettségei

47. A 37. bekezdés meghatározza, hogy a felvásárlónak a felvásárolt függő kötelezettségeit az üzleti kombináció költségének felosztása részeként csak akkor kell elkülönülten kimutatnia, ha annak valós értéke megbízhatóan meghatározható. Amennyiben annak valós értékét nem lehet megbízhatóan meghatározni:

(a) annak a goodwillként vagy az 56. bekezdés alapján kell elszámolt összegre lesz hatása;

és

(b) a felvásárlónak közzé kell tennie a függő kötelezettségre vonatkozóan az IAS 37 alapján előírt információkat.

A B Függelék B16(I) bekezdése nyújt útmutatást a függő kötelezettségek valós értékének meghatározására vonatkozóan.

▼M3

48. **A kezdeti megjelenítést követően a felvásárlónak a 36. bekezdés alapján elkülönülten kimutatott függő kötelezettségeket a következők közül a magasabb értéken kell értékelnie:**

(a) **az az összeg, ami az IAS 37 alapján kimutatandó lenne,**

és

(b) **a kezdetben kimutatott összeg, csökkentve az IAS 18 Bevételek standard alapján elszámolt halmozott amortizációval (amikor alkalmazandó).**

49. A 48. bekezdésben foglalt előírás nem vonatkozik az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard alapján elszámolt szerződésekre. Ugyanakkor, az IAS 39 hatálya alól kizárt hitel elkötelezettségek, amelyek nem a piaci kamatlábnál alacsonyabb mértékű hitelnyújtásra vonatkozó elkötelezettségek, a felvásárolt függő kötelezettségeként számolandók el, amennyiben az akvizíció időpontjában nem valószínű, hogy gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlása lesz szükséges a kötelem teljesítéséhez, vagy amennyiben a kötelem összege nem határozható meg kellő megbízhatósággal. Az IAS 37-tel összhangban az ilyen hitel elkötelezettségeket csak akkor mutatják ki elkülönülten a kombináció költségének felosztása részeként, ha annak valós értéke megbízhatóan meghatározható.

50. Az üzleti kombináció bekerülési költségének felosztása részeként elkülönülten kimutatott függő kötelezettségek nem tartoznak az IAS 37 hatálya alá. Ugyanakkor azonban a felvásárlónak e függő kötelezettségekre vonatkozóan közzé kell tennie az IAS 37 által előírt, valamennyi céltartalék csoportra vonatkozóan meghatározott információkat.

Goodwill

51. **A felvásárlónak az akvizíció időpontjában:**

(a) **az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt eszközként megjelenítenie;**

és

(b) **a goodwill-t annak kezdeti megjelenítésekor bekerülési értéken kell értékelnie, ami egyenlő azzal az összeggel, amennyivel az üzleti kombináció költsége meghaladja az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek 36. bekezdés szerint elszámolt nettó valós értékéből a felvásárlóra eső részt.**

52. Az üzleti kombináció során megszerzett goodwill a felvásárló által olyan eszközökből származó jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozások miatt kifizetett összeget testesít meg, amelyek egyedileg nem azonosíthatók és elkülönülten nem mutathatók ki.

53. Amennyiben a felvásárolt egyedileg azonosítható eszközei, kötelezettségei vagy függő kötelezettségei az akvizíció időpontjában nem felelnek meg az elkülönült megjelenítés 37. bekezdésben meghatározott feltételeinek, ennek hatása van a goodwillként (vagy az 56. bekezdés alapján) elszámolt összegre. Ennek oka, hogy a goodwillt az üzleti kombináció maradvány költségeként határozzák meg, miután a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei megjelenítésre kerültek.

54. **A kezdeti megjelenítést követően a felvásárlónak az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt a halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken kell értékelnie.**

55. Az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt nem kell amortizálni. Ehelyett a felvásárlónak azt évente kell értévesztés szempontjából vizsgálat alá vetnie, vagy gyakrabban, amennyiben meghatározott események, vagy a körülményekben bekövetkező változások azt jelzik, hogy az értékvesztett lehet az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard szerint.

A felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének a költséget meghaladó többlete

56. **Amennyiben a felvásárló részesedése az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek 36. bekezdés szerint elszámolt valós értékében meghaladja az üzleti kombináció költségét, a felvásárlónak:**

(a) **újra el kell végeznie a felvásárolt azonosítható eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek az azonosítását és értékelését, valamint a kombináció költségének az értékelését;**

és

(b) **a felülvizsgálat után még fennálló bármely többletet azonnal a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolnia.**

57. Az 56. bekezdés alapján elszámolt nyereség tartalmazhatja az alábbi összetevők valamelyikét, vagy azok közül többet is:

▼M3

(a) akár a kombináció költsége, akár a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei vagy függő kötelezettségei valós értékének megállapításakor elkövetett hibák. A felvásároltra vonatkozó lehetséges jövőbeni költségek, amelyek nem helyesen kerültek bemutatásra a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei vagy függő kötelezettségei valós értékében, lehetséges okai lehetnek az ilyen hibáknak.

(b) valamely standard arra vonatkozó előírása, hogy a megszerzett nettó eszközök a valós értéktől eltérő összegen kerüljenek kimutatásra, de a kombináció költsége felosztásánál úgy tekintik, mintha az valós érték lenne. Például a B Függelékben a felvásárolt azonosítható eszközei és kötelezettségei valós értékének meghatározásához adott útmutatás előírja, hogy az adózási eszközökhöz és kötelezettségekhez rendelt összeg diszkontálás nélkül kerüljön kimutatásra.

(c) az előnyös beszerzés.

A szakaszokban megvalósuló üzleti kombináció

58. Előfordulhat, hogy az üzleti kombináció egynél több adásvételi ügylet során valósul meg, pl. amikor az szakaszokban valósul meg, egymást követő részvényvásárlások útján. Ha ez a helyzet áll fenn, a felvásárlónak minden egyes adásvételt külön kell kezelnie, az adott ügylethez kapcsolódó goodwill összegének meghatározásához az adott ügylet költségét és az egyes adásvételi ügyletek időpontjában érvényes valós érték információkat használva fel. Ez az egyedi befektetések bekerülési értékének és a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei valós értékéből a felvásárlóra eső résznek egy lépésenkénti összehasonlítását eredményezi.

59. Amikor az üzleti kombináció egynél több adásvételből áll, a felvásárolt azonosítható eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek valós értékei eltérhetnek az egyes adásvételek időpontjában. Mivel:

(a) a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei névlegesen újra átértékelődtek azok valós értékére minden egyes adásvétel időpontjában, az egyes ügyletekhez kapcsolódó goodwill összegének meghatározásához;

valamint

(b) a felvásárolt azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit ezután a felvásárlónak az akvizíció időpontjában érvényes valós értéken kell kimutatnia,

a valós értékeknek a felvásárló korábban is meglévő részesedésére vonatkozó módosítása átértékelésnek számít, és azt ilyen módon kell elszámolni. Ugyanakkor mivel ez az átértékelés a felvásárolt eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek a felvásárló általi kezdeti megjelenítéséből származik, ez nem jelenti azt, hogy a felvásárló olyan számviteli politika alkalmazását választotta, melyben e tételek a kezdeti megjelenítést követően átértékelésre kerülnek, pl. az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján.

60. Mielőtt üzleti kombinációnak minősülne, az ügylet minősülhet a társult vállalkozásokban lévő befektetésnek és azt az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard alapján számolhatják el a tőkemódszer szerint. Amennyiben ez a helyzet, a befektetést befogadó azonosítható nettó eszközeinek valós értékei valamennyi korábbi adásvétel időpontjában az equity módszernek a befektetésre történő alkalmazásához előre meghatározásra kerülnek.

Ideiglenesen meghatározott kezdeti elszámolás

61. Egy üzleti kombináció kezdeti elszámolása magában foglalja a felvásárló egyedileg azonosítható eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek, továbbá a kombináció költségének az azonosítását, valamint az ezekhez rendelendő valós értékek meghatározását.

62. Amennyiben az üzleti kombináció kezdeti elszámolása csak ideiglenesen állapítható meg azon időszak végén, amelyben a kombináció létrejön, mivel a felvásárló egyedileg azonosítható eszközeihez, kötelezettségeihez, vagy függő kötelezettségeihez, illetve a kombináció költségéhez rendelendő valós értékek csak ideiglenesen határozhatók meg, a felvásárlónak a kombinációt ezen ideiglenes értékek felhasználásával kell elszámolnia. A felvásárlónak az ideiglenes értékeknek a kezdeti elszámolás lezárásából származó bármely módosítását meg kell jelenítenie:

(a) az akvizíció időpontjától számított tizenkét hónapon belül;

és

(b) az akvizíció időpontjától. Emiatt:

▼M3

(i) az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek azon könyv szerinti értékét, amelyet a kezdeti elszámolás lezárásának eredményeként jelenítettek meg vagy módosítottak, úgy kell kiszámolni, mintha azok valós értéke az akvizíció időpontjában ezen időponttól került volna megjelenítésre.

(ii) a goodwillt, vagy az 56. bekezdés alapján elszámolt bármely nyereséget az akvizíció időpontjától módosítani kell a megjelenített vagy módosított azonosítható eszköz, kötelezettség vagy függő kötelezettség akvizíció időpontjában érvényes valós értékének a módosításával egyenlő összegben.

(iii) a kezdeti elszámolás lezárását megelőző időszakokra bemutatott összehasonlító információkat úgy kell bemutatni, mintha a kezdeti elszámolás az akvizíció időpontjában le lett volna zárva. Ebbe beleértendő a pótlólagos értékcsökkenés, amortizáció, vagy egyéb nyereség- vagy veszteséghatás is, amely a kezdeti elszámolás lezárásának eredményeként került megjelenítésre.

Módosítások a kezdeti elszámolás lezárása után

63. A 33., 34. és 65. bekezdésben leírtak kivételével a kezdeti elszámolás lezárását követően az üzleti kombináció kezdeti elszámolására vonatkozó módosításokat csak egy hiba javítására lehet megjeleníteni az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standarddal összhangban. A kezdeti elszámolás lezárását követően az üzleti kombináció kezdeti elszámolására vonatkozó módosításokat nem lehet a becslések megváltoztatása hatására elszámolni. Az IAS 8 alapján a becslések megváltoztatásának hatását a tárgyidőszakban és a jövőbeni időszakokban kell elszámolni.

64. Az IAS 8 előírásai alapján az egységnek a hibák kijavítását visszamenőlegesen kell elszámolnia, és - az összehasonlító információknak a hiba bekövetkezésének korábbi időszak(ok)ra történő újra-megállapításával - úgy kell bemutatnia a pénzügyi kimutatásokat, mintha a hiba nem történt volna meg. Ily módon a felvásárolt valamely hibajavítás eredményeként megjelenített vagy módosított azonosítható eszköze, kötelezettsége és függő kötelezettsége könyv szerinti értékét úgy kell kiszámolni, mintha annak valós értéke vagy módosított valós értéke az akvizíció időpontjában ezen időponttól került volna megjelenítésre. A goodwillt, vagy az 56. bekezdés alapján egy korábbi időszakban elszámolt bármely nyereséget visszamenőlegesen módosítani kell a megjelenített (vagy módosított) azonosítható eszköznek, kötelezettségnek vagy függő kötelezettségnek az akvizíció időpontjában érvényes valós értékével (vagy az akvizíció időpontjában érvényes valós értéke módosításával) egyenlő összeggel.

Halasztott adó követelések megjelenítése a kezdeti elszámolás lezárása után

65. Amennyiben a felvásárolt elhatárolható negatív nyereségadó alapjaiból vagy más halasztott adó követelésekből származó adóelőny nem felelt meg a 37. bekezdésben az elkülönült megjelenítésre meghatározott követelményeknek az üzleti kombináció kezdeti elszámolásakor, de a későbbiekben az realizálásra kerül, a felvásárló az előnyt jövedelemként kell, hogy kimutassa az IAS 12 *Nyereségadók* standardnak megfelelően. Ezen felül, a felvásárlónak:

(a) le kell csökkentenie a goodwill értékét arra az összegre, ami akkor került volna megjelenítésre, ha a halasztott adókövetelés azonosítható eszközként kimutatásra került volna az akvizíció időpontjától;

valamint

(b) ráfordításként kell elszámolnia a goodwill könyv szerinti értékében bekövetkezett csökkenést.

Ugyanakkor azonban ez az eljárás nem eredményezheti az 56. bekezdésben leírt többlet létrehozását, és nem is növelheti az 56. bekezdés alapján korábban elszámolt nyereség összegét.

KÖZZÉTÉTEL

66. **A felvásárlónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználói számára azon üzleti kombinációk jellegének és pénzügyi kihatásának a megértését, amelyek:**

(a) **a tárgyidőszakban jöttek létre.**

(b) **a mérlegfordulónapot követően, de még azelőtt jöttek létre, hogy a pénzügyi kimutatások közzétételre jóváhagyásra kerültek.**

67. A 66(a) bekezdésben szereplő alapelv érvényesítésére, a felvásárlónak közzé kell tennie az alábbi információkat a tárgyidőszakban lebonyolított minden egyes üzleti kombinációra vonatkozóan:

▼M3

(a) az egyesülő egységek vagy üzleti tevékenységek nevei és leírásai.

(b) az akvizíció időpontja.

(c) a megszerzett szavazati joggal rendelkező tőkeinstrumentumok százalékos aránya.

(d) a kombináció költsége, valamint a költség összetevőinek a leírása, beleértve a kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető költségeket. Amikor a bekerülési érték részeként tőkeinstrumentum került vagy kerülhet kibocsátásra, az alábbiak közzététele is szükséges:

(i) a kibocsátott vagy kibocsátásra jóváhagyott tőkeinstrumentumok száma;

és

(ii) ezen tőkeinstrumentumok valós értéke, valamint a valós érték meghatározásának módszere. Amennyiben az instrumentumoknak nincs nyilvánosan közzétett ára az adásvétel időpontjában, a valós érték meghatározásához felhasznált jelentős feltételezéseket közzé kell tenni. Amennyiben az adásvétel napján létezik nyilvánosan közzétett ár, de nem azt alkalmazták a kombináció költségének a meghatározásához, ezt a tényt közzé kell tenni a következőkkel együtt: annak okait, hogy nem a nyilvánosan közzétett ár került alkalmazásra; a tőkeinstrumentumokhoz rendelt érték meghatározásához használt módszert és jelentős feltételezéseket; valamint a tőkeinstrumentumokhoz rendelt érték és a közzétett ár közötti különbözet összevont értékét.

(e) részletek minden olyan tevékenységről, amelyet az egység elidegeníteni tervez a kombináció eredményeként.

(f) az akvizíció időpontjában a felvásárló valamennyi eszköz, kötelezettség, és függő kötelezettség csoportjára vonatkozóan elszámolt összegek, valamint, kivéve, ha annak közzététele kivitelezhetetlen, ezen csoportok IFRS-ek szerinti könyv szerinti értéke közvetlenül a kombináció előtt. Amennyiben ez a közzététel kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával, hogy miért ez a helyzet.

(g) a nyereségben vagy veszteségben az 56. bekezdés alapján elszámolt bármely többlet értéke, valamint az eredménykimutatás azon sora, amelyben a többletet elszámolták.

(h) azon tényezők leírása, amelyek hozzájárultak egy olyan költséghez, ami goodwill megjelenítését eredményezi – valamennyi olyan immateriális eszköz leírása, ami nem került elkülönülten megjelenítésre a goodwilltől, és annak magyarázatát, hogy az immateriális eszköz valós értéke miért nem volt megbízhatóan meghatározható – vagy az 56. bekezdés alapján a nyereségben vagy veszteségben elszámolt bármely többlet jellegének leírása.

(i) a felvásárolt nyereségének vagy veszteségének az az összege, amely az akvizíció időpontja óta a felvásárló adott időszaki nyereségében vagy veszteségében került bemutatásra, kivéve, ha ennek közzététele kivitelezhetetlen. Amennyiben e közzététel kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával, hogy miért ez a helyzet.

68. A 67. bekezdésben előírt információkat összesítve kell közzétenni a beszámolási időszak alatt létrejött olyan üzleti kombinációk összességére, amelyek egyenként nem jelentősek.

69. Amennyiben egy tárgyidőszak alatt végrehajtott üzleti kombináció kezdeti elszámolását a 62. bekezdésben leírtak alapján csak ideiglenesen határozták meg, ezt a tényt közzé kell tenni, az okok leírásával együtt.

70. A 66(a) bekezdésben meghatározott alapelv betartásához a felvásárlónak az alábbi információkat kell közzétennie, kivéve, ha az ilyen közzététel kivitelezhetetlen:

(a) a kombinált egység bevétele az adott időszakra vonatkozóan, úgy mintha valamennyi, a tárgyidőszakban lebonyolított üzleti kombináció akvizíciós időpontja a tárgyidőszak kezdőnapja lett volna.

(b) a kombinált egység időszaki nyeresége vagy vesztesége úgy, mintha valamennyi, a tárgyidőszakban lebonyolított üzleti kombináció akvizíciós időpontja a tárgyidőszak kezdőnapja lett volna.

Amennyiben ezen információk közzététele kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával, hogy miért ez a helyzet.

71. A 66(b) bekezdésben foglalt alapelv érvényesítéséhez a felvásárlónak a 67. bekezdésben előírt információkat valamennyi olyan üzleti kombinációra vonatkozóan közzé kell tennie, amely a mérlegfordulónapot követően, de még azelőtt jött létre, hogy a pénzügyi kimutatások közzétételre jóváhagyásra kerültek volna, kivéve, ha ez a közzététel kivitelezhetetlen.

▼M3

Amennyiben ezen információk bármelyikének közzététele kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával, hogy miért ez a helyzet.

72. **A felvásárlónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a tárgyidőszakban és megelőző időszakokban lebonyolított üzleti kombinációkra vonatkozóan a tárgyidőszakban elszámolt nyereségek, veszteségek, hibajavítások, és egyéb helyesbítések pénzügyi hatásait értékelni tudják.**

73. A 72. bekezdésben foglalt alapelv betartásához, a felvásárlónak az alábbi információkat kell közzétennie:

(a) a tárgyidőszakban elszámolt minden olyan nyereség vagy veszteség összegét és annak magyarázatát, amely:

(i) a tárgyidőszak, vagy korábbi időszakok során lebonyolított üzleti kombináció során megszerzett azonosítható eszközökre, vagy átvállalt kötelezettségekre vagy függő kötelezettségekre vonatkozik;

valamint

(ii) olyan nagyságú, jellegű vagy gyakoriságú, hogy a közzététel releváns a kombinált egység pénzügyi teljesítményének a megértéséhez.

(b) amennyiben a megelőző időszakban létrejött üzleti kombináció kezdeti elszámolása csak ideiglenesen került meghatározásra a megelőző időszak végén, a tárgyidőszak során az ideiglenes értékekre vonatkozóan elszámolt módosítások összegét és magyarázatát.

(c) az IAS 8 alapján közzéteendő, hibajavításokra vonatkozó információkat a felvásárolt bármely azonosítható eszközére, kötelezettségére, vagy függő kötelezettségére, vagy az azokhoz rendelt értékekben bekövetkező változásokra vonatkozóan, melyeket a felvásárló a tárgyidőszakban jelenített meg a 63. és 64. bekezdések alapján.

74. **Az egységnek közzé kell tennie azon információkat, amelyek lehetővé teszik pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a goodwill könyv szerinti értékében az adott időszak során bekövetkező változásokat értékelni tudják.**

75. A 74. bekezdésben megadott alapelv betartásához, az egységnek közzé kell tennie a goodwill adott időszak elején és végén érvényes könyv szerinti értékének az egyeztetését, külön feltüntetve az alábbiakat:

(a) a bruttó összeget, valamint a halmozott értékvesztés miatti veszteségeket az időszak elején;

(b) az időszak során kimutatott további goodwillt, kivéve az elidegenítési csoport részét képező goodwillt, ami az akvizíciókor megfelel az értékesítésre tartott minősítésnek az IFRS 5-tel összhangban,

(c) a halasztott adó követelések későbbi megjelenítése miatti tárgyidőszaki módosítást a 65. bekezdés alapján;

(d) az IFRS 5-tel összhangban értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoport részét képező goodwillt, valamint a tárgyidőszakban kivezetett goodwill, ami korábban nem tartozott az értékesíthető elidegenítési csoportba;

(e) az időszak alatt az IAS 36 alapján elszámolt értékvesztés miatti veszteséget;

(f) az időszak alatt az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján keletkező nettó árfolyam különbözetet;

(g) a könyv szerinti értékben az időszak alatt bekövetkezett bármely egyéb változást;

és

(h) a bruttó összeget, valamint a halmozott értékvesztés miatti veszteségeket az időszak végén.

76. Az egységnek a 75(e) pontban által előírt közzétételeken túl az IAS 36-ban foglalt, a megtérülő értékre és a goodwill értékvesztésére vonatkozó információkat is közzé kell tennie.

77. Amennyiben, bármilyen esetben, a jelen IFRS alapján közzéteendő információk nem elegendőek a 66., 72. vagy 74. bekezdésekben foglalt alapelveknek az eléréséhez, az egység az ezen elveknek való megfeleléshez szükséges további információkat is közzé kell, hogy tegyen.

▼M3

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

78. A 85. bekezdésben leírtak kivételével a jelen IFRS-t kell alkalmazni azon üzleti kombinációkra, melyeknél a *megállapodás időpontja*2004. március 31. vagy későbbi időpont. A jelen IFRS szintén alkalmazandó továbbá:

(a) az olyan üzleti kombinációkból származó goodwillre, melyeknél a megállapodás időpontja 2004. március 31. vagy későbbi;

vagy

(b) a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékéből a felvásárlóra eső résznek az olyan üzleti kombináció költségét meghaladó bármely többletére, melynél a megállapodás napja 2004. március 31. vagy későbbi.

A korábban kimutatott goodwill

79. Az egységnek a jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmaznia, a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak kezdetétől az olyan üzleti kombinációból származó goodwillre, melynél a megállapodás időpontja 2004. március 31. vagy későbbi, valamint egy közös vezetésű vállalkozásban meglévő olyan érdekeltségből származó goodwillre, ami 2004. március 31. előtt került megszerzésre, és a részarányos konszolidáció alkalmazásával került elszámolásra. Ily módon, az egységnek:

(a) a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elejétől meg kell szüntetnie az ilyen goodwill amortizálását;

(b) a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elején meg kell szüntetnie a kapcsolódó halmozott amortizáció könyv szerinti értékét a goodwill megfelelő csökkentésével egyidejűleg;

valamint

(c) a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elejétől kezdődően a goodwillre értékvesztési tesztelést kell végeznie a (2004-ben módosított) IAS 36-nak megfelelően.

80. Amennyiben az egység korábban a saját tőkéből történő levonásként számolta el a goodwillt, ezt a goodwillt nem számolhatja el a nyereségben vagy veszteségben azon üzleti tevékenység egészének vagy részének elidegenítésekor, amelyre az adott goodwill vonatkozik, vagy amikor azon pénztermelő egység, amelyre a goodwill vonatkozik értékvesztetté válik.

A korábban kimutatott negatív goodwill

81. A 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elején az olyan negatív goodwill értékét, amely az alábbiak közül valamelyikből keletkezett:

(a) olyan üzleti kombinációból, melynél a megállapodás időpontja 2004. március 31-nél korábbi

vagy

(b) egy közös vezetésű vállalkozásban olyan meglévő érdekeltség, ami 2004. március 31-et megelőzően került megszerzésre, és a részarányos konszolidáció alkalmazásával került elszámolásra

az adott időszak elején ki kell vezetni a felhalmozott eredmény nyitó egyenlegében elvégzett megfelelő módosítással.

Korábban kimutatott immateriális javak

82. Az immateriális eszközként besorolt olyan tétel könyv szerinti értékét, amely

(a) olyan üzleti kombináció során került megszerzésre, melynél a megállapodás időpontja 2004. március 31-nél korábbi

vagy

(b) egy közös vezetésű vállalkozásban lévő olyan érdekeltségből származik, ami 2004. március 31-ét megelőzően került megszerzésre, és a részarányos konszolidáció alkalmazásával került elszámolásra

goodwillként kell átvezetni a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elején, amennyiben az adott immateriális eszköz ezen időpontban nem felel meg a (2004-ben módosított) IAS 38-ban meghatározott azonosíthatósági kritériumnak.

Tőkemódszerrel elszámolt befektetések

83. A tőkemódszerrel elszámolt és 2004. március 31-én vagy azt követően megszerzett befektetésekre az egységnek a jelen IFRS-t kell alkalmaznia az alábbiak elszámolására:

▼M3

(a) a befektetés könyv szerinti értékében bennfoglalt megszerzett goodwill. Emiatt az ezen névleges goodwill amortizációját nem lehet az egységnek a befektetést befogadó nyereségében vagy veszteségében lévő részesedése meghatározásakor figyelembe venni.

(b) az egységnek a befektetést befogadó azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének a befektetés költségét meghaladó bármely többlete, amelyet a befektetés könyv szerinti értéke tartalmaz. Emiatt az egységnek ezt a többletet bevételként kell figyelembe vennie az egységnek a befektetést befogadó nyereségében vagy veszteségében lévő részesedése meghatározásakor azon időszakban, amikor a befektetés megszerzésre került.

84. A tőkemódszer alkalmazásával elszámolt, és 2004. március 31-ét megelőzően megszerzett befektetésekre vonatkozóan:

(a) az egységnek a jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmaznia a 2004. március 31-én vagy azt követően kezdődő első éves időszak elejétől a befektetés könyv szerinti értékében benne foglalt bármilyen megszerzett goodwillre. Emiatt az egységnek ezen időponttól kezdődően abba kell hagynia az adott goodwill amortizációjának az egységnek a befektetést befogadó nyereségében vagy veszteségében lévő részesedése meghatározásakor történő figyelembe vételét.

(b) az egységnek a befektetés könyv szerinti értékében benne foglalt bármely negatív goodwillt ki kell vezetnie a 2004. március 31-én vagy azt követően kezdődő első éves időszak elején, a felhalmozott eredmény nyitó egyenlegében elvégzett megfelelő módosítással.

Korlátozott visszamenőleges alkalmazás

85. Az egység a jelen IFRS előírásait a 78-84. bekezdésben meghatározott hatályba lépési időpontokat megelőző időpontban meglévő vagy azután megszerzett, valamint az azután bekövetkező üzleti kombinációkra alkalmazhatja, feltéve, hogy:

(a) az IFRS múltbeli üzleti kombinációkra történő alkalmazásához szükséges értékelések és egyéb információk már rendelkezésre álltak, amikor ezeket a kombinációkat kezdetben elszámolták;

valamint

(b) az egység a (2004-ben módosított) IAS 36-ot és a (2004-ben módosított) IAS 38-at is alkalmazza a jövőre nézve ugyanezen időponttól, valamint, hogy az ezen standardok ezen időponttól történő alkalmazásához szükséges értékeléseket és információkat az egység már korábban beszerezte, és így nincs szükség olyan becslések meghatározására, amelyeket egy korábbi időpontban kellett volna elkészíteni.

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

86. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi (az 1998-ben kibocsátott) IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardot.

87. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi az alábbi értelmezéseket:

(a) SIC-9 *Üzleti kombinációk – Akvizícióként vagy érdekeltségek egyesítéseként történő minősítés;*

(b) SIC-22 *Üzleti kombinációk – Az eredetileg szerepeltetett valós érték és goodwill későbbi módosítása;*

valamint

(c) SIC-28 *Üzleti kombinációk – tőkeinstrumentumok „adásvétel időpontja" és valós értéke.*

▼M3

A FÜGGELÉK

Meghatározott kifejezések

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

Az akvizíció időpontja	Az az időpont, amikor a felvásárló ténylegesen megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést.
Megállapodás időpontja	Az az időpont, amikor a kombinációban résztvevő felek jelentős megállapodásra jutnak, és a nyilvánosan jegyzett társaságok esetében azt nyilvánosan bejelentik. Az ellenséges felvásárlás esetében a lényegi megállapodás létrejöttének legkorábbi időpontja az az időpont, amikor a felvásárolt tulajdonosai közül elegendő számú elfogadta a felvásárlónak a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzésére vonatkozóan tett ajánlatát.
üzleti tevékenység	Tevékenységek és eszközök integrált összessége, melyek folytatásának és kezelésének célja, hogy: (a)megtérülést biztosítson a befektetők számára; vagy(b)alacsonyabb költségeket vagy egyéb gazdasági hasznokat nyújtson közvetlenül és arányosan a kötvénytulajdonosoknak és résztvevőknek.Egy üzleti tevékenység általában inputokból, az ezekre alkalmazott folyamatokból, és az outputokból, amely bevétel előállítására használnak vagy fognak használni. Amennyiben egy átadott tevékenység- vagy eszközállományban goodwill is jelen van, az átadott állományról feltételezhető, hogy az egy üzleti tevékenységet alkot.
Üzleti kombináció	Elkülönült egységek vagy üzleti tevékenységek egyesítése egyetlen beszámolót készítő egységbe.
közös ellenőrzés alatt álló egységek vagy üzleti tevékenységek részvételével létrejött üzleti kombinációk	Olyan üzleti kombináció, amelyben az egyesülő egységek vagy üzleti tevékenységek mindegyike végső soron ugyanazon fél vagy felek ellenőrzése alatt áll a kombináció előtt és után is, és az ellenőrzés nem csak átmeneti.
függő kötelezettség	A függő kötelezettség az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardban meghatározott értelemmel bír, azaz:(a) olyan lehetséges kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen az egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni,vagy(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.
Ellenőrzés	Lehetőség egy egység vagy üzleti tevékenység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.
Adásvétel időpontja	Amikor egy üzleti kombináció egyetlen adásvételi ügylet keretében történik, az adásvétel időpontja az akvizíció időpontja. Amikor az üzleti kombináció egynél több adásvétel során jön létre, pl. amikor azt egymást követő részvényvásárlásokon keresztül, szakaszokban valósítják meg, az adásvétel időpontja az az időpont, amikor az egyes egyedi befektetések a felvásárló pénzügyi kimutatásaiban megjelenítésre kerülnek.
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 vagy egy kötelezettség kiegyenlíthető.

▼M3

Goodwill	Olyan eszközökből származó jövőbeni gazdasági hasznok, amelyek egyedileg nem azonosíthatók, és elkülönítetten nem mutathatók ki.
Immateriális eszköz	Az immateriális eszköz az IAS 38 Immateriális javak standardban meghatározott értelemmel bír, azaz egy egyedileg azonosítható nem monetáris eszköz, amely fizikai megjelenéssel nem rendelkezik.
Közös vállalkozás	A közös vállalkozás az IAS 31 Közös vállalkozásban lévő érdekeltségek standardban meghatározott értelemmel bír, azaz olyan szerződéses megállapodás, melyben kettő vagy több fél olyan gazdasági tevékenységet végez, ami közös ellenőrzés tárgyát képezi.
Kisebbségi részesedés	Egy leányvállalat nyereségének vagy veszteségének és nettó eszközeinek azon része, amely olyan részesedésnek tulajdonítható, amelynek sem közvetlenül, sem közvetve, leányvállalatokon keresztül, nem az anyavállalat a tulajdonosa.
egyesülés	Olyan nem befektetői tulajdonban álló egység, mint pl. egy biztosító egyesület, vagy egy kölcsönös szövetkezet, ami alacsonyabb költségeket, vagy egyéb gazdasági hasznokat biztosít tagjainak vagy résztvevőinek közvetlenül és arányosan.
Anyavállalat	Olyan egység, amelynek egy vagy több leányvállalata van.
Valószínű	Valószínűbb, mint nem.
Beszámolót készítő egység	Olyan egység, akire nézve vannak olyan felhasználók, akik az egység általános célú pénzügyi kimutatásaira támaszkodnak olyan információkért, amelyek hasznosak lesznek számukra a források felosztására vonatkozó döntések meghozatalánál. A beszámolót készítő egység lehet egy különálló egység, vagy egy csoport, amely az anyavállalatból és annak valamennyi leányvállalatából áll.
Leányvállalat	Olyan egység, beleértve a jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a partnerséget, amelyet egy másik egység (az anyavállalat) ellenőriz.

▼M3

B FÜGGELÉK

Alkalmazásra vonatkozó kiegészítés

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

Fordított akvizíciók

B1 Ahogy azt a 21. bekezdés leírja, egyes üzleti kombinációk esetében, melyeket fordított akvizíciónak is hívnak, a felvásárló az az egység, akinek a tőkerészesedése megszerzésre került, és a kibocsátó egység a felvásárolt. Ez a helyzet állhat fenn, pl. amikor egy zártkörűen működő társaság „felvásároltatja" magát egy kisebb nyilvánosan működő társasággal, és ily módon tőzsdén jegyzetté válik. Bár jogilag a kibocsátó nyilvánosan működő társaság az anyavállalat, és a zártkörűen működő társaság a leányvállalat, a jogi leányvállalat a felvásárló, amennyiben képes a jogi anyavállalat pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzésére.

B2 Az egységnek a B3-B15 bekezdésben foglalt útmutatót kell követnie a fordított akvizíció elszámolásánál.

B3 A fordított akvizíciós elszámolás az üzleti kombináció költségének az akvizíció napján történő felosztását határozza meg, és nem vonatkozik a kombináció utáni ügyletekre.

Az üzleti kombináció költsége

B4 Amikor egy üzleti kombináció költsége részeként tőkeinstrumentumok kerülnek kibocsátásra, a 24. bekezdés előírásai alapján a kombináció költségének tartalmaznia kell e tőkeinstrumentumoknak az adásvétel időpontjában érvényes valós értékét. A 27. bekezdés kimondja, hogy megbízható nyilvánosan közzétett ár hiányában a tőkeinstrumentumok valós értéke a felvásárló valós értéke, vagy a felvásárolt valós értéke alapján becsülhető meg, attól függően, hogy melyik a nyilvánvalóbb.

B5 Egy fordított akvizíció esetén úgy kell tekinteni, hogy az üzleti kombináció költsége a jogi leányvállalatnál (azaz számviteli célokra a felvásárló) merült fel a jogi anyavállalat (számviteli célokra a felvásárolt) tulajdonosai részére kibocsátott tőkeinstrumentumok formájában. Amennyiben a jogi leányvállalat tőkeinstrumentumainak nyilvánosan közzétett ára kerül felhasználásra a kombináció költségének a meghatározásához, ki kell számítani a jogi leányvállalat tőkeinstrumentumainak azon számát, amelyet a jogi leányvállalatnak ki kellett volna bocsátania, hogy ugyanolyan tulajdoni arányt biztosítson a jogi anyavállalat tulajdonosainak az egyesült egységben, amilyennel azok rendelkeznek az egyesült egységben a fordított akvizíció eredményeként. A tőkeinstrumentumok így kiszámított számának a valós értéke lesz a kombináció költsége.

B6 Amennyiben a jogi leányvállalat tőkeinstrumentumainak valós értéke egyébként nem egyértelmű, a jogi anyavállalat teljes kibocsátott tőkeinstrumentumainak üzleti kombinációt megelőző valós értékét kell felhasználni a kombináció költsége meghatározásának alapjául.

A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése és bemutatása

B7 Egy fordított akvizíciót követően készített konszolidált pénzügyi kimutatásokat a jogi anyavállalat neve alatt kell kibocsátani, de a megjegyzésekben azt úgy kell bemutatni, hogy az a jogi leányvállalat pénzügyi kimutatásainak folytatása (azaz a felvásárlóé számviteli célokra). Mivel az ilyen konszolidált pénzügyi kimutatások a jogi leányvállalat pénzügyi kimutatásainak folytatását jelentik:

(a) a jogi leányvállalat eszközeit és kötelezettségeit e pénzügyi kimutatásokban azok kombinációt megelőző könyv szerinti értékén kell kimutatni és értékelni.

(b) az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban kimutatott felhalmozott eredmény és egyéb saját tőke egyenlegek a jogi leányvállalat közvetlenül az üzleti kombinációt megelőzően kimutatott felhalmozott eredménye és egyéb saját tőke egyenlegei kell, hogy legyenek.

(c) az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban kibocsátott tőkeinstrumentumként elszámolt összeget olyan módon kell meghatározni, hogy a jogi leányvállalat közvetlenül a kombináció előtti jegyzett tőkéjéhez hozzáadják a kombináció B4-B6 bekezdésekben leírtak szerint meghatározott költségét. Ugyanakkor azonban, az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenített saját tőke szerkezetének (azaz a kibocsátott tőkeinstrumentumok számának és típusának) a jogi anyavállalat saját tőke szerkezetét kell tükröznie, beleértve a jogi anyavállalat által a kombináció megvalósításához kibocsátott tőkeinstrumentumokat.

▼M3

(d) az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenített összehasonlító információknak a jogi leányvállalat adatainak kell lennie.

B8 A fordított akvizíciós elszámolás csak a konszolidált pénzügyi kimutatásokra vonatkozik. Ily módon a jogi anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban, ha van, a jogi leányvállalatba történő befektetést az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard azon rendelkezései alapján kell elszámolni, amelyek a befektetéseknek a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban történő megjelenítésére vonatkoznak.

B9 A fordított akvizíciót követően elkészített konszolidált pénzügyi kimutatásoknak a jogi anyavállalat (azaz számviteli célokra a felvásárolt) eszközeinek, kötelezettségeinek, és függő kötelezettségeinek valós értékeit kell tükröznie. Ily módon az üzleti kombináció költségét azáltal kell felosztani, hogy megjelenítik a jogi anyavállalat azon azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit, amelyek megfelelnek a 37. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak, azoknak az akvizíció időpontjában érvényes valós értékén. A kombináció költségének a felvásárló e tételek nettó valós értékében való részesedését meghaladó bármely többletét az 51-55. bekezdések alapján kell elszámolni. A felvásárló e tételek nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletét az 56. bekezdés alapján kell elszámolni.

Kisebbségi részesedés

B10 Egyes fordított akvizíciókban a jogi leányvállalat tulajdonosai közül egyesek nem cserélik be tőkeinstrumentumaikat a jogi anyavállalat tőkeinstrumentumaira. Bár az az egység, melyben e tulajdonosak tőkeinstrumentummal rendelkeznek (a jogi leányvállalat) szerzett meg egy másik egységet (a jogi anyavállalat), e tulajdonosokat kisebbségi részesedésként kell kezelni a fordított akvizíciót követően elkészített konszolidált pénzügyi kimutatásokban. Ennek oka, hogy a jogi leányvállalat azon tulajdonosai, akik nem cserélik be tőkeinstrumentumaikat a jogi anyavállalat tőkeinstrumentumaira, csak a jogi leányvállalat eredményeiből és nettó eszközeiből részesednek, és az egyesült egység eredményeiből és nettó eszközeiből nem. Fordítva, a jogi anyavállalat valamennyi tulajdonosa rendelkezik részesedéssel az egyesült egység eredményeiben és nettó eszközeiben, még akkor is, ha a jogi anyavállalatot kell felvásároltnak tekinteni.

B11 Mivel a jogi leányvállalat eszközei és kötelezettségei a konszolidált pénzügyi kimutatásokban azok kombinációt megelőző könyv szerinti értékén kerülnek kimutatásra, a kisebbségi részesedésnek a jogi leányvállalat nettó eszközeinek kombinációt megelőző könyv szerinti értékében meglevő arányos részesedést kell tükröznie.

Egy részvényre jutó eredmény

B12 Ahogy azt a B7(c) bekezdés leírja, a fordított akvizíció után elkészített konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenő saját tőke szerkezetnek a jogi anyavállalat saját tőke szerkezetét kell tükröznie, beleértve a jogi anyavállalat által az üzleti kombináció végrehajtására kibocsátott tőkeinstrumentumokat.

B13 A meglévő törzsrészvények átlagos súlyozott számának kiszámításához (a nevező) arra az időszakra vonatkozóan, amelyben a fordított akvizíció történik:

(a) az adott időszak elejétől az akvizíció időpontjáig meglévő törzsrészvények számának a jogi anyavállalat által a jogi leányvállalat tulajdonosai részére kibocsátott törzsrészvény számát kell tekinteni;

és

(b) az akvizíció időpontjától az adott időszak végéig meglévő törzsrészvények száma a jogi anyavállalat adott időszak alatt meglévő törzsrészvényeinek tényleges száma kell, hogy legyen.

B14 Egy fordított akvizíciót követően a konszolidált pénzügyi kimutatásokban bemutatott, az akvizíció időpontját megelőző valamennyi időszakra közzétett egy részvényre jutó eredmény alapértékét úgy kell kiszámolni, hogy az egyes időszakokban a jogi leányvállalat törzsrészvényeseire jutó nyereséget vagy veszteséget elosztják a jogi anyavállalat által a jogi leányvállalat tulajdonosainak a fordított akvizíció során kibocsátott törzsrészvények számával.

B15 A B13 és B14. bekezdésekben bemutatott számítások azt feltételezik, hogy nem történt változás a jogi leányvállalat által kibocsátott törzsrészvények számában az összehasonlító időszakok alatt, valamint azon időszak elejétől, amelyben a fordított akvizíció megtörtént, az akvizíció időpontjáig. Az egy részvényre jutó eredmény kiszámítását megfelelően módosítani kell, hogy az figyelembe vegye a jogi leányvállalat által ezen időszakok alatt kibocsátott törzsrészvények számában bekövetkező változás hatását.

▼M3

Az üzleti kombináció költségének felosztása

B16 A jelen IFRS előírja, hogy a felvásárló jelenítse meg a felvásárolt olyan azonosítható eszközeit, kötelezettségeit, és függő kötelezettségeit, amelyek megfelelnek a vonatkozó megjelenítési kritériumoknak, azok valós értékén az akvizíció időpontjában. Az üzleti kombináció költségének felosztásához, a felvásárlónak az alábbi értékeket kell valós értéknek tekintenie:

(a) az aktív piacon forgalmazott pénzügyi instrumentumok esetében a felvásárlónak az aktuális piaci árat kell felhasználnia.

(b) az aktív piacon nem forgalmazott pénzügyi instrumentumok esetén a felvásárlónak becsült értékeket kell felhasználnia, amelyek figyelembe vesznek olyan jellemzőket, mint pl. ár-hozam arány, osztalék hozam, valamint hasonló jellemzőkkel rendelkező egységek összehasonlítható instrumentumainak várható növekedési üteme.

(c) követelések, előnyös szerződések, és egyéb azonosítható eszközök esetén a felvásárlónak a részére járó összegek aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékét kell figyelembe vennie, szükség esetén levonva a behajthatatlanság miatti leírásokat és a behajtási költségeket. Ugyanakkor azonban, a rövid lejáratú követelések, előnyös szerződések és egyéb azonosítható eszközök esetén nem szükséges diszkontálni, amikor a névérték és a diszkontált érték közötti különbözet nem jelentős.

(d) a készletek esetében:

(i) a késztermékek és az áruk esetében a felvásárlónak az értékesítési árat kell alkalmaznia, csökkentve (1) az elidegenítés költségeinek, és (2) a felvásárlónak az értékesítésért járó ésszerű mértékű, a hasonló késztermékek és áruk nyereségén alapuló, nyereségnek az összegével;

(ii) a befejezetlen termelés esetében felvásárlónak a késztermékek értékesítési árát kell figyelembe vennie, csökkentve (1) a befejezés költségeinek, (2) az elidegenítés költségeinek, és (3) a befejezésért és az értékesítésért járó ésszerű mértékű, a hasonló késztermékek nyereségén alapuló, nyereségnek az összegével;

és

(iii) a nyersanyagokat a felvásárlónak aktuális újra beszerzési áron kell figyelembe vennie.

(e) a telekre és épületekre vonatkozóan a felvásárlónak a piaci értéket kell figyelembe vennie.

(f) a gépek és berendezések esetében a felvásárlónak a piaci értéket kell felhasználnia, amit általában értékelő határoz meg. Amennyiben a gépek és berendezések egy tételének speciális jellege miatt nem lehet összehasonlító piaci adatot beszerezni a valós érték megállapításához, és adott eszköz ritkán – legfeljebb egy működő üzem részeként - kerül értékesítésre, a felvásárló a valós értéket a jövedelem, vagy az értékcsökkentett pótlási érték módszerrel is megbecsülheti.

(g) az immateriális javak esetén a felvásárlónak a valós értéket kell meghatároznia:

(i) az IAS 38 *Immateriális javak* standardban meghatározott aktív piac alapján;

vagy

(ii) amennyiben nincs aktív piac, azon az értéken, amennyit a felvásárló a rendelkezésre álló legjobb információk alapján, jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében fizetett volna az eszközért (ld. még az IAS 38-at, amely további útmutatást ad az üzleti kombinációk során megszerzett immateriális javak valós értékének meghatározására).

(h) a meghatározott juttatási programok miatti nettó munkavállalói juttatási eszközök vagy kötelezettségek esetén a felvásárlónak a meghatározott juttatási kötelem jelenértékét kell figyelembe vennie, csökkentve a program eszközeinek valós értékével. Egy eszköz azonban csak olyan mértékben kerül kimutatásra, amennyiben valószínű, hogy a felvásárló rendelkezésére fog állni a juttatási rendszerből történő visszatérítés, vagy a jövőbeli hozzájárulások csökkenése formájában.

(i) az adó követelésekre és kötelezettségekre vonatkozóan a felvásárló a negatív adóalapokból származó adó előnyt és a nyereségre vagy veszteségre fizetendő adót kell, hogy figyelembe vegye az IAS 12 *Nyereségadók* standardnak megfelelően, az egyesült egység szemszögéből nézve. Az adókövetelésekeket vagy -kötelezettségeket az azonosítható

▼M3

eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek valós értéken történő újra megállapításának adó-hatásait figyelembe véve határozzák meg és azokat nem diszkontálják.

(j) a szállítókra és a váltókötelezettségekre, a hosszú lejáratú tartozásokra, a kötelezettségekre, az időbeli elhatárolásokra és egyéb fizetendő igényekre az adott kötelezettség teljesítésére fizetendő összegeknek az aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékét kell figyelembe venni. Nem szükséges viszont a diszkontálás az olyan rövid lejáratú kötelezettségek esetében, amelyeknél a névérték és a diszkontált érték különbsége nem jelentős.

(k) a hátrányos szerződéseket, és a felvásárolt egyéb azonosítható kötelezettségeit az adott kötelem teljesítésére fizetendő összegeknek az aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékén kell figyelembe venni.

(l) a felvásárolt egyéb függő kötelezettségeinél a felvásárlónak azt az összeget kell figyelembe vennie, amit egy harmadik fél felszámítana az adott függő kötelezettségek átvállalásáért. Ezen összegeknek tükrözniük kell a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást, és nem csak az egyetlen legvalószínűbb vagy az elvárt minimum vagy maximum cash flow értéket.

B17 A fent felsorolt útmutatások közül némelyik a valós értéknek jelenérték számítási módszerekkel való becslését írja elő. Amennyiben egy konkrét tételre vonatkozó útmutatás nem utal jelenérték technika alkalmazására, e technikát még fel lehet használni az adott termék valós értékének a becslése során.

▼M3

C FÜGGELÉK

Egyéb IFRS-ek módosításai

A jelen függelékben foglalt módosítások az olyan üzleti kombinációkra vonatkoznak, amelyeknél a megállapodás napja 2004. március 31. vagy későbbi időpont, valamint az ilyen üzleti kombinációk során megszerzett goodwill és immateriális javak megjelenítésére. Minden más tekintetben, e módosításokat a 2004. március 31.-én vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni.

Ugyanakkor azonban, amennyiben az egység úgy dönt, hogy a 85. bekezdés alapján az IFRS 3-at a 78-84. bekezdésekben meghatározott hatálybalépési időpontokat megelőző időponttól alkalmazza, a jelen módosításokat is ugyanezen időponttól kell a jövőre nézve alkalmaznia.

C1 A 2004. március 31-én hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és Értelmezéseket is, az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard aktuális verziójára való hivatkozások az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardra módosulnak.

C2 Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard B1. bekezdése az alábbiak szerint módosul.

B1 Az első alkalmazó választhatja, hogy nem alkalmazza visszamenőlegesen az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot a múltbeli üzleti kombinációkra (azokra az üzleti kombinációkra, amelyek az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően történtek meg). Azonban, ha egy első alkalmazó bármely üzleti kombinációját újra megállapítja, hogy eleget tegyen az IFRS 3-nak, valamennyi későbbi üzleti kombinációját újra meg kell állapítania, és alkalmaznia kell ugyanezen időponttól a (2004-ben módosított) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* és a (2004-ben módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standardokat. Például: ha az első alkalmazó azt választja, hogy újra megállapít egy 2002. június 30-án megtörtént üzleti kombinációt, akkor a 2002. június 30-a és az IFRS-ekre való áttérés időpontja között megtörtént valamennyi üzleti kombinációt újra meg kell állapítania, továbbá 2002. június 30-tól alkalmaznia kell a (2004-ben módosított) IAS 36-ot és a (2004-ben módosított) IAS 38-at.

C3 [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

C4 Az IAS 12 *Nyereségadók* standard az alábbiak szerint módosul:

Bevezetés

Az 1. bekezdés (c) albekezdése az alábbiak szerint módosul:

(c) az üzleti kombináció költségét a megszerzett azonosítható eszközökhöz és átvállalt kötelezettségekhez rendelik – azok valós értékére való hivatkozással – de adózási szempontból nem történik ezzel egyenértékű értékhelyesbítés.

A 6. és 9. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

6. Az eredeti IAS 12 nem utalt kifejezetten az üzleti kombinációk során végzett valós értékre történő helyesbítésekre. Az ilyen módosítások átmeneti különbözeteket keletkeztetnek és a (módosított) IAS 12 előírja, hogy az egység az ennek eredményeként keletkező halasztott adó kötelezettséget vagy (a megjelenítés valószínűségi kritériumától függően) halasztott adó követelést kimutassa, egy ennek megfelelő hatás megjelenítésével a goodwill; vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, vagy függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többlete értékének a meghatározásakor. Ugyanakkor azonban a (módosított) IAS 12 tiltja a goodwill kezdeti megjelenítéséből származó halasztott adó kötelezettségek megjelenítését.

9. Az eredeti IAS 12 nem határozta meg egyértelműen, hogy diszkontálhatók-e a halasztott adókövetelések és a halasztott adókötelezettségek. A (módosított) IAS 12 megtiltja a halasztott adókövetelések és halasztott adókötelezettségek diszkontálását. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard B16(i) bekezdése megtiltja az üzleti kombináció során megszerzett halasztott adókövetelések és átvállalt halasztott adókötelezettségek diszkontálását.

Standard

A *Cél*-ban, a harmadik bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Ez a standard megköveteli, hogy az egység ugyanúgy számolja el az ügyletek és más események adó-következményeit, mint ahogy magukat az ügyleteket és tranzakciókat elszámolja. Ilyen módon a nyereségben vagy veszteségben megjelenített ügyletek és egyéb események bármely kapcsolódó adókihatását is a nyereségben vagy veszteségben jelenítik meg. A

▼M3

közvetlenül a saját tőkében megjelenített ügyletek és egyéb események bármely kapcsolódó adókihatását közvetlenül a saját tőkében jelenítik meg. Hasonlóképpen, az üzleti kombináció során megszerzett halasztott adókövetelések és -kötelezettségek megjelenítése az adott üzleti kombinációból keletkező goodwill összegére, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletének az összegére van hatással.

A 15., 18., 19. és 21. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

15. ***Minden adóköteles átmeneti különbözetre halasztott adókötelezettséget kell kimutatni, kivéve akkor, ha a halasztott adókötelezettség a következőkből ered:***

(a) ***a goodwill kezdeti megjelenítése;***

vagy

…

18. Átmeneti különbözetek akkor is felmerülhetnek, ha:

(a) az üzleti kombináció költségét a megszerzett azonosítható eszközökhöz és átvállalt kötelezettségekhez rendelik – azok valós értékére való hivatkozással – de adózási szempontból nem történik ezzel egyenértékű értékhelyesbítés (ld. 19. bekezdés);

(b) az eszközöket átértékelik és adózási szempontból nem történik ennek megfelelő értékhelyesbítés (ld. 20. bekezdés);

(c) egy üzleti kombináció során goodwill keletkezik (ld. 21. és 32. bekezdések);

…

19. Egy üzleti kombináció költsége oly módon kerül felosztásra, hogy az azonosítható megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek valós értéken kerülnek kimutatásra az akvizíció időpontjában. 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 kimutatott bekerülési érték marad, adóköteles átmeneti különbözet keletkezik, amely halasztott adókötelezettséget eredményez. A keletkező halasztott adókötelezettség a goodwillt érinti (lásd a 66. bekezdést).

21. Az üzleti kombináció során keletkező goodwillt a kombináció költségének a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei valós értékében való részesedését meghaladó többleteként értékelik. Sok adóhatóság nem teszi lehetővé, hogy a goodwill könyv szerinti értékéből történő levonás az adóköteles nyereség meghatározásakor levonható ráfordítás legyen. Továbbá ezekben a jogrendszerekben a goodwill bekerülési értéke gyakran nem vonható le, ha egy leányvállalat az alapvető üzleti tevékenységét 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 kimutatását, mert a goodwill egy maradvány, így a halasztott adókötelezettség megjelenítése a goodwill könyv szerinti értékét növelné.

A következő új 21A és 21B bekezdések kerülnek be:

21A. Az olyan halasztott adó kötelezettségekben bekövetkező későbbi csökkenések, amelyek nem kerülnek megjelenítésre, mivel a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnak, szintén úgy tekintendők, mintha a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnának, és így azok a 15 (a) bekezdés alapján nem kerülnek kimutatásra. Például, ha az üzleti kombináció során megszerzett goodwill bekerülési értéke 100, de az adóalap nulla, a 15(a) bekezdés megtiltja, hogy az egység az ennek eredményeként keletkező halasztott adókötelezettséget kimutassa. Amennyiben az egység később 20 egység értékvesztés miatti veszteséget számol el az adott goodwillre, a goodwillre vonatkozó adóköteles átmeneti különbözet 100-ról 80-ra csökken, és ennek eredményeként a meg nem jelenített halasztott adó kötelezettség értéke is csökken. Ez a csökkenés a meg nem jelenített halasztott adókötelezettség értékében szintén úgy tekintendő, mint ami a goodwill kezdeti megjelenítéséhez tartozik, és ezért annak megjelenítését a 15(a) bekezdés tiltja.

21B. A goodwillhez kapcsolódó adóköteles átmeneti különbözetekre vonatkozó halasztott adókötelezettségeket ugyanakkor ki kell mutatni, amennyiben azok nem a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnak. Például, ha az üzleti kombináció során megszerzett goodwill

▼M3

bekerülési értéke 100, amelynek évente 20 %-a az adóból levonható az akvizíció évétől kezdődően, a goodwill adóalapja 100 a nyilvántartásba vételkor és 80 az akvizíció évének végén. Ha a goodwill könyv szerinti értéke az akvizíció évének végén 100 marad, egy 20 értékű adóköteles átmeneti különbözet keletkezik az adott év végén. Mivel ez az adóköteles átmeneti különbözet nem a goodwill kezdeti megjelenítéséhez kapcsolódik, a keletkező halasztott adó kötelezettség megjelenítésre kerül.

A 22(a), 24., 26. (c) bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

22. …

(a) egy üzleti kombináció során az egység bármely halasztott adókötelezettséget vagy –követelést kimutat, és ez a goodwill összegére, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletének az összegére van hatással (ld. 19. bekezdés);

…

24. ***Minden levonható átmeneti különbözetre halasztott adókövetelést kell kimutatni – 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 származik egy olyan ügylet során, amely:***

(a) ***nem üzleti kombináció,***

és

(b) ***az ügylet időpontjában nem érinti sem a számviteli eredményt, sem az adóköteles nyereséget (negatív adóalapot).***

…

26. …

(c) egy üzleti kombináció költsége oly módon kerül felosztásra, hogy az azonosítható megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek valós értéken kerülnek kimutatásra az akvizíció időpontjában. Amikor egy kötelezettséget mutatnak ki az akvizíció során, de az ehhez kapcsolódó költségek adózási szempontból csak egy későbbi időszakban vonhatók le, levonható átmeneti különbözet keletkezik, amely halasztott adókövetelést eredményez. Halasztott adókövetelés akkor is keletkezhet, ha a megszerzett, azonosítható eszköz valós értéke kisebb, mint annak adóalapja. A keletkező halasztott adókövetelés mindkét esetben a goodwillt érinti (lásd a 66. bekezdést);

és

…

A 32. bekezdés, és az azt megelőző fejléc törlésre kerül.

Az 58(b) és a 66-68. bekezdések, valamint a 68. bekezdést követő példa az alábbiak szerint módosul, és a következő 68C bekezdés kerül be:

58. **…**

(b) ***egy üzleti kombináció (ld. 66-68. bekezdések).***

66. A 19. és a 26(c). bekezdésben található magyarázat szerint az üzleti kombinációk során átmeneti különbözetek merülhetnek fel. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standarddal összhangban az egység az ebből eredő halasztott adókövetelésekét (olyan mértékben, amennyiben a 24. bekezdésben található kimutatási kritériumok teljesülnek) vagy a halasztott adókötelezettségeket az akvizíció időpontjában azonosítható eszközként és kötelezettségként mutatja ki. Következésképpen, az ilyen halasztott adó követelések hatással vannak a goodwill összegére, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletének az összegére. Ugyanakkor azonban a 15(a) bekezdés szerint, az egység nem számolhatja el a goodwill kezdeti megjelenítéséből származó halasztott adókötelezettségeket.

67. Az üzleti kombináció eredményeként a felvásárló valószínűsítheti, hogy érvényesíteni tud majd egy olyan saját halasztott adókövetelést, amely az üzleti kombináció előtt nem volt kimutatva. Például lehetséges, hogy a felvásárló fel tudja használni fel nem használt negatív adóalapjait a felvásárolt jövőbeli adóköteles nyereségével szemben. Ilyen esetekben a felvásárló kimutatja a halasztott adó követelést, de azt nem veszi figyelembe az üzleti kombináció elszámolása részeként, és ily módon nem veszi figyelembe a goodwill összegének, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és

▼M3

függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többlete összegének a meghatározásánál.

68. Amennyiben a felvásárolt elhatárolható negatív nyereségadó alapjaiból vagy más halasztott adó követelésekből származó adóelőny nem felelt meg az IFRS 3-ban az elkülönült megjelenítésre meghatározott követelményeknek az üzleti kombináció kezdeti elszámolásakor, de a későbbiekben az realizálásra kerül, a felvásárló az ennek eredményeként keletkező halasztott adó bevételt a nyereségben vagy veszteségben számolja el. Ezen felül a felvásárlónak:

(a) le kell csökkentenie a goodwill értékét arra az összegre, ami akkor került volna megjelenítésre, ha a halasztott adókövetelés azonosítható eszközként kimutatásra került volna az akvizíció időpontjától;

valamint

(b) ráfordításként kell elszámolnia a goodwill könyv szerinti értékében bekövetkezett csökkenést.

Ugyanakkor azonban ez az eljárás nem eredményezheti a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, vagy függő kötelezettségei nettó valós értéken való részesedésének a kombináció bekerülési értékét meghaladó többletének a létrehozását, és nem is növelheti a korábban az ilyen többletként elszámolt összeget.

Példa:

Az egység megszerzett egy leányvállalatot, amelynek 300 egység levonható átmeneti különbözete volt. Az akvizíció időpontjában érvényes adókulcs 30 %. A keletkező 90 egységnyi halasztott adókövetelés nem került megjelenítésre egyedileg azonosítható eszközként az üzleti kombinációból keletkező 500 egységnyi goodwill meghatározásánál. Két évvel a kombinációt követően az egység úgy ítélte meg, hogy a jövőbeni adóköteles nyereség elegendő lesz az adó előny igénybevételéhez, a teljes levonható átmeneti különbözetre vonatkozóan.

Az egység megjelenít egy 90 egységnyi halasztott adókövetelést, és a nyereségben vagy veszteségben egy 90 egységnyi halasztott adó bevételt. Az egység szintén csökkenti a goodwill könyv szerinti értékét 90-nel, és azonos összegű ráfordítást számol el a nyereségben vagy veszteségben. Következésképpen, a goodwill bekerülési értéke 410-re csökken, ami az az összeg, ami megjelenítésre került volna, ha a 90 egységnyi halasztott adókövetelés az akvizíció napján azonosítható eszközként megjelenítésre került volna.

Ha az adókulcs 40 %-ra nőtt volna, az egység 120 összegű halasztott adó követelést jelenítene meg (a 300 40 %-a) és, a nyereségben vagy veszteségben 120 értékű halasztott adó bevételt. Ha az adókulcs 20 %-ra csökkent volna, az egység 60 egységnyi halasztott adó követelést (a 300 20 %-a) és 60 halasztott adó bevételt jelenítene meg. Mindkét esetben az egység a goodwill könyv szerinti értékét is csökkentené 90-nel, és ezen összeget ráfordításként számolná el.

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 és költségként kell elszámolni a tárgyidőszak nyereségében vagy veszteségében, kivéve, ha az adó (a) egy olyan ügyletből vagy eseményből keletkezett, ami a tárgyidőszakban, vagy más időszakban közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra, vagy (b) egy üzleti kombinációból keletkezik. 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 saját tőke tételhez is. Ebben a helyzetben a kapcsolódó tényleges vagy halasztott adó többletet közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni.

C5 Az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standard az alábbiak szerint módosul.

A fedőlapon, az IAS 14 cím utáni második bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard 129. és 130. bekezdései közzétételi követelményeket írnak elő az értékvesztés miatti veszteségek szegmensek szerinti jelentésére vonatkozóan.

Standard

▼M3

A 19. és 21. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

19. A szegmens eszközök közé tartoznak a szegmens működési tevékenységei során használt forgóeszközök; az ingatlanok, gépek és berendezések; a pénzügyi lízing tárgyát képező eszközök (IAS 17 *Lízingek*) és az immateriális javak. Ha a szegmens ráfordítás egy bizonyos értékcsökkenési vagy amortizációs tételt tartalmaz, a kapcsolódó eszköz a szegmens eszközök között is szerepel. A szegmens eszközök nem tartalmazzák az általánosan az egység vagy a központ céljaira használt eszközöket. A szegmens eszközök tartalmazzák a két vagy több szegmens által közösen használt működési eszközöket, ha a felosztásra ésszerű alap létezik. A szegmens eszközök tartalmazzák a közvetlenül a szegmenshez kapcsolódó vagy ésszerű módon a szegmenshez rendelhető goodwill értékét, a szegmens ráfordítások pedig tartalmazzák a goodwillre vonatkozóan elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket.

21. A szegmens eszközeinek és kötelezettségeinek értékelése tartalmazza az üzleti kombináció során megszerzett egység azonosítható szegmens eszközeinek és kötelezettségeinek bekerüléskori könyv szerinti értékeinek módosításait még akkor is, ha ezek a módosítások kizárólag a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése céljából történnek, és nem rögzítik azokat sem az anyavállalat, sem a leányvállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban. Hasonlóképpen, ha a tárgyi eszközöket az akvizíciót követően átértékelték az IAS 16 átértékelési modelljével összhangban, a szegmens eszközeinek értéke ezeket az átértékeléseket tükrözi.

C6 A (2003-ban módosított) IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard 64. bekezdése törlésre került.

C7 Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard az alábbiak szerint módosul.

Standard

Az 108. bekezdés módosított szövege a következő:

108. Egy üzleti kombinációban az egység a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból keletkező eszközöket és kötelezettségeket a kötelem jelenértékén mutatja ki, levonva a program eszközeinek valós értékét (ld. IFRS 3 *Üzleti kombinációk*). A kötelem jelenértéke az alábbiak közül mindet tartalmazza még abban az esetben is, ha a felvásárolt az akvizíció időpontjában nem mutatta ki azokat:

(a) az akvizíció időpontja előtt keletkezett aktuáriusi nyereségek és veszteségek (függetlenül attól, hogy a 10 %-os „folyosón” belülre vagy kívülre esnek-e);

(b) múltbeli szolgálat költsége, amely az akvizíciót megelőzően a juttatás módosításai vagy egy új program bevezetése következtében keletkezett;

és

…

C8 Az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard 30. bekezdése az alábbiak szerint módosul:

30. Egy leányvállalat bevételeit és ráfordításait a konszolidált pénzügyi kimutatásokban az akvizíció időpontjától veszik figyelembe, ahogy azt az IFRS 3 meghatározza. A bevétel és a ráfordítások…

C9 Az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard az alábbiak szerint módosul:

A közös ellenőrzés 2. bekezdésben megadott definíciója az alábbiak szerint módosul:

Közös ellenőrzés az ellenőrzés szerződésben megállapított megosztása egy gazdasági tevékenység felett, és csak akkor áll fenn, amikor a tevékenységre vonatkozó stratégiai pénzügyi és működési döntések meghozatala az ellenőrzést közösen gyakorló felek (a tulajdonosok) egyhangú döntését igényli.

A 15. bekezdésben, az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardra történő utalás törlésre kerül. E módosítást követően, valamint az *IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard által tett módosítások után, a 15. bekezdés szövege a következő:

15. Amikor egy korábban értékesítésre tartottnak minősített társult vállalkozásban lévő befektetés már nem felel meg e minősítés követelményeinek, azt a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni az értékesítésre tartottá minősítésének időpontjától. Az értékesítésre tartottá minősítést követő időszakok pénzügyi kimutatásait ennek megfelelően módosítani kell.

A 23. és 33. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

▼M3

23. A társult vállalkozásban lévő befektetést a tőkemódszer alkalmazásával számolják el akkortól, hogy az társult vállalkozássá válik. A befektetés megszerzésekor a befektetés bekerülési értéke, valamint a befektetőnek a társult vállalkozás azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékéből való részesedése között fennálló különbözetet az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard alapján számolják el. Emiatt:

(a) a társult vállalkozásra vonatkozó goodwill benne van a befektetés könyv szerinti értékében. Ugyanakkor, e goodwill amortizációja nem megengedett, így azt nem kell figyelembe venni a befektetőnek a társult vállalkozás nyereségében vagy veszteségében való részesedésének a meghatározásánál.

(b) a befektetőnek a társult vállalkozás azonosítható eszközei, kötelezettségei, vagy függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a befektetés bekerülési értékét meghaladó többlete nem lehet benne a befektetés könyv szerinti értékében, hanem azt bevételként veszik figyelembe a befektetőnek a társult vállalkozás nettó nyereségében vagy veszteségében való részesedésének meghatározásakor, abban az időszakban, amikor a befektetés megszerzésre került.

A társult vállalkozás nettó nyereségéből vagy veszteségéből a megszerzést követően a befektetőre eső részt megfelelően módosítják, pl. azért, hogy elszámolják az értékcsökkenthető eszközök értékcsökkenését, a megszerzés időpontjában érvényes valós érték alapján. Hasonlóképpen, a társult vállalkozás nettó nyereségéből vagy veszteségéből a megszerzést követően a befektetőre eső részt megfelelően módosítják a társult vállalkozás által, például a goodwillre, vagy ingatlanokra, gépekre és berendezésekre, elszámolt értékvesztés miatti veszteségekkel.

33. Mivel a goodwillt a társult vállalkozásban lévő befektetés könyv szerinti értéke tartalmazza, és az nincs elkülönülten megjelenítve, azt nem kell külön megvizsgálni értékvesztés szempontjából az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardban a goodwill értékvesztési vizsgálatára meghatározott előírások szerint. Ehelyett a befektetés teljes könyv szerinti értékét kell alávetni az IAS 36 szerinti értékvesztési vizsgálatnak, összehasonlítva a megtérülő értéket (ami a használati érték és az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték közül a magasabb) annak könyv szerinti értékével, minden olyan esetben, amikor az IAS 39 előírásainak alkalmazása azt jelzi, hogy a befektetés értékvesztett lehet. A befektetés használati értékének meghatározásához az egység az alábbiakat veszi figyelembe:

(a) a társult vállalkozás által várhatóan generált összes jövőbeni becsült cash flow jelenértékéből rá eső részt, beleértve a működésből származó cash flow-t, valamint a befektetés végső elidegenítéséből származó bevételt;

vagy

(b) a befektetésből várható osztalékokból és a befektetés végső elidegenítéséből várhatóan befolyó becsült jövőbeli cash flow-k jelenértékét.

Megfelelő feltételezések mellett mindkét módszer ugyanazt az eredményt adja.

C10 Az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standard az alábbiak szerint módosul:

A közös ellenőrzés 3. bekezdésben megadott definíciója az alábbiak szerint módosul:

Közös ellenőrzés az ellenőrzés szerződésben megállapított megosztása egy gazdasági tevékenység felett, és csak akkor áll fenn, amikor a tevékenységre vonatkozó stratégiai pénzügyi és működési döntések meghozatala az ellenőrzést közösen gyakorló felek (a tulajdonosok) egyhangú döntését igényli.

Az 11. bekezdés módosított szövege a következő:

11. A szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre a közös vállalat felett. Biztosítja továbbá, hogy egyetlen tag se legyen képes a tevékenységet egyoldalúan ellenőrizni.

A 43. bekezdésben az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardra történő utalás törlésre kerül. E módosítás követően, valamint az *IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard által tett módosítások után a 43. bekezdés szövege a következő:

43. Amikor egy korábban értékesítésre tartottnak minősített közös vállalkozásban lévő érdekeltség már nem felel meg e minősítés követelményeinek, azt a részarányos konszolidáció módszerének vagy a tőkemód-

▼M3

szer alkalmazásával számolják el az értékesítésre tartottá minősítésének időpontjától. Az értékesítésre tartottként történő minősítést követő időszakok pénzügyi kimutatásait ennek megfelelően módosítani kell.

C11 A (2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standardban a 4(c) bekezdés új száma 4(d). A 4(d) bekezdés új száma 4(c) és annak szövege az alábbira módosul:

(c) **egy üzleti kombinációban a függő ellenértékre szóló szerződéseket (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.**

E változást követően, valamint az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard általi módosításokat követően a 4(c)-(3) bekezdések szövege a következő:

(c) **egy üzleti kombinációban a függő ellenértékre szóló szerződéseket (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.**

(d) ***az IFRS4. Biztosítási szerződések standardban meghatározott biztosítási szerződéseket. Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, ha az IAS 39 előírja az egység számára azok elkülönült elszámolását.***

(e) ***azokat pénzügyi instrumentumokat, amelyek azért tartoznak az IFRS 4 hatálya alá, mivel azok diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. E pénzügyi instrumentumok kibocsátója mentesül a jelen standard 15-32. és AG25-AG35. bekezdéseinek e jellemzőkre való alkalmazása alól, a pénzügyi kötelezettségek és tőkeinstrumentumok megkülönböztetését illetően. Ugyanakkor azonban ezen instrumentumok a jelen standard minden egyéb rendelkezésének hatálya alá tartoznak. Továbbá, a jelen standard vonatkozik az ezen instrumentumokba beágyazott származékos termékekre is (ld. IAS 39).***

Az IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés* standard által beillesztett 4(f) bekezdés változatlan.

C12 Az IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standard 22. és 64. bekezdéseinek szövege az alábbiak szerint módosul:

22. Egy üzleti kombináció költsége részeként kibocsátott törzsrészvényeket a részvények darabszámának súlyozott átlagában az akvizíció időpontjától veszik figyelembe. Ennek oka, hogy a felvásárló a felvásárolt nettó nyereségét vagy veszteségét ezen időponttól fogva beleveszi az eredménykimutatásába.

64. ***Amennyiben…közzé kell tenni. Ezen felül az egy részvényre jutó eredmény alap és hígított értékét valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan módosítani kell a hibák és a számviteli politika változások visszamenőlegesen elszámolt hatásaival.***

C13 Az IAS 34 *Közbenső pénzügyi beszámoló* standard 16(i) és 18. bekezdéseinek szövege az alábbiak szerint módosul:

16. **…**

(i) ***a közbenső időszak alatt az egység szerkezetében bekövetkezett változás hatásait, ideértve az üzleti kombinációkat, a leányvállalatok és hosszú távú befektetések akvizícióit vagy elidegenítéseit, az átszervezéseket és a megszűnő tevékenységeket, a függő kötelezettségekben és a függő követelésekben a legutolsó éves mérleg fordulónapja óta bekövetkezett változásokat. Üzleti kombinációk esetében az egységnek közzé kell tennie az IFRS 3 Üzleti kombinációk standard 66-73. bekezdéseiben meghatározott információkat.***

…

18. Más standardok is állapítanak meg olyan közzétételeket, amelyeket a pénzügyi kimutatásokban meg kell tenni. Ebben az összefüggésben a pénzügyi kimutatások olyan teljes körű pénzügyi kimutatásokat jelentenek, amelyeket általában egy éves pénzügyi beszámoló, néhány esetben más beszámoló tartalmaz. A 16(i) bekezdésben előírtak kivételével a más standardok által megkövetelt közzétételek nem kötelezőek, ha az egység közbenső pénzügyi beszámolója csak a tömörített pénzügyi kimutatásokat és a kijelölt kiegészítő megjegyzéseket tartalmazza, nem pedig teljes körű pénzügyi kimutatásokat.

C14 Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard 5. bekezdése a következőre módosul:

5. Amennyiben a céltartalék, függő kötelezettség vagy függő követelés egy bizonyos típusával egy másik standard foglalkozik, úgy az egységnek a jelen standard helyett azt a standardot kell alkalmaznia. Például az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard foglalkozik az üzleti kombináció során átvállalt függő kötelezettségek felvásárló általi kezelésével. Hasonlóképpen, a céltartalékok bizonyos típusait a következőkre vonatkozó standardok is taglalják:

▼M3

…

C15 A (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard 2(f) és (h) bekezdései törlésre kerülnek az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard által. A 2(g) bekezdés új száma 2 (f), és annak módosított szövege a következő: A következő új 2(g) bekezdés kerül be. E változást követően, valamint az IFRS 4 általi módosításokat követően, a 2 (d)-(g) bekezdések szövege a következő:

(d) ***az egység által kibocsátott pénzügyi instrumentumok, amelyek megfelelnek az IAS 32 tőkeinstrumentum definíciójának (beleértve az opciókat és warrantokat is). Ugyanakkor az ilyen tőkeinstrumentumok birtokosának alkalmaznia kell a jelen standardot, kivéve, ha azok megfelelnek az (a) albekezdésben meghatározott kivételnek.***

(e) ***az IFRS 4 Biztosítási szerződések standard által meghatározott biztosítási szerződésből, vagy más olyan szerződésből fakadó jogok és kötelmek, amelyek azért tartoznak az IFRS 4 hatálya alá, mert diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. Ugyanakkor, a jelen standard vonatkozik az ilyen szerződésekbe beágyazott származékos termékre, amennyiben a származékos termék önmagában nem olyan szerződés, amely az IFRS 4 hatálya alá tartozik (ld. 10-13. bekezdések, valamint A Függelék AG23-AG33. bekezdések). Ezen túlmenően, amennyiben a biztosítási szerződés egy olyan pénzügyi garanciaszerződés, amely a jelen standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy másik félnek történő átadásakor lett megkötve, vagy fenntartva, a kibocsátónak az adott szerződésre a jelen standardot kell alkalmaznia (ld. 3. bekezdés, valamint A Függelék AG4A bekezdés).***

(f) ***egy üzleti kombinációban a függő ellenértékre szóló szerződések (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra.***

(g) ***egy üzleti kombinációban a felvásárló és az eladó között a felvásárolt egy jövőbeni időpontban történő megvásárlására vagy eladására kötött szerződés.***

A 2(i) és 2(j) bekezdések számozása 2(h) és (i)-re módosul. Az IFRS 2 *Részvény alapú kifizetés* standard egy új 2(i) bekezdést illeszt be.

C16 [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

C17 [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

C18 A SIC-32 *Immateriális javak – weboldal költségei* értelmezés az alábbiak szerint módosul.

A 8. és -10. bekezdések módosított szövege a következő:

8. A fejlesztés eredményeként létrejött weboldal akkor, és csak akkor mutatható ki immateriális eszközként, ha az IAS 38 21. bekezdésében a megjelenítésre és kezdeti értékelésre meghatározott általános feltételek teljesítésén túl az egység az IAS 38 57. bekezdésében foglalt feltételeket is teljesíti. Különösen az egység akkor képes megfelelni annak a feltételnek, hogy bemutassa, hogy weboldala hogyan fog valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat termelni az IAS 38 57(d) bekezdése szerint, amikor pl. a weboldal képes bevételt generálni, beleértve a megrendelések leadása általi közvetlen bevétel lehetőségét. Az egység nem tudja bizonyítani, hogy hogyan fog egy kizárólag vagy elsődlegesen a saját termékei vagy szolgáltatásai promóciós és reklámozási céljaira kifejlesztett weboldal valószínűsíthető jövőbeni gazdasági hasznokat generálni, következésképpen, az ilyen weboldal kifejlesztésének valamennyi ráfordítását azok felmerülése időpontjában költségként kell elszámolnia.

9. Az egység saját weboldalának kifejlesztésével és működtetésével kapcsolatos belső ráfordításokat az IAS 38-nak megfelelően kell elszámolni. Azon egyes tevékenységek jellegét, amelyekre az egyes ráfordítások felmerültek (pl. alkalmazottak képzése, és a weboldal fenntartása), valamint a weboldal fejlesztési vagy fejlesztés utáni szakaszát egyaránt értékelni kell a megfelelő számviteli eljárás meghatározásához (további útmutatás a jelen Értelmezés Függelékében). Például:

(a) a Tervezési szakasz jellegében hasonlít az IAS 38 54-56. bekezdéseiben leírt kutatási szakaszhoz. Az e szakaszban felmerült ráfordításokat azok felmerülése időpontjában költségként kell elszámolni.

(b) az Alkalmazási és infrastruktúra-fejlesztési, a Grafikai tervezési, valamint a Tartalomfejlesztési szakaszok, feltéve, hogy a tartalmat az egység saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozásától és promóciójától eltérő célra alakították ki, jellegükben hasonlítanak az IAS 38 57-64. bekezdésében leírt fejlesztési szakaszokhoz. Az e szakaszokban felmerült ráfordításokat a weboldalnak a jelen Értelmezés 8. bekezdése alapján immateriális eszközként kimutatott bekerülési értékében kell figyelembe venni, amikor az adott ráfordí-

▼M3

tást közvetlenül hozzárendelhető, és szükséges a weboldal létrehozásához, legyártásához, vagy elkészítéséhez annak érdekében, hogy az képes legyen a vezetés által meghatározott módon működni. Például a konkrétan egy weboldal részére való tartalom megvásárlásával vagy létrehozásával kapcsolatos ráfordítást (kivéve az egység saját termékeit és szolgáltatásait reklámozó és promótáló tartalmat), vagy a tartalom felhasználásnak elősegítésével kapcsolatos ráfordítást (pl. másolást lehetővé tevő engedély megszerzése) egy weboldalon, a fejlesztés költségében kell figyelembe venni, amikor ez a feltétel teljesül. Ugyanakkor azonban az IAS 38 71. bekezdése alapján, egy immateriális eszközre vonatkozó olyan ráfordítás, amely a korábbi pénzügyi kimutatásokban költségként került megjelenítésre, nem számolható el az immateriális eszköz bekerülési költsége részeként egy későbbi időpontban (pl. ha egy szerzői jog bekerülési értéke teljes mértékben amortizálásra került, és a tartalom később megjelenik a weboldalon).

(c) a tartalomfejlesztési szakaszban felmerült ráfordításokat, amennyiben a tartalom az egység saját termékei és szolgáltatási reklámozási és promóciós céljaira került kifejlesztésre (pl. a termékek digitális fotói), azok felmerülése időpontjában költségként kell elszámolni az IAS 38 69(c) bekezdése alapján. Például, az egység saját termékeiről készült digitális fotók elkészítésére, és azok megjelenítésének javítására vonatkozó szakértői szolgáltatások ráfordításainak az elszámolásakor, a ráfordításokat költségként kell elszámolni, mivel a szakmai szolgáltatásokat a folyamat során nyújtották, és nem akkor, amikor a digitális fotók megjelentek a weboldalon.

(d) a működési szakasz akkor kezdődik, amikor a weboldal fejlesztése befejeződött. Az e szakaszban felmerült ráfordítást költségként kell elszámolni annak felmerülése időpontjában, kivéve, ha az megfelel az IAS 38 19. bekezdésében meghatározott megjelenítési kritériumnak.

10. A jelen értelmezés 8. bekezdése alapján immateriális eszközként kimutatott weboldalt a nyilvántartásba vétel után az IAS 38 72-87. bekezdései alapján kell értékelni. A weboldal hasznos élettartamára vonatkozó legjobb becslésnek rövidnek kell lennie.

A Hatálybalépés napja bekezdés szövege az alábbiak szerint változik:

Hatálybalépés napja: A jelen értelmezés 2002. március 25-én lép hatályba. A jelen értelmezés átvételének hatásait az 1998-ban kibocsátott IAS 38 átmeneti rendelkezései alapján kell elszámolni. Emiatt azokban az esetekben, amikor egy weboldal nem felel meg az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, de korábban eszközként volt kimutatva, az eszközt ki kell vezetni a jelen értelmezés hatálybalépésének napján. Amikor egy weboldal már létezik és a kifejlesztésének ráfordítása megfelel az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, de korábban eszközként nem volt kimutatva, az immateriális eszközt a jelen értelmezés hatálybalépésének napján nem lehet kimutatni. Amikor egy weboldal már létezik, és kifejlesztésének ráfordítása megfelel az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, valamint azt korábban eszközként kimutatták és azt kezdetben bekerülési értéken értékelték, a kezdetben megjelenített összeg megfelelően meghatározottnak tekintendő.

▼M3

IFRS4 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Biztosítási szerződések

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–12
Beágyazott származékos termékek	7–9
A letéti komponens leválasztása	10–12
Megjelenítés és értékelés	13–35
Átmeneti felmentés bizonyos egyéb IFRS-ek alól	13–20
Kötelezettség elégségességi teszt	15–19
A viszontbiztosítási eszközök értékvesztése	20
A számviteli politika változása	21–30

▼M3

A jelenlegi piaci kamatlábak	24
A jelenlegi gyakorlat folytatása	25
Óvatosság	26
Jövőbeni befektetési nyereségráták	27–29
Árnyék elszámolás	30
Az üzleti kombináció vagy állomány átruházás során megszerzett biztosítási szerződések	31–33
A diszkrecionális részesedési jellemző	34–35
Diszkrecionális részesedési jellemzők a biztosítási szerződésekben	34
Diszkrecionális részesedési jellemzők a pénzügyi instrumentumoknál	35
Közzététel	36–39
A megjelenített összegek magyarázata	36–37
A cash flow-k összege, ütemezése és bizonytalansága	38–39
Hatálybalépés napja és áttérés	40–45
Közzététel	42–44
A pénzügyi eszközök újra-megjelölése	45

CÉL

1. A jelen IFRS célja a biztosítási szerződésekre vonatkozó pénzügyi beszámolás meghatározása az e szerződéseket kibocsátó egységek számára (akit a jelen IFRS biztosítóként határoz meg) mindaddig, amíg a Testület a biztosítási szerződésekre vonatkozó projekt második szakaszát be nem fejezi. Különösen a jelen IFRS előírja:

   (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 származóként 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. Az egységnek a jelen IFRS-t kell alkalmaznia:

   (a) az általa kibocsátott biztosítási szerződésekre (beleértve a viszontbiztosítási szerződéseket is) és az általa birtokolt viszontbiztosítási szerződésekre.

▼M12

   (b) az általa kibocsátott pénzügyi instrumentumok, amelyek *diszkrecionális részesedési jellemzővel* rendelkeznek (lásd a 35. bekezdést). Az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standard írja elő a pénzügyi instrumentumokra vonatkozó közzétételi kötelezettségeket, melybe az ilyen jellemzőkkel rendelkező pénzügyi instrumentumok is beletartoznak.

▼M3

3. A jelen IFRS nem vonatkozik a biztosítók egyéb elszámolásaira, mint pl. a biztosítók birtokában lévő pénzügyi eszközök, vagy a biztosítók által kibocsátott pénzügyi kötelezettségek elszámolására (ld. IAS 32 és IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés*), kivéve a 45. bekezdésben foglalt átmeneti rendelkezéseket.

4. Az egységnek nem kell alkalmaznia a jelen IFRS-t:

   (a) a gyártó, kereskedő vagy kiskereskedő által közvetlenül kibocsátott termék garanciákra (ld. IAS 18 *Bevételek* és IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*).

   (b) a munkáltatók munkavállalói juttatási programba tartozó eszközeire és kötelezettségeire (ld. IAS 19 *Munkavállalói juttatások* és IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés*), valamint a meghatározott nyugdíjazási juttatási programok nyugdíjazási juttatási kötelmeire (ld. IAS 26 *Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása*).

   (c) az olyan szerződésen alapuló jogokra és kötelezettségekre, amelyek egy nem pénzügyi tétel jövőbeni használatától vagy használati jogától függőek (pl. egyes használati díjak, jogdíjak, feltételes lízing díjak és

▼**M3**

hasonló tételek), valamint a lízingbevevő pénzügyi lízingbe beágyazott maradvány érték garanciájára (ld. IAS 17 *Lízingek,* IAS 18 *Bevételek*, és IAS 38 *Immateriális javak*).

▼**M12**

(d) a pénzügyi garancia szerződésekre, kivéve ha a kibocsátó korábban kifejezetten kijelentette, hogy ezeket a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti és azokra a biztosítási szerződésekre vonatkozó elszámolást alkalmazta, ekkor ugyanis a kibocsátó választhat, hogy vagy az IAS 39-et és az IAS 32-t, vagy ezt a standardot alkalmazza az ilyen pénzügyi garancia szerződésekre. A kibocsátó minden egyes szerződés esetében külön választhat, de ezt a választást egyetlen szerződésnél sem lehet megmásítani.

▼**M3**

(e) egy üzleti kombinációban a fizetendő vagy járó függő ellenértékre (ld. 3. IFRS *Üzleti összefonódások*).

(f) az egység birtokában lévő *közvetlen biztosítási szerződésekre* (azaz olyan közvetlen biztosítási szerződések, melyekben az egység a *kötvénytulajdonos*). Ugyanakkor a *viszontbiztosításba adó* a jelen IFRS-t köteles alkalmazni a birtokában lévő viszontbiztosítási szerződésekre.

5. A könnyebb hivatkozás kedvéért, a jelen IFRS a biztosítási szerződést kibocsátó bármely egységet biztosítónak nevezi, függetlenül attól, hogy az adott egységet jogi vagy szabályozói célokra biztosítónak kell-e tekinteni.

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 értendő.

Beágyazott származékos termékek

7. Az IAS 39 előírásai alapján az egységnek egyes beágyazott származékos termékeket az alapszerződéstől el kell különítenie, azokat *valós értéken* kell értékelnie, és a valós értékükben bekövetkezett változásokat a nyereségben vagy veszteségben kell figyelembe vennie. Az IAS 39 alkalmazandó a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre is, kivéve, ha a beágyazott származékos termék maga a biztosítási szerződés.

8. Az IAS 39 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 összegre és kamatlábból összetevődő összegre) szól, még akkor sem, ha a visszavásárlási összeg eltér az alap *biztosítási kötelezettség* könyv szerinti értékétől. Ugyanakkor az IAS 39 előírása alkalmazandó a biztosítási szerződésbe beágyazott eladási (put) vagy készpénzes visszavásárlási opciókra, amennyiben a visszavásárlási érték egy pénzügyi változó (mint pl. részvény ár, vagy árutőzsdei ár vagy index), vagy egy, a szerződő felekre nem jellemző nem pénzügyi változó változásai alapján változik. Ezen felül az előírás akkor is alkalmazandó, 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).

9. A 8. bekezdés egyformán alkalmazandó a diszkrecionális részesedési jellemzővel bíró pénzügyi instrumentumra vonatkozó visszavásárlási opciókra.

A letéti komponens leválasztása

10. Egyes biztosítási szerződések biztosítási és *letéti komponenst* is tartalmaznak. 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 letéti komponens (beleértve a beágyazott visszavásárlási opciókat is) értékét képes elkülönülten (azaz a biztosítási komponens figyelembe vétele nélkül) meghatározni.

(ii) a biztosító számviteli politikája egyébként nem írja elő a letéti komponensből származó kötelmek és jogok teljes körű megjelenítését.

(b) a leválasztás megengedett, de nem kötelező, ha a biztosító képes a letéti komponens értékének az (a)(i) pont szerinti elkülönült meghatározására, ugyanakkor számviteli politikája alapján valamennyi, a letéti komponensből eredő kötelmet és jogot meg kell jelenítenie, függetlenül attól, hogy ezen jogok és kötelmek értékelésére milyen alapot alkalmaz.

▼M3

(c) a leválasztás tilos, amikor a biztosító a letéti 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 letéti komponensből származó valamennyi kötelem és jog 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 a letéti 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.

12. Egy szerződés részekre bontásához a biztosító köteles:

(a) a jelen IFRS-t alkalmazni a biztosítási komponensre.

(b) az IAS 39-et alkalmazni a letéti komponensre.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

Átmeneti felmentés bizonyos egyéb IFRS-ek alól

13. Az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard 10-12. bekezdései meghatározzák azon kritériumokat, amelyeket az egységnek a számviteli politika meghatározásához fel kell használnia, amennyiben egy adott tételre konkrétan egyik 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. bekezdések leírják);

valamint

(b) az általa birtokolt viszontbiztosítási szerződések vonatkozásában.

14. Ugyanakkor a jelen IFRS nem menti fel a biztosítót az IAS 8 10-12. bekezdéseiben meghatározott kritériumok egyes hatásai alól. Konkrétan a biztosító:

(a) a jövőbeni lehetséges kárigényekre képzett céltartalékokat nem mutathatja ki kötelezettségként, amennyiben e kárigények olyan biztosítási szerződésekből keletkeztek, amelyek a beszámolás időpontjában nem léteztek (mint pl. a katasztrófa-tartalékok és káringadozási tartalékok).

(b) köteles a 15-19. bekezdésekben meghatározott *kötelezettség elégségességi tesztet* elvégezni.

(c) kizárólag akkor vezethet ki a mérlegéből egy biztosítási kötelezettséget (vagy a biztosítási kötelezettség egy részét), amikor az megszűnt – vagyis amikor a szerződésben meghatározott kötelemnek eleget tettek, azt elengedték vagy az lejárt.

(d) nem számíthatja be:

(i) a *viszontbiztosítási eszközöket* a kapcsolódó kötelezettségekkel szemben;

vagy

(ii) a viszontbiztosítási szerződésekből származó bevételeket vagy ráfordításokat a kapcsolódó biztosítási szerződésekből származó ráfordításokkal vagy bevételekkel szemben.

(e) köteles megvizsgálni, hogy viszontbiztosítási eszközei nem értékvesztettek-e (ld. 20. bekezdés).

Kötelezettség elégségességi 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. bekezdések leírják) nem elegendő a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések fényében, a teljes hiányt el kell számolni a nyereségben vagy veszteségben.**

16. Amennyiben a biztosító olyan kötelezettség elégségességi tesztet alkalmaz, ami megfelel egyes meghatározott minimum feltételeknek, a jelen IFRS nem ír elő további kötelezettséget. A minimum előírások a következők:

▼M3

(a) A teszt figyelembe vesz valamennyi szerződéses cash flow, valamint a kapcsolódó cash flow-k, mint pl. a kárigények kezelési költségei, 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 a nyereségben vagy veszteségben számolják el.

17. Amennyiben a biztosító számviteli politikája nem ír elő olyan kötelezettség elégségességi tesztet, amely megfelel a 16. bekezdésben leírt minimum követelményeknek, a biztosítónak:

(a) meg kell határoznia a releváns biztosítási kötelmek könyv szerinti értékét (*), 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 (ld. 31. és 32. bekezdések). Ugyanakkor a kapcsolódó viszontbiztosítási eszközöket nem veszik figyelembe, mivel a biztosító azokat elkülönülten számolja el (ld. 20. bekezdés).

(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 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard hatálya alá tartoznának. Amennyiben az alacsonyabb, a biztosítónak a teljes különbözetet a nyereségben vagy veszteségben 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 kötelezettség elégségességi tesztje megfelel a 16. bekezdésben meghatározott minimum követelményeknek, a vizsgálatot az adott vizsgálatban megadott összevont szinten alkalmazzák. Amennyiben a kötelezettség elégségességi tesztje nem felel meg ezen minimum követelményeknek, a 17. bekezdésben meghatározott összehasonlítást kell 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 (ld. 27-29. bekezdések), ha a 17(a) pontban meghatározott érték szintén tükrözi e nyereségrátákat.

A viszontbiztosítási eszközök értékvesztése

20. Amennyiben a viszontbiztosításba adó viszontbiztosítási eszközei értékvesztést szenvedtek, a viszontbiztosításba adónak azok könyv szerinti értékét ennek megfelelően csökkenteni kell, és az értékvesztés miatti veszteséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolnia. Egy viszontbiztosítási eszköz akkor és csak akkor értékvesztett, amikor:

(a) objektív bizonyíték létezik arra vonatkozóan, hogy valamely esemény miatt, amely a viszontbiztosítási eszköz nyilvántartásba vétele után következett be, előfordulhat, hogy az 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.

A számviteli politika változása

21. A 22-30. bekezdések egyaránt vonatkoznak azon biztosítók általi változtatásokra, akik már alkalmazzák az IFRS-eket, és azokra, akik az IFRS-eket először alkalmazzák.

22. **A biztosító kizárólag akkor és csak akkor változtathatja meg a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáját, ha a változás a pénzügyi kimutatásokat relevánsabbá teszi a felhasználók gazdasági döntésho zatali igényei szempontjából és nem teszi azokat kevésbé megbízhatóvá, vagy ha azokat megbízhatóbbá teszi és nem teszi kevésbé relevánssá ezen igények szempontjából A biztosító a relevanciát és megbízhatóságot az IAS 8-ban foglalt kritériumok alkalmazásával köteles megítélni.**

(*) 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 kötelezettség elégségességi tesztet, ami megfelelne a 16. bekezdésben leírt minimum követelményeknek.

▼M3

23. A biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politika megváltoztatásának alátámasztására a biztosítónak be kell mutatni, hogy a változás 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) a jelenlegi kamatlábak (24. bekezdés);

(b) a jelenlegi gyakorlat folytatása (25. bekezdés);

(c) óvatosság (26. bekezdés);

(d) a jövőbeli befektetési nyereségráták (27-29. bekezdések);

és

(e) az 'árnyék elszámolás' (30. bekezdés).

A jelenlegi piaci kamatlábak

24. A biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy számviteli politikáját megváltoztassa annak érdekében, hogy a megjelölt biztosítási kötelezettségek (*) értékét újra meghatározhassa a jelenlegi kamatlábak tükrözésére, valamint hogy az e kötelezettségekben bekövetkező változásokat a nyereségben vagy veszteségben 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 e választására megjelöl, 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.

A jelenlegi gyakorlat folytatása

25. A biztosítónak lehetősége van a következő eljárásokat folytatni, ugyanakkor egyikük bevezetése sem tesz eleget a 22. bekezdés feltételeinek:

(a) a biztosítási kötelmek diszkontálás nélküli értékelése.

(b) a szerződésen alapuló, jövőbeni befektetési kezelési díjakra vonatkozó jogok olyan értéken történő kimutatása, amely meghaladja valós értéküket, ami más piaci résztvevők által hasonló szolgáltatásokért felszámolt jelenlegi díjakkal való összehasonlításból következik. Valószínű, hogy ezen szerződésen alapuló jogok valós értéke kezdetben megegyezik az azokra vonatkozóan kifizetett megszerzési költségekkel, kivéve, ha a jövőbeni befektetés kezelési 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 nagymértékű óvatosságot eltűnjön. Ugyanakkor amennyiben a biztosító a biztosítási szerződések értékét már jelenleg is elegendő óvatosság mellett állapítja meg, nem kell 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 az a megcáfolható feltételezés, hogy a biztosító pénzügyi kimutatásai kevésbé relevánssá és megbízhatóvá válnak, ha a biztosító olyan számviteli politikát vezet be, ami 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, ami tükrözi e nyereségrátákat:

(*) 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.

▼M3

(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 előrejelzett megtérülés eltérő diszkontlábon való diszkontálása, és az eredmény figyelembevétele a kötelezettség értékének meghatározásánál.

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 megbízhatóság csökkenést. Például tételezzük fel, hogy egy biztosító biztosítási szerződésekre jelenleg alkalmazott számviteli politikája túlzottan óvatos kezdeti feltételezéseket, és olyan diszkontkamatlábat 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 befektető-orientált számviteli elszámolási módszerre, ami magában foglalja:

(a) a jelenlegi becsléseket és feltételezéseket;

(b) ésszerű (de nem túlzott mértékben óvatos) korrekciót a kockázat és bizonytalanság kifejezésére;

(c) olyan értékmeghatározásokat, amelyek a beágyazott opciók és garanciák belső értékét és időértékét egyaránt tükrözik;

valamint

(d) a jelenlegi piaci diszkontkamatlábat, 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 meghatározhatja a kötelezettség értékelését. Az utóbbi esetben, mivel egy eszközalapú diszkontkamatláb bevezetésének jelentősebb hatása van, nagyon valószínűtlen, hogy a biztosító képes lenne megcáfolni a 27. bekezdésben bemutatott feltételezést.

„Árnyék elszámolás”

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. bekezdések bemutatják. 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 az érték meghatározásra, mint a már realizált nyereség vagy veszteség. A biztosítási kötelezettség (vagy halasztott szerzési költség vagy immateriális javak) kapcsolódó módosítását akkor és csak akkor kell a saját tőkében elszámolni, ha a nem realizált nyereség és veszteség is közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra. E gyakorlatot néha „árnyék elszámolás”-nak nevezik.

Az üzleti kombináció vagy állomány átruházás során megszerzett biztosítási szerződések

31. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* 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, melynek értéke a biztosítónak az általa kibocsátott biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikája alapján kerül meghatározásra;

valamint

▼M3

(b) egy immateriális eszközre, amely (i) a szerződésen alapuló megszerzett biztosítási jogok és átvállalt biztosítási kötelmek valós értékének, valamint (ii) az (a) pontban meghatározott összegnek a különbözete. 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. bekezdésekben leírt immateriális javak nem tartoznak az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* és az IAS 38 *Immateriális javak* 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

34. Egyes biztosítási szerződések diszkrecionális részesedési jellemzőt és *garantált elemet* tartalmaznak. Az ilyen szerződés kibocsátója:

(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 külön besorolni, akár kötelezettségként, akár a saját tőke egy külön összetevőjeként. 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 saját tőke komponensre, és konzisztens számviteli politikát kell alkalmaznia erre a szétbontásra. A kibocsátó nem sorolhatja be e jellemzőt olyan köztes kategóriaként, ami nem kötelezettség, és nem is saját tőke.

(c) elszámolhatja bevételként az összes kapott biztosítási díjat anélkül, hogy leválasztaná abból a saját tőke komponensre vonatkozó részt. Az ennek eredményeként a garantált elemben, valamint a kötelezettségként besorolt diszkrecionális részesedési jellemző részében bekövetkező változások a nyereségben vagy veszteségben kerülnek elszámolásra. Amennyiben a diszkrecionális részesedési jellemző egy része vagy egésze a saját tőkébe kerül besorolásra, lehetséges, hogy a nyereség vagy veszteség egy része e jellemzőnek tulajdonítható (ugyanolyan módon, mint ahogy lehetséges, hogy egy rész kisebbségi részesedéseknek tulajdonítható). A kibocsátó a diszkrecionális részesedési jellemző saját tőke komponensére eső nyereség vagy veszteség részt a nyereség vagy veszteség felosztásaként számolja el, nem pedig ráfordításként vagy bevételként (ld. IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása*).

(d) amennyiben szerződés az IAS 39 hatálya alá tartozó beágyazott származékos terméket is tartalmaz, köteles az IAS 39-et alkalmazni ezen beágyazott származékos termékre.

(e) köteles, a 14-20. valamint a 34(a)-(d) bekezdésekben 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. bekezdésekben leírtaknak.

Diszkrecionális részesedési jellemzők a pénzügyi instrumentumoknál

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. bekezdésekben meghatározott kötelezettség elégségességi tesztet a teljes szerződésre nézve (azaz mind a garantált elemre, mind pedig a diszkrecionális részesedési jellemzőre). A kibocsátónak nem kell meghatároznia azt az összeget, ami akkor keletkezett volna, ha az IAS 39 kerül alkalmazásra a garantált elemre vonatkozóan.

▼M3

(b) amennyiben a kibocsátó a jellemző egy részét vagy egészét a saját tőke külön komponenseként sorolja be, a teljes szerződésre vonatkozóan elszámolt kötelezettség nem lehet alacsonyabb azon összegnél, ami akkor keletkezett volna, ha a garantált elemre az IAS 39-et 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, ami akkor keletkezett volna, ha az IAS 39 kerül alkalmazásra 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.

(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.

▼M12

(d) noha ezek a szerződések pénzügyi instrumentumok, a diszkrecionális részesedési jellemzővel rendelkező szerződésekre az IFRS 7 19. bekezdésének (b) pontját alkalmazó kibocsátónak közzé kell tennie a nyereségben vagy veszteségben elszámolt összes kamatráfordítást, de ezeket a kamatráfordításokat nem köteles az effektív kamatláb módszer használatával kiszámítani.

▼M3

KÖZZÉTÉTEL

A megjelenített összegek magyarázata

36. **A biztosítónak a pénzügyi kimutatásaiban szereplő, biztosítási szerződésekből szár mazó összegek azonosítására és magyarázatára vonatkozó információkat kell közzétennie.**

37. A 36. bekezdésnek való megfelelés biztosítására, 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 cash flow kimutatását, a cash flow-kat). Ezen túlmenően amennyiben a biztosító direkt biztosító, az alábbiakat is közzé kell tennie:

(i) a nyereségben vagy veszteségben elszámolt, a viszontbiztosítás megvásárlása miatt keletkezett nyereséget vagy veszteséget;

valamint

(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.

(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 jelentős hatással volt a pénzügyi kimutatásokra.

(e) a biztosítási kötelezettségekben, a viszontbiztosítási eszközökben, és ha van, a kapcsolódó halasztott szerzési költségekben felmerült változások levezetését.

▼M12

A biztosítási szerződésekből eredő kockázatok jellege és mértéke

38. **A biztosítónak közzé kell tennie azokat az információkat, amelyek képessé teszik a pénzügyi kimutatásai felhasználóit a biztosítási szerződésekből eredő kockázatok jellegének és mértékének értékelésére.**

39. A 38. bekezdésnek való megfelelés biztosítására, a biztosítónak közzé kell tennie:

(a) a biztosítási szerződésekből eredő kockázatok kezelésének céljait, politikáit és eljárásait, valamint az e kockázatok kezelésére használt módszereket;

▼M12

(b) [Törölve]

(c) információt a *biztosítási kockázat*ról (a viszontbiztosítás általi kockázat csökkentés előtt és után), beleértve az alábbiakra vonatkozó információkat:

(i) a biztosítási kockázattal szembeni érzékenység (lásd a 39A bekezdést).

(ii) a biztosítási kockázat koncentrálódásai, ideértve annak ismertetését, a menedzsment hogyan határozza meg a koncentrálódásokat, valamint azon közös jellemzők (például a biztosított esemény típusa, a földrajzi térség, vagy a pénznem) ismertetését is, amelyek azonosítják az egyes koncentrálódásokat.

(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 jelentős kárigény bekövetkezett, amelyre vonatkozóan még mindig bizonytalanság áll fenn a kárkifizetések összegét és ütemezését illetően, de maximum tíz évre visszamenőleg. 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.

(d) a hitelkockázatra, likviditási kockázatra és piaci kockázatra vonatkozó információkat, amelyeket az IFRS 7 31–42. bekezdései írnának elő, ha a biztosítási szerződések az IFRS 7 hatókörébe tartoznának. Azonban:

(i) a biztosítónak nem kell az IFRS 7 39. bekezdésének (a) pontjában előírt lejárati elemzést közzétennie, ha ehelyett a megjelenített biztosítási kötelezettségekből származó nettó pénzkiáramlások becsült időpontjára vonatkozóan tesz közzé információkat. Ez történhet a mérlegben megjelenített összegek elemzése formájában, a becsült időpontok szerinti bontásnak megfelelően.

(ii) ha a biztosító egy másik módszert – például beágyazott érték elemzést – alkalmaz a piaci feltételekkel szembeni érzékenység kezelésére, akkor ezt az érzékenységi vizsgálatot használhatja az IFRS 7 40. bekezdése (a) pontja követelményének teljesítésére. A biztosítónak ilyenkor az IFRS 7 41. bekezdésében előírt közzétételeket is meg kell tennie.

(e) információt az alap biztosítási szerződésbe beágyazott származékos termékek kamatláb kockázatnak vagy 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. bekezdés (b) pontja (i) alpontja követelményeinek teljesítésére a biztosítónak közzé kell tennie az (a) vagy (b) pontban foglaltakat, az alábbiak szerint:

(a) egy érzékenységi vizsgálatot arról, hogyan változott volna a nyereség vagy veszteség és a saját tőke, ha a beszámolási fordulónapon ésszerűen lehetséges változások álltak volna be a releváns kockázati változóban; az érzékenységi vizsgálat során alkalmazott módszereket és feltételezéseket; valamint az alkalmazott módszerek és feltételezések változásait az előző időszakhoz képest. Ha a biztosító azonban egy másik módszert – például beágyazott érték 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) az érzékenységre vonatkozó kvalitatív információkat, valamint a biztosítási szerződések azon feltételeit, amelyek jelentős befolyással vannak a biztosító jövőbeni cash flow-inak összegére, időpontjára és bizonytalanságára.

▼M3

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

40. A 41-45. bekezdésben foglalt átmeneti rendelkezések egyaránt vonatkoznak azon egységekre, amelyek már alkalmazzák az IFRS-eket, amikor először alkalmazzák a jelen IFRS-t, és azokra az egységekre is, amelyek először alkalmazzák az IFRS-eket (egy első alkalmazó).

41. Az egységnek a jelen IFRS-t a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen IFRS-t, ezt a tényt közzé kell tennie.

▼**M12**

41A. ***A pénzügyi garancia szerződések (az IAS 39 és az IFRS 4 módosításai), amelyet 2005 augusztusában bocsátottak ki, módosította a 4. bekezdés (d) pontját, a B18 bekezdés (g) pontját és a B19 bekezdés (f) pontját. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység ezeket a változásokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie, és ezzel egy időben az IAS 39 és az IAS 32 kapcsolódó módosításait is alkalmaznia kell.***

▼**M3**

Közzététel

42. Az 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 vonatkozóan összehasonlító adatokra, az egységnek ezt a tényt közzé kell tennie. A kötelezettség elégségességi teszt (15-19. bekezdések) alkalmazása az ilyen összehasonlító információkra egyes esetekben kivitelezhetetlen lehet, ugyanakkor nagyon valószínűtlen, hogy a 10-35. bekezdések egyéb előírásainak alkalmazása az ilyen összehasonlító információkra kivitelezhetetlen. A „kivitelezhetetlen” kifejezés jelentését az IAS 8 határozza meg.

44. A 39(c)(iii) bekezdés alkalmazásakor az egységnek nem kell információkat közzétennie azon kárigények alakulásáról, amelyek a jelen IFRS alkalmazása első évének a végéhez képest öt évnél 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 az egység a jelen IFRS-szel összhangban álló, teljes körű összehasonlító adatokat mutat be, az egységnek közzé kell tennie ezt a tényt.

A pénzügyi eszközök újra-megjelölése

45. Amikor a biztosító megváltoztatja a biztosítási kötelmekre vonatkozó számviteli politikáját, megengedett, de nem előírás, hogy pénzügyi eszközei egy részét vagy egészét „nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek” sorolja át. Ez az átsorolás akkor megengedett, ha a biztosító akkor változtatja meg számviteli politikáját, amikor először alkalmazza a jelen IFRS-t, és ezt követően hajt végre egy a 22. bekezdés alapján megengedett számviteli politika változtatást. Az átsorolás számviteli politika változásnak minősül, melyre az IAS 8 alkalmazandó.

▼M3

A FÜGGELÉK

Meghatározott kifejezések

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

Viszontbiztosításba adó	A viszontbiztosítási szerződésben szereplő kötvénytulajdonos.
Letéti komponens	Egy olyan szerződéses komponens, amely nem kerül az IAS 39 alapján származékos termékként elszámolásra, de az IAS 39 hatálya alá tartozna, ha külön instrumentum lenne.
Közvetlen biztosítási szerződés	Olyan biztosítási szerződés, ami nem viszontbiztosítási szerződés.
Diszkrecionális részesedési jellemző	A garantált szolgáltatások kiegészítéseként, szerződésen alapuló jog további hasznok megszerzésére: (a)amelyek valószínűleg jelentős részét alkotják a teljes szerződéses szolgáltatásnak;(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 eszköz állományán realizált és/vagy nem realizált befektetési megtérülésén;vagy(iii)a szerződést kibocsátó társaság, alap, vagy más egység nyereségén vagy veszteségén.
Valós érték	Az az összeg, amelyért jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszköz elcserélhető, vagy egy kötelezettség kiegyenlíthető.
Pénzügyi kockázat	Annak kockázata, hogy a jövőben változás következik be valamely meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, árfolyam, árindex vagy kamatlábindex, hitel besorolás vagy hitelindex, vagy egyéb változó egyikében, vagy egynél többen, egy nem pénzügyi változó esetében feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő felekre.
Garantált szolgáltatások	Kifizetések vagy más szolgáltatások, amelyre egy konkrét kötvénytulajdonosnak vagy befektetőnek feltétel nélküli joga van, ami nem függ a kibocsátó szerződésen alapuló rendelkezési jogától.
Garantált elem	Kötelem egy olyan szerződésben szereplő garantált juttatások megfizetésére, amely diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaz.
Biztosítási eszköz	A biztosító valamely biztosítási szerződésből keletkező nettó, szerződésen alapuló 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 útmutatást a jelen meghatározáshoz ld. a B Függelékben)
Biztosítási kötelezettség	A biztosító valamely biztosítási szerződésből keletkező nettó, szerződésen alapuló 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.

▼M3

Kötelezettség elégségességi 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, szerződésen alapuló 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 kötelezettsége 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.
Pénzügyi garancia szerződés	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.

▼M3

B FÜGGELÉK

A biztosítási szerződés fogalma

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

B1 A jelen függelék iránymutatást ad az A Függelékben foglalt biztosítási szerződés fogalmi meghatározására vonatkozóan. A meghatározás a következő kérdéseket tekinti át:

(a) a „bizonytalan jövőbeli esemény” kifejezést (B2-B4 bekezdések);

(b) a természetbeni kifizetéseket (B5-B7 bekezdések);

(c) a biztosítási kockázatot és egyéb kockázatokat (B8-B 17 bekezdések);

(d) példákat a biztosítási szerződésekre (B18-21 bekezdések);

(e) a jelentős biztosítási kockázatot (B22-B28 bekezdések);

valamint

(f) a biztosítási kockázat szintjében bekövetkező változásokat (B29-B30 bekezdések).

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) az 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 időbeli hatálya alatt, még akkor is, ha a kár olyan eseményből keletkezett, ami a szerződés megkötése előtt következett be. Más biztosítási szerződéseknél a biztosítási esemény olyan esemény, amely a szerződés időbeli hatálya alatt következik be, még akkor is, ha az annak eredményeként bekövetkező kár csak a szerződés időbeli hatálya 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 természetben történő kifizetés

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.

B6 Egyes fix díjazású szolgáltatási szerződések, amelyekben a szolgáltatás szintje egy bizonytalan eseménytől függ, megfelel a jelen IFRS-ben megadott biztosítási szerződés definíciónak, de az egyes országokban nem biztosítási szerződésként kerül szabályozásra. 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, melyeknél a szolgáltató azt vállalja, hogy egy fix éves díj ellenében út menti segítséget nyújt, vagy elvontatja az autót egy közeli javítóműhelybe. Az utóbbi szerződés megfelel a biztosítási szerződés definíciójának még akkor is, ha a szolgáltató nem vállalja, hogy javítást vagy alkatrészcserét nyújt.

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:

▼M3

(a) Nem valószínű, hogy jelentős kötelezettségek keletkeznek a már bekövetkezett meghibásodásokra és lerobbanásokra.

(b) Amennyiben az IAS 18 *Bevételek* standard kerülne alkalmazásra, a szolgáltató a bevételt a készültség arányában számolhatná el (és más meghatározott kritérium függvényében). Ez a módszer a jelen IFRS alapján is elfogadható, amely megengedi, hogy a szolgáltató (i) e szerződések esetén folytassa a meglévő számviteli politikát, kivéve, ha az olyan gyakorlatot tartalmaz, amelyet a 14. bekezdés tilt, és (ii) fejlessze számviteli politikáját, amennyiben azt a 22-30. bekezdések megengedik.

(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 kell elvégeznie. Amennyiben a jelen IFRS nem vonatkozna ezen szerződésekre, a szolgáltatónak az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* 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.

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 jellemzők 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 jelentős is lehet. 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 (ld. 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, ami 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.

▼M3

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.

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 az 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. Fordítva, a biztosítási szerződés definíciója egy bizonytalan eseményre utal, melyre 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 teszik, 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. Ugyanakkor amennyiben 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 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

B18 Az alábbiak példák olyan szerződésekre, amelyek biztosítási szerződésnek minősülnek, amennyiben a biztosítási kockázat átadása jelentős:

(a) lopás vagy az ingatlan megrongálása elleni biztosítás.

(b) termékfelelősség, szakmai felelősség, polgári felelősség vagy jogi kiadások elleni biztosítás.

(c) életbiztosítás és temetési biztosítás költségei (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).

(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 kötelezettségét, pl. egy épület felépítését).

▼M12

(g) hitelbiztosítás, amely előírja a kibocsátó számára, hogy meghatározott kifizetéseket teljesítsen, hogy a birtokost olyan kárért kártalanítsa, ami amiatt merült fel, mert egy meghatározott adós a hitel instru-

▼M12

mentum eredeti vagy módosított feltételei szerinti esedékességi időpontban nem teljesíti a kifizetést. E szerződések jogi formája különböző lehet, mint például garancia, a hitellevél néhány típusa, hitelmulasztási származékos szerződés vagy biztosítási szerződés. Bár ezek a szerződések megfelelnek a biztosítási szerződés meghatározásának, egyúttal azonban teljesítik a pénzügyi garancia szerződés IAS 39 szerinti fogalmát is, és az IAS 32 valamint az IAS 39 hatókörébe tartoznak, nem pedig ezen IFRS hatókörébe (lásd a 4. bekezdés (d) pontját). Mindazonáltal, ha a pénzügyi garancia szerződések 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 39-et és az IAS 32-t, vagy ezt a standardot alkalmazza az ilyen pénzügyi garancia szerződésekre.

▼M3

(h) termékszavatosság. Egy másik fél által kibocsátott termékgaranciák valamely gyártó, forgalmazó vagy kiskereskedő által értékesített termékre vonatkozóan a jelen IFRS hatálya alá tartoznak. Ugyanakkor a közvetlenül a gyártó forgalmazó, vagy kiskereskedő által kibocsátott termék szavatosságok nem tartoznak a jelen IFRS hatálya alá, mivel azok az IAS 18 *Bevételek* és az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* 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. bekezdések e típusba tartozó szerződéseket mutatnak be.

(k) katasztrófa-kötvények, 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 swap-ok, 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.

B19 Az alábbiak példák olyan tételekre, amelyek nem minősülnek biztosítási szerződésnek:

(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, ld. B20-B21. bekezdések).

(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, ami 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, ld. B20-B21. bekezdések).

(c) az önbiztosítás, más szavakkal egy olyan kockázat megtartása, amely egyébként lefedhető lett volna egy biztosítással (nincs biztosítási szerződés, mivel 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, ami számszerűsíti az egyes meghatározott események, mint pl. halál vagy baleset, által okozott veszteséget (ld. még B13. bekezdés).

▼**M3**

(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, hitelbesorolás vagy hitelindex, vagy más változóban bekövetkező változások alapján teljesítse, a nem pénzügyi változó esetében feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő félre (ld. IAS 39).

▼**M12**

(f) olyan hitellel kapcsolatos garancia (vagy hitellevél, hitelmulasztási származékos 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 az IAS 39-et).

▼**M3**

(g) az olyan szerződések, amelyek éghajlati, geológiai vagy más olyan fizikai változók alapján írják elő a kifizetést, amelyek nem jellemzők a szerződő félre (ezt általában időjárási származékos terméknek nevezik).

(h) a katasztrófa-kötvények amelyek a tőkeösszeg, kamat vagy mindkettő csökkentett kifizetését írják elő éghajlati, geológiai vagy egyéb olyan fizikai változók alapján, amelyek nem jellemzők a szerződő félre.

B20 Amennyiben a B19 bekezdésben leírt szerződések pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget hoznak létre, azok az IAS 39 hatálya alá tartoznak. Egyebek között ez azt jelenti, hogy a szerződő felek egy ún. letéti elszámolást alkalmaznak, amely a következőket foglalja magában:

(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 ráfrodításként.

B21 Amennyiben a B19 bekezdésben leírt szerződések nem hoznak létre pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget, a 18. IAS alkalmazandó. Az IAS 18 alapján egy olyan ügylethez kapcsolódó bevételt, ami szolgáltatásnyújtást is tartalmaz, az ügylet készültségi foka alapján kell elszámolni, amennyiben az ügylet kimenetele megbízhatóan mérhető.

Jelentős biztosítási kockázat

B22 Egy szerződés kizárólag akkor biztosítási szerződés, ha jelentős biztosítási kockázatot ad át. A biztosítási kockázatot a B8-B21. bekezdések tárgyalják. 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, amelyek nem tartalmazzák a kereskedelmi tartalom nélküli eseteket (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 befektetés kezelési szolgáltatásokat nyújtani és ezért díjat beszedni. Ugyanakkor a biztosító ezen gazdasági vesztesége nem tükröz biztosítási kockázatot, mint ahogy egy viszontbefektetői alap kezelője sem vállal biztosítási kockázatot az ügyfél lehetséges halála miatt. Emiatt a jövőbeni befektetés kezelési 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 volna. Mivel a szerződés keletkeztette ezen díjakat, az e díjakról való lemondás nem a keletkezés előtti

▼M3

kockázatért kártalanítja a kötvénytulajdonosakat. Emiatt az nem releváns annak megítélésében, mennyi biztosítási kockázatot ad át a szerződés.

(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 pénznem egységnyi nem jelentős gazdasági veszteséget okozott a kötvénytulajdonos számára. E szerződésben a kötvénytulajdonos a biztosító részére az egy pénznem egységnyi veszteség nem jelentős kockázatát adja át. Ugyanakkor a szerződés olyan nem biztosítási kockázatot hoz létre, mely szerint a kibocsátónak 999 999 pénznem egységet 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 kimutatásokra való lényegessége szerintily módon a biztosítási kockázat akkor is lehet jelentős (*), ha minimális annak a valószínűsége, hogy jelentős a veszteség egy szerződés állományra vetítve. 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 jelentéktelen biztosítási kockázatot ad át.

B26 A B23-B25.bekezdésekből 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 életben léttől függő kifizetések összege nem jelentős.

B27 A B23. bekezdés vonatkozik a pótlólagos juttatásokra. 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, melyek esetében a kötvénytulajdonos korán meghal, még akkor is, ha a teljes szerződésállományon összességében nincs veszteség.

B28 Amennyiben egy biztosítási szerződés szétválasztásra kerül egy letéti részre és egy biztosítási részre, a biztosítási kockázat átadás jelentőségét a biztosítási komponensre nézve kell értékelni. Egy beágyazott származékos termék által átadott biztosítási kockázat jelentőségét a beágyazott származékos termékre tekintettel kell megítélni.

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 kocká-

(*) E célra, a párhuzamosan egy másik féllel is megkötött szerződés (vagy szerződések, amelyek egyébként egymástól függnek) egyetlen szerződést képeznek.

▼**M3**

zatot. 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.

▼M3

C FÜGGELÉK

Más IFRS-ek módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

Az IAS 32 és az IAS 39 módosításai

C1 A (2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok*: *Közzététel és bemutatás* standardban a 4(d) bekezdés új száma 4(c). A 4(c) bekezdés új száma 4 (d), és annak módosított szövegét a C4. bekezdés tartalmazza.

A 6. bekezdés törlésre kerül.

Az AG8. bekezdés végére bekerül a következő mondat:

Ezen függő jogok és kötelmek közül egyesek az IFRS 4 hatálya alá tartozó biztosítási szerződések lehetnek.

C2 A (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok*: *Megjelenítés és értékelés* standardban a 2(e) bekezdés új száma 2(d). A 2(d) bekezdés új száma 2 (e), és annak módosított szövegét a C5. bekezdés tartalmazza. Az AG4. bekezdés módosított szövege a következő:

AG4. A jelen standard vonatkozik a biztosítók pénzügyi eszközeire és pénzügyi kötelezettségeire, kivéve a 2(e) bekezdésben kizárt jogokat és kötelezettségeket, mivel azok az IFRS 4 hatálya alá tartozó szerződésekből keletkeznek.

C3 Az IAS 32 4(e) és az IAS 39 2(h) bekezdései hatóköri kizárásokat tartalmaznak egyes klimatikus, geológiai és egyéb fizikai változókon alapuló származékos ügyletekre vonatkozóan. E bekezdések törlésre kerültek. Ennek eredményeként az ilyen származékos termékek az IAS 32 és az IAS 39 hatálya alá kerülnek, kivéve ha azok megfelelnek a biztosítási szerződés definíciójának, és így az IFRS 4 hatálya alá tartoznak. Továbbá az IAS 39 AG1. bekezdése az alábbiak szerint módosul:

AG1. Egyes szerződéseknél a kifizetés klimatikus, geológiai és egyéb fizikai változók függvényében történik. (Az éghajlati változókon alapuló szerződéseket néha „időjárási származékos termékeknek” is nevezik). Ha az ilyen szerződések nem esnek az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatálya alá, a jelen standard hatálya alá tartoznak.

C4 Az IAS 32-be egy új 4(e) bekezdés kerül be. E változást, valamint a C1. és C3. bekezdésekben, valamint az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardban meghatározott változásokat követően a 4(c)-(e) bekezdések szövege az alábbi:

(c) ***egy üzleti kombináció során a függő ellenértékre szóló szerződéseket (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.***

(d) ***az IFRS 4 Biztosítási szerződések standard által meghatározott biztosítási szerződéseket. Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, ha az IAS 39 előírja az egység számára azok elkülönült elszámolását.***

(e) ***azokat a pénzügyi instrumentumokat, amelyek azért tartoznak az IFRS 4 hatálya alá, mivel azok diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. E pénzügyi instrumentumok kibocsátója mentesül a jelen standard 15-32. és AG25-AG35. bekezdéseinek e jellemzőkre való alkalmazása alól, a pénzügyi kötelezettségek és tőkeinstrumentumok megkülönböztetését illetően. Ugyanakkor ezen instrumentumok a jelen standard minden egyéb rendelkezésének hatálya alá tartoznak. Továbbá a jelen standard vonatkozik az ezen instrumentumokba beágyazott származékos termékekre (ld. 39. IAS).***

Az IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés* standard által beillesztett 4(f) bekezdés változatlan.

C5 Az IAS 39 2(f) bekezdése törlésre kerül. E változást, valamint a C2. és C3. bekezdésekben, valamint a 3. IFRS *Üzleti kombinációk* standardban meghatározott változásokat követően a 2(d)-(g) bekezdések szövege az alábbi:

▼M3

(d) ***az egység által kibocsátott pénzügyi instrumentumok, amelyek megfelelnek az IAS 32 tőkeinstrumentum definíciójának (beleértve az opciókat és warrantokat is). Ugyanakkor az ilyen tőkeinstrumentumok birtokosának alkalmaznia kell a jelen standardot, kivéve ha azok megfelelnek az (a) albekezdésben meghatározott kivételnek.***

(e) ***az IFRS 4. Biztosítási szerződések standard által meghatározott biztosítási szerződésből, vagy más olyan szerződésből fakadó jogok és kötelmek, amelyek azért tartoznak az IFRS 4 hatálya alá, mert diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik az ilyen szerződésekbe beágyazott származékos termékre, amennyiben a származékos termék önmagában nem olyan szerződés, amely az IFRS 4 hatálya alá tartozik (ld. 10-13. bekezdések, valamint A Függelék AG23-AG33. bekezdések). Ezen túlmenően amennyiben a biztosítási szerződés egy olyan pénzügyi garancia szerződés, amely a jelen standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy másik félnek történő átadásakor lett megkötve vagy fenntartva, a kibocsátónak az adott szerződésre a jelen standardot kell alkalmaznia (ld. 3. bekezdés, valamint A Függelék AG4A bekezdés).***

(f) ***egy üzleti kombinációban a függő ellenértékre szóló szerződések (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.***

(g) ***egy üzleti kombinációban a felvásárló és az eladó között a felvásárolt egy jövőbeni időpontban történő megvásárlására vagy eladására kötött szerződés.***

A 2(i) és 2(j) bekezdések számozása 2(h) és (i)-re módosul. A 2. IFRS *Részvény alapú kifizetések* egy új 2(i) bekezdést illeszt be.

A 3. bekezdés törlésre került, és azt egy új 3. bekezdés váltja fel, továbbá egy új AG4A bekezdés kerül be a szövegbe az alábbiak szerint:

3. Egyes pénzügyi garancia szerződések előírják a kibocsátó számára, hogy meghatározott kifizetéseket teljesítsen, hogy a birtokost olyan kárért kártalanítsák, ami amiatt merült fel, mert egy meghatározott adós a hitel instrumentum eredeti vagy módosított feltételei szerinti esedékességi időpontban nem teljesíti a kifizetést. Amennyiben ezen előírás jelentős kockázatot ad át a kibocsátónak, a szerződés az IFRS 4-ben meghatározott biztosítási szerződésnek minősül (ld. 2(e) és AG4A bekezdések). Egyéb pénzügyi garancia szerződések kifizetéseket írnak elő meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, árfolyam, árindex vagy kamatlábindex, hitelbesorolás vagy hitelindex, vagy egyéb változó megváltozására válaszul, egy nem pénzügyi változó esetében feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő félre. Az ilyen szerződések a jelen standard hatálya alá tartoznak.

AG4A. A pénzügyi garanciaszerződések számos jogi formában megjelenhetnek, mint pl. pénzügyi garancia, hitellevél, hitel nem teljesítés esetére szóló szerződés vagy biztosítási szerződés. Azok számviteli kezelése nem a jogi formától függ. Az alábbiak példák a megfelelő kezelésre (ld. 2(e) és 3. bekezdések):

(a) Amennyiben a szerződés nem az IFRS 4 által meghatározott biztosítási szerződés, a kibocsátónak a jelen standardot kell alkalmaznia. Ily módon egy olyan pénzügyi garanciaszerződés, amely arra az esetre írja elő fizetések megtörténtét, amennyiben a hitelminősítés egy bizonyos szint alá csökken, a jelen standard hatálya alá tartozik.

(b) Amennyiben a kibocsátó a pénzügyi garanciát a jelen standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek másik félnek történő átadásakor vállalta vagy tartotta meg, a kibocsátó a jelen standardot alkalmazza.

(c) Amennyiben a szerződés biztosítási szerződés az IFRS 4 meghatározása alapján, a kibocsátó az IFRS 4-et alkalmazza, kivéve amennyiben a (b) bekezdés alkalmazandó.

(d) Amennyiben a kibocsátó áruk értékesítésével kapcsolatban nyújtott pénzügyi garanciát, a kibocsátó az IAS 18-at alkalmazza annak meghatározásához, hogy az ennek eredményeként keletkező bevételeket mikor számolja el.

C6 Az IAS 39 9. bekezdésében, a származékos termék fogalmában az „egyéb változók” kifejezés a következővel kerül kicserélésre: „egyéb változó, egy nem származékos változó esetében, feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő félre.” Ugyanez a módosítás történik az IAS 39 10. bekezdésében. Az IAS 39-be az alábbi új AG12A bekezdés kerül be:

▼M3

AG12A. A származékos termék meghatározása olyan nem pénzügyi változókra utal, amelyek nem jellemzők a szerződő félre. Ez lehet pl. a földrengések okozta veszteség indexe valamely konkrét régióban, vagy a hőmérséklet indexe egy meghatározott városban. A szerződő félre jellemző nem pénzügyi változó lehet pl. egy tűz bekövetkezése, vagy be nem következése, amely károsítja vagy megsemmisíti a szerződő fél valamely eszközét. Egy nem pénzügyi eszköz valós értékében bekövetkező változás akkor jellemző a tulajdonosra, ha a valós érték nem csupán az adott eszközökre vonatkozó piaci árak változását tükrözi (egy pénzügyi változó), hanem a tartott konkrét nem pénzügyi eszköz állapotát is (egy nem pénzügyi változó). Például amennyiben egy konkrét autó maradványértékére vonatkozó garancia a garanciavállalót az autó fizikai állapotában bekövetkező változások kockázatának teszi ki, a maradványérték változása jellemző az autó tulajdonosára.

C7 Az IAS 32-be az alábbi új 91A bekezdés kerül be, valamint a 86. bekezdésben a 90. bekezdésre történő hivatkozás kibővül a 91A bekezdéssel:

91A. ***Egyes pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek az IFRS 4 Biztosítási szerződések standardban meghatározott diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. Amennyiben az egység e jellemző valós értékét nem képes megbízhatóan meghatározni, ezt a tényt közzé kell tennie a szerződés leírásával együtt, bemutatva a könyv szerinti értéket, annak okát, amiért a valós értéket nem lehet megbízhatóan meghatározni, és amennyiben lehetséges, a becslések azon tartományát, amelyen belül a valós érték valószínűleg van.***

A 49(a) bekezdésben a „biztosítási kötvény” kifejezés a „biztosítási szerződés” kifejezéssel kerül felváltásra.

C8 Az IAS 39 AG30. bekezdése példákat sorol fel a beágyazott származékos termékekre, amelyek úgy tekintendők, mint amelyek nem kapcsolódnak szorosan egy alapszerződéshez, és az AG33. bekezdés példákat sorol fel olyan származékos termékekre, amelyek szorosan kapcsolódnak egy alapszerződéshez. Az AG30(g) és AG33(a), (b) és (d) bekezdések kibővülnek a biztosítási szerződésekre történő hivatkozással a következők szerint, és az AG33 bekezdésbe a következő új (g) és (h) pontok kerülnek be:

AG30 (g) Egy alap adósságinstrumentumba vagy alap biztosítási szerződésbe beágyazott vételi (call), eladási (put) vagy előtörlesztési opció nem kapcsolódik szorosan az alapszerződéshez, kivéve, ha az opció lehívási ára hozzávetőleg megegyezik az adósságinstrumentum amortizált bekerülési értékével vagy az alap biztosítási szerződés könyv szerinti értékével minden egyes lehívási időpontban. Egy beágyazott vételi (call) vagy eladási (put) opciós jellemzővel rendelkező átváltoztatható adósságinstrumentum kibocsátója szemszögéből annak értékelését, hogy a vételi (call) vagy eladási (put) opció szorosan kapcsolódik-e az alap adósságinstrumentumhoz, az előtt kell elvégezni, hogy a saját tőkeelem az IAS 32 alapján elkülönítésre kerülne.

AG33 (a) Egy olyan beágyazott származékos termék, amelynek alapjául egy kamatláb vagy egy kamatláb-index szolgál, amely megváltoztathatja annak a kamatnak az összegét, amely egyébként fizetendő vagy járó lenne egy kamatozó alap adósságinstrumentum vagy biztosítási szerződés után, szorosan kapcsolódik az alap instrumentumhoz, kivéve, ha a kombinált instrumentum olyan módon is teljesíthető, hogy annak birtokosa számára nem térülne meg a lényegében a teljes kimutatott 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 vagy biztosítási szerződés kamatlábára vonatkozó beágyazott padló (floor) vagy plafon (cap) szorosan kapcsolódik az alap instrumentumhoz, 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 eszkö-

▼M3

zért fizetendő vagy járó árra vonatkozóan, szorosan kapcsolódnak az alapszerződéshez, amennyiben kezdetben mind a plafon (cap), mind pedig a padló (floor) veszteséges volt, és azok nincsenek áttételesen kötve az alapszerződéshez.

(d) Egy olyan alapszerződésbe beágyazott deviza származékos termék, amely biztosítási szerződés vagy 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 nincsen áttételesen kötve az alapszerződéshez, nem tartalmaz opciós jellemzőt, és az alábbi pénznemek valamelyikében írja elő a fizetést:

(i) a szerződés valamelyik jelentős felének a funkcionális pénznemében;

(ii) az a pénznem, amelyben a nemzetközi kereskedelemben szokásosan meghatározzák a vonatkozó megszerzett vagy leszállított termék vagy szolgáltatás árát (mint pl. USD a nyersolaj-ügyleteknél);

vagy

(iii) egy olyan pénznem, amit általában alkalmaznak a nem pénzügyi tételek adás-vételi szerződéseiben abban a gazdasági környezetben, ahol az ügylet lebonyolódik (azaz egy viszonylag stabil és likvid pénznem, amelyet a helyi üzleti tranzakciók vagy külkereskedelem során általában használnak).

(g) Egy alap pénzügyi instrumentumba vagy alap biztosítási szerződésbe „jegyhez kötési” (unit linking) jellemző szorosan kapcsolódik az alap instrumentumhoz vagy alap szerződéshez, amennyiben a jegyhez kapcsolódó kifizetések a jegyek azon aktuális értékéhez kapcsolódnak, amelyek az alap eszközeinek valós értékeit tükrözik. A jegyhez kötődő jellemző egy olyan szerződési feltétel, amely előírja, hogy a kifizetések egy belső vagy külső befektetési alap befektetési jegyeihez kapcsolódóan történjenek.

(h) A biztosítási szerződésbe beágyazott származékos termék szorosan kapcsolódik az alap biztosítási szerződéshez, amennyiben a beágyazott származékos termék és az alap biztosítási szerződés olyan mértékben függnek egymástól, hogy az egység nem képes a beágyazott származékos termék értékét elkülönülten (azaz az alapszerződés figyelembe vétele nélkül) megállapítani.

Egyéb IFRS-ek módosítása

C9 Az IAS 18 *Bevételek* standard az alábbiak szerint módosul:

A 6(c) bekezdés módosított szövege a következő:

(c) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* hatálya alá tartozó biztosítási szerződések;

C10 Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardban a következő lábjegyzet kerül be a 7. bekezdés kiegészítésére, a biztosítási szerződés fogalmának való megfelelésre vonatkozóan, a „szerződés” szó első előfordulása után:

(*) A minősített biztosítási szerződés nem feltétlenül az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardban meghatározott biztosítási szerződést jelenti.

C11 Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardban az 1(b) és a 4. bekezdések törlésre kerülnek, és a következő új 5 (e) bekezdés kerül beillesztésre:

(e) a biztosítási szerződések (lásd az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardot). Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik a biztosító azon céltartalékaira, függő kötelezettségeire és függő követeléseire, amelyek nem az IFRS 4 hatálya alá tartozó biztosítási szerződésekből származó szerződéses kötelmek és jogok.

A 2. bekezdésben (ahogy azt az IAS 39 2003-ban módosította) az utolsó mondat törlésre került.

C12 A (2003-ban módosított) IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardba a 32A-32C, valamint 75(f)(iv) bekezdések kerültek be, valamint a 32A bekezdésre történő hivatkozás került be a 30. bekezdésbe az alábbiak szerint:

▼M3

30. ***A 32A és 34. bekezdésben megjelölt kivételekkel, az egységnek számviteli politikájaként a 33-55. bekezdésekben bemutatott valós érték módszert, vagy az 56. bekezdésben meghatározott bekerülési érték módszert kell választania, és a kiválasztott politikát kell alkalmaznia valamennyi befektetési célú ingatlanára.***

A kötelezettségekhez kapcsolódó befektetési célú ingatlan

32A. ***Az egység:***

(a) ***választhat valamennyi olyan kötelezettség mögött álló befektetési célú ingatlanra vonatkozóan a valós érték és a bekerülési érték módszer 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 valós érték vagy a bekerülési érték módszer között, függetlenül az (a) pontban hozott döntésétől.***

32B. Egyes biztosítók és egyéb egységek saját ingatlan alapot működtetnek, ami névleges egységeket bocsát ki, melyek egy részét befektetők tartják birtokukban kapcsolódó szerződések alapján, más részét pedig az egység birtokolja. A 32A bekezdés nem engedi meg az egység számára, hogy az alap által birtokolt ingatlanokat részben bekerülési értéken, részben pedig valós értéken értékelje.

32C. Amennyiben az egység eltérő módszert alkalmaz a 32A bekezdésben bemutatott két kategóriára, az eltérő módszerrel értékelt befektetési célú ingatlan állományok közötti értékesítést valós értéken kell elszámolni, és a valós értékben bekövetkezett változás halmozott értékét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Ennek megfelelően amennyiben egy befektetési célú ingatlan értékesítésre került egy olyan állományból, melyre a valós érték módszert alkalmazzák, egy olyan állományba, melyre a bekerülési érték módszert alkalmazzák, az ingatlan valós értéke az értékesítés időpontjában annak vélelmezett bekerülési értékévé válik.

75(f)(iv) ***egy befektetési célú ingatlan valós értékének a nyereségben vagy veszteségben elszámolt olyan halmozott változása, amely egy olyan állományból történő értékesítés során keletkezett, amelynél a bekerülési érték modellt alkalmazzák, egy olyan állományba, ahol a valós érték modellt alkalmazzák (ld. 32C bekezdés).***

C13 Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard, valamint annak kapcsolódó dokumentumai az alábbiak szerint változnak.

A 12. bekezdésben, a 13-25C bekezdésre történő hivatkozások úgy módosulnak, hogy a hivatkozás a 13-25D bekezdésekre történik.

A 13(g) és (h) bekezdések módosulnak, és egy új (i) bekezdés kerül be, az alábbiak szerint:

(g) korábban kimutatott pénzügyi instrumentumok megjelölése (25A bekezdés).

(h) részvény-alapú kifizetési ügyletek (25B és 25C bekezdések);

és

(i) biztosítási szerződések (25D bekezdés).

A 25C bekezdés után, egy új fejezetcím és egy új 25D bekezdés kerül be, az alábbiak szerint:

Biztosítási szerződések

25D Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard átmeneti rendelkezéseit. Az IFRS 4 korlátozza a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politika megváltoztatását, beleértve az első alkalmazók által tett változtatásokat is.

A 36A bekezdés, valamint az azt megelőző fejezetcím módosításra kerül, az IFRS 4-re történő hivatkozás beillesztésével, és annak módosított szövege a következő:

Az összehasonlító adatok IAS 39-nek és IFRS 4-nek megfelelő újra-megállapítására vonatkozó követelmény alóli felmentés

36A Az első IFRS pénzügyi kimutatásaiban az az egység, amely 2006. január 1-jét megelőzően tér át az IFRS-ekre, legalább egyéves összehasonlító adatot kell bemutasson, de ezen összehasonlító információ-

▼M3

knak nem kell megfelelniük az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak. Amennyiben az egység azt választja, hogy olyan összehasonlító adatokat ad meg, amelyek nem felelnek meg az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak, az áttérés első évében:

(a) a korábbi számviteli szabályozását kell alkalmaznia az összehasonlító adatokban szereplő, az IAS 32 és az IAS 39 hatálya alá eső pénzügyi instrumentumokra, valamint az IFRS 4 hatálya alá eső biztosítási szerződésekre;

(b) közzé kell tennie ezt a tényt, valamint az ezen információ előállításának alapját;

továbbá

(c) közzé kell tennie azon főbb **módosítások**k jellegét, amelyek szükségesek lennének ahhoz, hogy az információk megfeleljenek az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak. Az egységnek nem kell e módosításokat számszerűsítenie. Ugyanakkor az egységnek az összehasonlító időszak beszámolási fordulónapjára vonatkozó mérleg (vagyis az a mérleg, ami a korábbi számviteli szabályozás alapján összeállított összehasonlító adatokat tartalmazza), valamint az első IFRS szerinti beszámolási időszak kezdetére vonatkozó mérleg (vagyis az az első időszak, amely az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak megfelelő információkat tartalmazza) közötti módosítást oly módon kell kezelnie, mintha az a számviteli politika változásából keletkezett volna, és meg kell felelnie az IAS 8 28(a)-(e) és (f)(i) bekezdéseiben meghatározott közzétételi előírásoknak.

A 28(f)(i) bekezdés csak az összehasonlító időszak beszámolási fordulónapján a mérlegben kimutatott összegekre vonatkozik.

Azon egység esetében, amely választja, hogy olyan összehasonlító adatokat mutat be, amelyek nem felelnek meg az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak, az „IFRS-re történő áttérés időpontjára" történő hivatkozások, kizárólag ezen standardok vonatkozásában, az első IFRS szerinti beszámolási időszak kezdetét jelentik.

C14 (Az IAS 39 által módosított) SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának értékelése* értelmezés alábbiak szerint módosul.

A 7. bekezdés az alábbiak szerint módosul:

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 IAS 39 vagy az IFRS 4 szerint kell elszámolni.

▼B

IAS 23 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

(MÓDOSÍTVA 1993-BAN)

Hitelfelvételi költségek

Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által 1984 márciusában jóváhagyott IAS 23 A hitelfelvételi költségek aktiválása standardot, és az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

A SIC Értelmezések közül egy vonatkozik az IAS 23-ra:

– SIC-2: Következetesség – A hitelfelvételi költségek aktiválása

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	219
Hatókör	219
Fogalmak	219
Hitelfelvételi költségek – javasolt eljárás	220
Megjelenítés	220
Közzététel	220
Hitelfelvételi költségek – megengedett alternatív eljárás	220
Megjelenítés	220
Aktiválásra alkalmas hitelfelvételi költségek	220

▼B

	Bekezdések
Minősített eszköz megtérülő értéket meghaladó könyv szerinti értéke	221
Az aktiválás megkezdése	221
Az aktiválás felfüggesztése	222
Az aktiválás befejezése	222
Közzététel	222
Átmeneti rendelkezések	222
Hatálybalépés napja	222

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

CÉL

A jelen standard célja, hogy előírja a hitelfelvételi költségek számviteli kezelését. Ez a standard általában megköveteli a hitelfelvételi költségek azonnali, költségként történő elszámolását. Mindazonáltal, a standard egy megengedett alternatív eljárás keretében engedélyezi azoknak a hitelfelvételi költségeknek az aktiválását, amelyek közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdoníthatók.

HATÓKÖR

1. Ezt a standardot kell alkalmazni a hitelfelvételi költségek elszámolására.

2. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1983-ban jóváhagyott IAS 23 A hitelfelvételi költségek aktiválása standardot.

3. Ez a standard nem foglalkozik a saját tőke tényleges vagy származtatott költségével, ezen belül a kötelezettségnek nem minősülő elsőbbségi részvényekkel.

FOGALMAK

4. A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

   A hitelfelvételi költségek a pénzeszközök kölcsönbe vételével kapcsolatos, a gazdálkodónál felmerült kamat és egyéb költségek.

   A minősített eszköz olyan eszköz, amelynek a használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozása szükségszerűen jelentős időt vesz igénybe.

5. A hitelfelvételi költségek lehetnek:

   a) a bankszámlahitelek és a rövid, illetve hosszú lejáratú hitelfelvételek után felszámított kamat;

   b) a hitelfelvételekkel kapcsolatos diszkontok vagy felárak amortizációja;

   c) a hitelfelvételi megállapodással kapcsolatban felmerült járulékos költségek amortizációja;

   d) az IAS 17 Lízingek standardnak megfelelően megjelenített pénzügyi lízingekkel kapcsolatos finanszírozási költségek; valamint

   e) a külföldi pénznemben felvett hitelen keletkező árfolyam-különbözetek, amennyiben ezek a kamatköltségek korrekciójának tekinthetők.

6. Minősített eszközök például az olyan készletek, amelyeknek az értékesíthető állapotba hozása jelentős időt vesz igénybe, a termelőüzemek, az elektromos erőművek és a befektetési célú ingatlanok. A többi befektetések és azok a készletek, amelyeket rutinszerűen gyártanak, vagy más módon, nagy mennyiségben, ismétlődően, rövid idő alatt állítanak elő, nem minősített eszközök. Azok az eszközök sem minősített eszközök, amelyek már beszerzésükkor használatra vagy értékesítésre kész állapotban vannak.

HITELFELVÉTELI KÖLTSÉGEK – JAVASOLT ELJÁRÁS

Megjelenítés

7. A hitelfelvételi költségeket ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben felmerültek.

8. A javasolt eljárás szerint a hitelfelvételi költségeket ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben felmerültek, tekintet nélkül arra, hogy hogyan kerül a hitel felhasználásra.

Közzététel

9. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni a hitelfelvételi költségekre alkalmazott számviteli politikát.

▼B

HITELFELVÉTELI KÖLTSÉGEK – MEGENGEDETT ALTERNATÍV ELJÁRÁS

Megjelenítés

10. A hitelfelvételi költségeket ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben felmerültek, kivéve azokat, amelyek a 11. bekezdésnek megfelelően aktiválásra kerülnek.

11. Azokat a hitelfelvételi költségeket, amelyek közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdoníthatók, aktiválni kell az adott eszköz bekerülési értékének részeként. Az aktiválásra alkalmas hitelfelvételi költségek összegét ennek a standardnak megfelelően kell megállapítani ([1]).

12. A megengedett alternatív eljárás keretében a közvetlenül egy eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdonítható hitelfelvételi költségeket az adott eszköz bekerülési értékében veszik figyelembe. Az ilyen hitelfelvételi költségek az adott eszköz bekerülési értékének részeként akkor kerülnek aktiválásra, ha valószínűsíthető, hogy a jövőben a gazdálkodó számára gazdasági hasznokat fognak eredményezni, és ha a költségek megbízhatóan mérhetők. Az egyéb hitelfelvételi költségeket ráfordításként számolják el abban az időszakban, amelyben felmerültek.

Aktiválásra alkalmas hitelfelvételi költségek

13. 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 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.

14. 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 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 gazdálkodóinak. 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.

15. Amennyiben egy hitelt kimondottan egy minősített eszköz megszerzése céljából vettek fel, az adott eszközre 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 meghatározni.

16. Egy minősített eszköz finanszírozására kötött finanszírozási megállapodások keretében előfordulhat, hogy egy gazdálkodó 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.

17. Amennyiben a hitelt általános céllal veszik fel és egy minősített eszköz megszerzésére fordítják, az aktiválható hitelfelvételi költségek összegét az adott eszközzel kapcsolatos kiadásokra alkalmazott aktiválási rátával kell megállapítani. Az aktiválási rátának a gazdálkodó azon hiteleihez kapcsolódó hitelfelvételi költségeknek a súlyozott átlagának kell lennie, amelyek az időszakban fennálltak, és amelyek nem kimondottan egy minősített eszköz megszerzése céljából felvett hitelek. Az időszakban aktivált hitelfelvételi költségek összege nem haladhatja meg az adott időszakban felmerült hitelfelvételi költségek összegét.

18. Bizonyos körülmények között helyénvaló, hogy a hitelfelvételi költségek súlyozott átlagának kiszámításakor figyelembe vegyék mind az anyavállalatnak, mind pedig leányvállalatainak minden hitelfelvételi költségét; más

([1]) Lásd a SIC-2 Következetesség – A hitelfelvételi költségek aktiválása értelmezést.

▼B

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

19. 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 a többi Nemzetközi Számviteli Standard előírásainak megfelelően lecsökkentik vagy leírják. Bizonyos körülmények között a csökkentés vagy a leírás összegét ugyanazoknak a Nemzetközi Számviteli Standardoknak megfelelően visszaírják.

Az aktiválás megkezdése

20. A hitelfelvételi költségek egy minősíthető eszköz bekerülési értékének részévé történő aktiválását akkor kell megkezdeni, amikor:

a) az eszközzel kapcsolatos kiadások felmerülnek;

b) hitelfelvételi költségek merülnek fel; és

c) az eszköz tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükséges tevékenységek már folyamatban vannak.

21. A minősített eszközre fordított kiadások csak azokat a kiadásokat tartalmazzák, amelyek pénzeszközök kifizetését, más eszközök átadását vagy kamatozó kötelezettségek keletkezését 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.

22. 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. Például, ha 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

23. A hitelfelvételi költségek aktiválását azokra a hosszabb időszakokra, amelyekben az aktív fejlesztés szünetel, fel kell függeszteni.

24. Hitelfelvételi költségek felmerülhetnek egy olyan hosszabb időszakban, amikor az eszköz használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükséges tevékenységek szünetelnek. Az ilyen költségek a részlegesen elkészült eszközök tartásának költségei, és nem felelnek meg az aktiválás feltételeinek. Mindazonáltal, a hitelfelvételi költségek aktiválását rendszerint nem függesztik fel egy olyan időszakban, amikor jelentős műszaki és adminisztrációs munka folyik. 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 a készletek éréséhez szükséges hosszabb időszakban, vagy 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

25. A hitelfelvételi költségek aktiválását be kell fejezni, amikor lényegileg befejeződnek mindazok a tevékenységek, amelyek az eszköz tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükségesek.

26. Egy eszköz rendszerint akkor van a tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotban, amikor a fizikai megépítés befejeződött, bár az adminisztrációs rutinmunkák még tovább folytatódhatnak. Amennyiben

▼B

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.

27. Amennyiben egy minősített eszköz megépítése részenként történik és minden egyes rész magában is használható, miközben más részek megépítése még folytatódik, akkor a hitelfelvételi költségek aktiválását akkor kell befejezni, amikor lényegileg befejeződnek mindazok a tevékenységek, amelyek az adott rész használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükségesek.

28. 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

29. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni:

a) a hitelfelvételi költségekre alkalmazott számviteli politikát;

b) a beszámolási időszakban aktivált hitelfelvételi költségek összegét; és

c) az aktiválható hitelfelvételi költségek összegének meghatározására alkalmazott aktiválási rátát.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

▼M5

30. Amikor a jelen standard átvétele számviteli politika változáshoz vezet, akkor az egység számára javasolt, hogy pénzügyi kimutatásait az IAS 8 Számviteli politika, számviteli becslések változásai és hibák *standard alapján módosítsa. Másik lehetőségként az egységeknek kizárólag azokat a standard hatálybalépését követően felmerült hitelfelvételi költségeket kell aktiválniuk, amelyek megfelelnek az aktiválás feltételeinek.*

▼B

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

31. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

▼M5

IAS 24 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–4
A kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek célja	5–8
Fogalmak	9–11
Közzététel	12–22
Hatálybalépés napja	23
Az (1994-ben átszerkesztett) IAS 24 visszavonása	24

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1994-ben átszerkesztett) IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardot, és a módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja annak biztosítása, hogy az egység pénzügyi kimutatásai tartalmazzák azokat a közzétételeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy felhívják a figyelmet annak lehetőségére, hogy az egység pénzügyi helyzetére és nyereségére vagy veszteségére a kapcsolt felek létezése, és a velük folytatott ügyletek, valamint a velük szemben fennálló nyitott egyenlegek hatással lehettek.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot kell alkalmazni:***

▼M5

(a) ***a kapcsolt felek közötti viszonyok és a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek azonosítására;***

(b) ***az egység és annak kapcsolt felei között fennálló nyitott egyenlegek azonosítására;***

(c) ***azon körülmények azonosítására, melyek között az (a) és (b) alpontokban szereplő információk közzététele követelmény;***

valamint

(d) ***az ezen tételekre közzéteendő információk meghatározására.***

3. ***A jelen standard előírja a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek és az azokból származó nyitott egyenlegek közzétételét az anyavállalatnak, a közös vállalkozás tulajdonosának vagy a befektetőnek az IAS 27 Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások standardnak megfelelően bemutatott egyedi pénzügyi kimutatásaiban.***

4. A kapcsolt felekkel folytatott ügyleteket, valamint a csoportba tartozó egyéb egységekkel szembeni nyitott egyenlegeket közzéteszik az egység pénzügyi kimutatásaiban. A csoporton belüli kapcsolt felekkel folytatott ügyleteket, és az abból származó nyitott egyenlegeket a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor kiszűrik.

A KAPCSOLT FELEKRE VONATKOZÓ KÖZZÉTÉTELEK CÉLJA

5. A kapcsolt felek közötti viszonyok a kereskedelem és az üzleti tevékenység megszokott jellemzői. Például gyakori, hogy az egységek tevékenységük egy részét leányvállalatok, közös vállalkozások vagy társult vállalkozások útján fejtik ki. Ilyen esetekben az egység ellenőrzés, közös ellenőrzés vagy jelentős befolyás által képes a befektetést befogadó pénzügyi és működési politikájának irányítására.

6. A kapcsolt felek közötti viszony kihatással lehet az egység nyereségére vagy veszteségére, és pénzügyi helyzetére. Kapcsolt felek között létrejöhetnek olyan ügyletek, amelyet független felek nem kötnének meg. Például az az egység, amely anyavállalata számára bekerülési értéken értékesíti az árukat, egy másik vevőnek ilyen feltételek mellett lehet, hogy nem értékesítene. A kapcsolt felek közötti ügyletek továbbá összegükben is eltérhetnek a független felek közötti ügyletektől.

7. A kapcsolt felek közötti viszony az egység nyereségére vagy veszteségére és pénzügyi helyzetére akkor is kihathat, ha nem jön létre tényleges ügylet. A kapcsolat önmagában elegendő lehet ahhoz, hogy az egység egyéb felekkel kötött ügyleteire hatást gyakoroljon. Például lehetséges, hogy egy leányvállalat megszünteti kapcsolatait egy kereskedelmi partnerrel, miután az anyavállalat megszerez egy másik leányvállalatot, amely ugyanazzal a tevékenységgel foglalkozik, mint a korábbi partner. Az is előfordulhat, hogy egy adott fél azért tartózkodik valamilyen tevékenységtől, mert egy másik fél jelentős befolyással rendelkezik fölötte, például az anyavállalat utasíthatja leányvállalatát arra, hogy ne foglalkozzon kutatási és fejlesztési tevékenységekkel.

8. Ezen okokból a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek, nyitott egyenlegek, valamint a kapcsolat jellegének ismerete kihatással lehet a pénzügyi kimutatások felhasználóinak az egység működésére vonatkozó becsléseire, beleértve az egységre vonatkozó kockázatok és lehetőségek megítélését.

FOGALMAK

9. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

Kapcsolt fél. Egy adott fél akkor minősül az egységgel kapcsolt viszonyban lévőnek, ha:

(a) ***a fél közvetlenül vagy közvetetten, egy vagy több közvetítőn keresztül:***

(i) ***ellenőrzi az egységet, annak ellenőrzése alatt áll, vagy azzal együtt közös ellenőrzés alatt áll (beleértve az anyavállalatokat, leányvállalatokat és társ-leányvállalatokat);***

(ii) ***olyan érdekeltséggel rendelkezik az egységben, ami jelentős befolyást biztosít számára az egység felett;***

vagy

(iii) ***közös ellenőrzést gyakorol az egység felett;***

(b) ***a fél az egység társult vállalkozása (ahogy azt az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések standard meghatározza);***

(c) ***a fél olyan közös vállalkozás, amelyben az egység tulajdonos (ld. IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek);***

▼M5

(d) ***a fél kulcspozícióban lévő vezető az egységnél vagy annak anyavállalatánál;***

(e) ***a fél az (a) és (d) alpontokban hivatkozott bármely magánszemély közeli hozzátartozója;***

(f) ***a fél a (d) vagy (e) alpontokban hivatkozott bármely magánszemély közvetlen vagy közvetett ellenőrzése, közös ellenőrzése, vagy jelentős befolyása alatt áll, vagy ilyen személy a fél felett jelentős szavazati joggal rendelkezik;***

vagy

(g) ***a fél egy nyugdíjazási juttatási programot biztosít az egység, vagy bármely olyan más egység munkavállalói részére, amely kapcsolt fél az egység szempontjából.***

Kapcsolt felekkel folytatott ügyletek a kapcsolt felek közötti erőforrás, szolgáltatás, és kötelem átadások, tekintet nélkül arra, hogy felszámítanak-e árat.

Egy magánszemély közeli hozzátartozói azok a családtagok, akik feltételezhetően befolyásolják az adott magánszemélyt, vagy akiket az adott magánszemély feltételezhetően befolyásol az egységgel folytatott ügyleteiben. Ilyenek lehetnek:

(a) ***a magánszemély házastársa és gyermekei;***

(b) ***a magánszemély házastársának gyermekei;***

továbbá

(c) ***a magánszemély vagy a magánszemély házastársa által eltartottak.***

A kompenzációba beletartozik minden munkavállalói juttatás (ahogy azt az IAS 19 Munkavállalói juttatások standard meghatározza), beleértve az IFRS 2 Részvény-alapú kifizetés standard által szabályozott munkavállalói juttatásokat is. Munkavállalói juttatás az egység által vagy nevében, az egység számára nyújtott szolgáltatásokért cserébe fizetett, fizetendő, vagy nyújtott minden fajta ellenszolgáltatás. Beleértendők az egység anyavállalata nevében, az egységre vonatkozóan történő kifizetéseket is. A kompenzáció magában foglalja:

(a) ***a rövid távú munkavállalói juttatásokat, pl. bérek, fizetések és társadalombiztosítási járulékok, fizetett éves szabadság és fizetett betegszabadság, nyereségrészesedés és jutalmak (amennyiben az időszak vége után tizenkét hónapon belül fizetendők), és a nem pénzbeli juttatások (pl. egészségügyi ellátás, lakhatás, cégautó, és termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása);***

(b) ***a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat, pl. nyugdíj, egyéb nyugdíjazási juttatások, a munkaviszony megszűnése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátás;***

(c) ***az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokat, beleértve a hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadságot vagy alkotószabadságot, a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmat, a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatást, és, amennyiben azok teljesen nem válnak esedékessé a tárgyidőszak végét követő tizenkét hónapon belül, a nyereségrészesedést, a jutalmakat és a halasztott kifizetésű juttatásokat;***

(d) ***a végkielégítéseket;***

és

(e) ***a részvény-alapú kifizetéseket.***

Az ellenőrzés képesség egy egység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

A közös ellenőrzés egy gazdasági tevékenység fölött gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása.

Kulcspozícióban lévő vezető, aki felhatalmazással és felelősséggel rendelkezik az adott egység tevékenységének tervezése, irányítása és ellenőrzése tekintetében, közvetlenül vagy közvetve, beleértve az igazgatókat (akár ügyvezető, akár nem).

Jelentős befolyás részvétel az adott egység pénzügyi és működési politikai döntéseinek meghozatalában, de nem az ellenőrzése az ezen politikáknak. Jelentős befolyás szerezhető részvénybirtoklás útján, törvényileg vagy szerződéses úton.

10. A lehetséges kapcsolt felek közötti egyes viszonyok mérlegelése során a kapcsolat tartalmára, és nem pusztán a jogi formára fordítanak figyelmet.

11. A jelen standard összefüggésében a következők nem szükségszerűen kapcsolt felek:

▼M5

(a) két egység egyszerűen amiatt, hogy van közös igazgatójuk vagy közös kulcspozícióban lévő vezetőjük a „kapcsolt felek” meghatározásának (d) és (f) pontjai ellenére.

(b) egy közös vezetésű vállalkozás két tulajdonosa pusztán azért, mert közösen ellenőriznek egy adott közös vállalkozást.

(c) (i) a hitelezők;

(ii) a szakszervezetek;

(iii) közüzemek,

valamint

(iv) a kormányhivatalok és a kormányzati szervek;

pusztán az egységgel folytatott szokásos ügyleteik által (még akkor sem, ha azok hatással lehetnek az egység cselekvési szabadságára, vagy részt vehetnek az egység döntéshozatali folyamatában);

továbbá

(d) a vevő, szállító, franchise-ba adó, forgalmazó, vagy általános ügynök, amellyel az egység jelentős mértékű ügyleteket folytat, pusztán az ily módon létrejövő gazdasági függés alapján.

KÖZZÉTÉTEL

12. ***Az anyavállalat és leányvállalatok közötti kapcsolatokat akkor is közzé kell tenni, ha nem jött létre ügylet a felek között. Az egységnek közzé kell tennie az anyavállalata nevét, valamint – ha ettől eltérő – a legvégső ellenőrzést gyakorló fél nevét. Amennyiben sem az egység anyavállalata, sem a legvégső ellenőrzést gyakorló fél nem készít nyilvánosanközzétett pénzügyi kimutatásokat, közzé kell tenni annak a következő fentebbi szinten lévő anyavállalatnak a nevét is, amely készít ilyet.***

13. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói képet kapjanak az egység kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatainak hatásairól, helyénvaló a kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatok közzététele, ha az ellenőrzés fennáll, függetlenül attól, hogy sor került-e ügyletekre a kapcsolt felek között, vagy sem.

14. Az anyavállalat és leányvállalatai közötti kapcsolt viszonyok azonosítására vonatkozó követelmény az IAS 27, az IAS 28 és az IAS 31 közzétételi követelményein felül fennáll, mely standardok előírják az egység számára a leányvállalatokban, társult vállalkozásokban és közös ellenőrzésű vállalkozásokban meglévő jelentős befektetések felsorolását és bemutatását.

15. Amennyiben sem az egység anyavállalata, sem a legvégső ellenőzést gyakorló fél nem készít nyilvánosan közzétett pénzügyi kimutatásokat, az egység annak a következő fentebbi szinten lévő anyavállalatnak a nevét teszi közzé, amely készít ilyet. A következő fentebbi szinten lévő anyavállalat az a csoporton belüli első olyan, a közvetlen anyavállalat felett álló anyavállalat, amely nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat készít.

16. ***Az egységnek közzé kell tennie a kulcspozícióban lévő vezetők kompenzációjának teljes összegét, valamint annak a következő kategóriák szerinti bontását:***

(a) ***rövid távú munkavállalói juttatások;***

(b) ***a munkaviszony megszűnése utáni juttatások:***

(c) ***egyéb hosszú távú juttatások;***

(d) ***végkielégítések;***

és

(e) ***részvény-alapú kifizetések.***

17. ***Amennyiben volt kapcsolt felek közötti ügylet, az egységnek közzé kell tennie a kapcsolt felek közötti viszony jellegét, valamint az ügyletekre és nyitott egyenlegekre vonatkozó információkat, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a kapcsolatnak a pénzügyi kimutatásokat érintő lehetséges hatásai felmérhetők legyenek. Ezen közzétételi előírások a 16. bekezdésben megadott, a kulcsfontosságú vezetők kompenzációjának közzétételére vonatkozó követelményeken túl állnak fel. A közzétett információknak tartalmazniuk kell legalább:***

(a) ***az ügyletek összegét;***

(b) ***a nyitott egyenlegek összegét, valamint:***

(i) ***az ügyletek feltételeit, beleértve azt, hogy van-e azokra biztosíték, valamint a teljesítéskor szolgáltatandó ellenérték jellegét;***

továbbá

▼M5

(ii) ***a nyújtott vagy kapott garanciák részleteit;***

(c) ***a nyitott egyenlegek összegére a kétes kintlevőség miatt képzett céltartalékokat;***

valamint

(d) ***a kapcsolt felekkel szembeni behajthatatlan vagy kétes követelésekre vonatkozóan az időszak alatt elszámolt ráfordítást.***

18. ***A 17. bekezdésben előírt közzétételeket az alábbiakban megadott kategóriákra lebontva kell megadni:***

(a) ***az anyavállalat;***

(b) ***az egység felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló egységek;***

(c) ***leányvállalatok;***

(d) ***társult vállalkozások;***

(e) ***közös vállalkozások, amelyekben az egység tulajdonos;***

(f) ***az egység és anyavállalatának kulcspozícióban lévő vezetői;***

valamint

(g) ***más kapcsolt felek.***

19. A kapcsolt feleknek fizetendő és azoktól követelt összegek 18. bekezdésben előírt kategóriák szerinti lebontása az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardban olyan információk közzétételére megadott előírások kiterjesztése, amelyeket vagy magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben kell bemutatni. A kategóriák kiterjesztése a kapcsolt felekkel szembeni nyitott egyenlegek átfogóbb elemzésének biztosítását szolgálja, és a kategóriák a kapcsolt felekkel folytatott ügyletekre vonatkoznak.

20. Példák arra, hogy az egységnek milyen ügyeleteket kell közzétennie, amennyiben azt kapcsolt féllel folytatta:

(a) (kész-vagy befejezetlen) termékek vásárlása vagy értékesítése;

(b) ingatlanok és más eszközök vásárlása vagy értékesítése;

(c) szolgáltatások nyújtása vagy igénybevétele;

(d) lízingek;

(e) kutatási és fejlesztési eredmények átadásai;

(f) licencmegállapodások alapján történő átadások;

(g) finanszírozási megállapodások (ideértve a hiteleket, valamint készpénzben vagy természetben nyújtott tőke-hozzájárulásokat) alapján történő átadások;

(h) garancia- vagy fedezetnyújtás;

továbbá

(i) kötelezettségek rendezése az egység nevében vagy az egység által más személy nevében.

▼M10

Az anyavállalat vagy egy leányvállalat részvétele egy olyan meghatározott juttatási programban, amely megosztja a kockázatot a csoportba tartozó gazdálkodó egységek között, kapcsolt felek közötti ügyletnek minősül (lásd az IAS 19 34B bekezdése).

▼M5

21. Az arra vonatkozó információk, hogy a kapcsolt felek közötti ügyletek a független felek közötti ügyletekben szokásos feltételek mellett történtek csak akkor tehetők közzé, ha e feltételek bizonyíthatók.

22. ***A hasonló jellegű tételeket összevontan lehet közzétenni, kivéve, ha az elkülönült közzététel szükséges a kapcsolt felekkel lefolytatott ügyleteknek az egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatásának megértéséhez.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

23. ***A jelen standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy egység a jelen standardot egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.***

▼M5

AZ (1994-BEN ÁTSZERKESZTETT) IAS 24 VISSZAVONÁSA

24. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1994-ben átszerkesztett) IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardot.

▼M5

FÜGGELÉK

Az IAS 30 módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standard 58. bekezdése az alábbiakra módosul.

58. Amennyiben a bank folytatott ügyleteket kapcsolt felekkel, helyénvaló, hogy közzétegye a kapcsolt felek közötti viszony jellegét, valamint az ügyeletekre és a nyitott egyenlegekre vonatkozó információkat, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a kapcsolatnak a pénzügyi kimutatásokat érintő lehetséges hatásai felmérhetők legyenek. A közzététel az IAS 24-gyel összhangban történik, és magában foglalja a bank kapcsolt felekkel szembeni hitelezési politikájára, valamint a kapcsolt felekkel folytatott ügyletekre nézve az alábbiakban foglalt összegekre vonatkozó közzétételeket:

(a) …

▼B

IAS 26 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

(ÁTSZERKESZTVE 1994-BEN)

Nyugdíjazási juttatási programokkal kapcsolatos elszámolások és beszámolás

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által eredetileg 1986 júniusában elfogadott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASC) jelenlegi gyakorlatával.

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Hatókör	228
Fogalmak	229
Meghatározott hozzájárulási programok	229
Meghatározott juttatási programok	230
Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke	231
Az aktuáriusi értékelések gyakorisága	232
A beszámoló tartalma	232
Minden program	233
A program eszközeinek értékelése	233
Közzététel	233
Hatálybalépés napja	234

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni a nyugdíjazási juttatási programok beszámolóiban, ha ilyen beszámolókat készítenek.

2. A nyugdíjazási juttatási programok időnként különféle más elnevezéseket alkalmaznak, pl. „nyugdíjpénztárak”, „nyugellátási pénztárak” vagy „nyugdíjbiztosítási pénztárak”. A jelen standard a nyugdíjazási juttatási programot a résztvevők munkáltatóitól elkülönült beszámolót készítő szervezetnek tekinti. Minden egyéb nemzetközi számviteli standard vonatkozik a nyugdíjazási juttatási programok beszámolóira, amennyiben a jelen standard nem írja felül azokat.

▼B

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 jutalomszabadság, 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.

FOGALMAK

8. A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

A nyugdíjazási juttatási programok olyan megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó 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 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 – szervezetnek (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 beszámolóira is vonatkozik.

▼B

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.

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 programok rendszerint vagy meghatározott hozzájárulási programok, vagy meghatározott juttatási programok elnevezéssel szerepelnek, amelyek mindegyike saját megkülönböztető jegyekkel 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 beszámolójának tartalmaznia 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 beszámolót 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 beszámolójának a következőket kell tartalmaznia:

a) egy olyan kimutatást, amely feltünteti:

i. a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközöket;

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 csatolt aktuáriusi jelentésben erről adott tájékoztatásra.

Ha nem készült aktuáriusi értékelés a beszámoló fordulónapjára, a legutolsó értékelést kell alapul felhasználni, és közzé kell tenni az értékelés időpontját.

▼B

18. A 17. bekezdés alkalmazásában 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 tervezett 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 beszámolóban 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 beszámolót 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;

c) aktuáriusi információk, akár a kimutatások részeként, akár elkülönült beszámolóban; valamint

d) a befektetési politikák ismertetése.

Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke

23. A nyugdíjazási juttatási program által várhatóan teljesített kifizetések jelenértéke az aktuális fizetési szintek vagy a résztvevők nyugdíjazásáig tervezett fizetési szintek alkalmazásával számítható ki és szerepelhet a beszámolóban.

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 tervezett 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 tervezett fizetések szerinti megközelítés átvétele többek között a következőkkel indokolható:

a) a pénzügyi információkat a tevékenység 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 megtérülési rátákat előrejelzéssel kell meghatározni; valamint

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 beszámolójában azért teszik közzé, hogy jelezzék a beszámoló fordulónapjáig megszolgált juttatásokra vonat-

▼B

kozó kötelmet. Az ígért nyugdíjazási juttatások – tervezett 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 információk vagy az aktuárius jelentése tartalmazhatja.

Az aktuáriusi értékelések gyakorisága

27. Sok országban aktuáriusi értékeléseket három évnél gyakrabban nem szereznek be. Ha nem készült aktuáriusi értékelés a beszámoló időpontjára, a legutolsó értékelést veszik alapul, és közzéteszik az értékelés időpontját.

A beszámoló 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 beszámoló tartalmaz egy kimutatást, amely bemutatja a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközöket, az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét, valamint az adódó többletet vagy hiányt. A program beszámolója szintén tartalmazza a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök változásának kimutatását és az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékében bekövetkezett változások kimutatását. A beszámoló tartalmazhat egy elkülönült aktuárius jelentést az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének alátámasztására;

b) a beszámoló tartalmaz 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 kimutatások megjegyzéseiben teszik közzé. A beszámoló tartalmazhatja az aktuárius jelentését is az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének alátámasztására; és

c) a beszámoló tartalmaz 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 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 adatok segítenek a felhasználóknak felmérni a program aktuális helyzetét és a program kötelmei teljesítésének valószínűségét. Úgy vélik továbbá, hogy a pénzügyi beszámolóknak önmagukban teljeseknek kell lenniük, és nem támaszkodhatnak mellékelt 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.

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 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.

▼B

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 forgalomképes 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 forgalomképes értékpapírok esetén a valós érték általában a piaci érték, mivel ez tekinthető a kimutatás időpontjában 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 vállalkozás 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, akkor általában a valós értéket szintén közzéteszik. A program működése során felhasznált eszközöket a vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban számolják el.

Közzététel

34. A nyugdíjazási juttatási program által készített beszámolónak – 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) a jelentős számviteli politikák összefoglalóját; valamint

c) a program leírását és a programot az adott időszak alatt befolyásoló bármilyen változás hatásának ismertetését.

35. A nyugdíjazási juttatási program által benyújtott beszámoló – ha értelmezhető – tartalmazza 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 jelenértékén kívüli 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;

▼B

ix. a befektetések elidegenítésén elért nyereségeket vagy veszteségeket és a befektetések értékében bekövetkezett változásokat; valamint

x. 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 (esetleg különbséget téve 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 kísérő aktuáriusi jelentés, amely a kapcsolódó pénzügyi információval 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 beszámolója tartalmazza a program ismertetését akár a pénzügyi információ részeként, akár elkülönült beszámolóban. Ez tartalmazhatja a következőket:

a) a munkáltatók nevét és a résztvevő munkavállalói csoportokat;

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 beígért nyugdíjazási juttatások ismertetését;

f) az alap bármely megszűnési feltételének leírását; és

g) a beszámoló 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 Nemzetközi Számviteli Standard a nyugdíjazási juttatási programok 1988. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásai tekintetében lép hatályba.

▼M5

IAS 27 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások

TARTALOM

	Bekezdés
Hatókör	1–3
Fogalmak	4–8
A konszolidált pénzügyi kimutatások prezentálása	9–11
A konszolidált pénzügyi kimutatások hatóköre	12–21
Konszolidációs eljárások	22–36
A leányvállalatokban, közös vezetésű vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása az egyedi pénzügyi kimutatásokban	37–39
Közzététel	40–42
Hatálybalépés napja	43
Egyéb kiadványok visszavonása	44–45

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 27 *Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása*standardot és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

▼M5

HATÓKÖR

1. ***A jelen standard alkalmazandó az anyavállalat ellenőrzése alatt álló egységek csoportja konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésére és bemutatására.***

2. A jelen standard nem foglalkozik az üzleti kombinációk elszámolási módszereivel és azok konszolidációra gyakorolt hatásaival, beleértve az üzleti kombinációkból származó goodwillt is (ld. IAS 22 *Üzleti kombinációk*).

3. ***A jelen standardot kell alkalmazni továbbá a leányvállalatokban, a közösen ellenőrzött vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolására, amennyiben az egység választja, vagy a helyi előírások kötelezővé teszik számára az egyedi pénzügyi kimutatások elkészítését.***

FOGALMAK

4. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

   A konszolidált pénzügyi kimutatások egy csoport pénzügyi kimutatásai, amelyeket úgy mutatnak, mintha azok egyetlen gazdasági egység pénzügyi kimutatásai lennének.

   Az ellenőrzés képesség egy egység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

   A bekerülési érték módszer a befektetések elszámolásának olyan módszere, amellyel a befektetést bekerülési értéken mutatják ki. A befektető a befektetésből származó eredményt csak addig a mértékig mutatja ki, ameddig a befektető a befektetést befogadó által az akvizíció időpontja után felhalmozott nettó nyereségből részesedik. Az ezen felül kapott összegek a befektetés megtérülésének minősülnek, és a befektetés bekerülési értékének csökkenéseként kerülnek elszámolásra.

   A csoport az anyavállalat és annak leányvállalatai.

   A kisebbségi részesedés egy leányvállalat nyereségének vagy veszteségének és nettó eszközeinek azon része, amely olyan részesedésnek tulajdonítható, amelynek sem közvetve – leányvállalaton keresztül –, sem közvetlenül nem az anyavállalat a tulajdonosa.

   Az anyavállalat olyan egység, amely egy vagy több leányvállalattal rendelkezik.

   Az egyedi pénzügyi kimutatások az anyavállalat, a társult vállalkozásba befektető, vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa által bemutatott pénzügyi kimutatások, melyekben a befektetéseket a közvetlen tőkerészesedés, és nem a befektetetést befogadó által kimutatott eredmény és nettó eszközök alapján számolják el.

   A leányvállalat olyan egység, beleértve az olyan jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a partnerség, amelyet egy másik vállalkozás (az anyavállalat) ellenőriz.

5. Akár az anyavállalat, akár leányvállalata szerepelhet befektetőként egy társult vállalakozásban vagy tulajdonosként egy közös vezetésű vállakozásban. Ilyen esetekben a jelen standard szerint elkészített és bemutatott konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az IAS 28 *Társult vállalakozásokban lévő befektetések,* valamint az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardoknak is meg kell felelnie.

6. Az 5. bekezdésben meghatározott egység esetében az egyedi pénzügyi kimutatások azok, amelyek az 5. bekezdésben hivatkozott pénzügyi kimutatásokon felül készítenek el és mutatnak be. Az egyedi pénzügyi kimutatásokat nem szükséges csatolni vagy mellékelni a konszolidált pénzügyi kimutatásokhoz.

7. A leányvállalattal, társult vállalkozással, vagy közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltséggel nem rendelkező egység pénzügyi kimutatásai nem egyedi pénzügyi kimutatások.

8. A konszolidált pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó kötelezettség alól a 10. bekezdés alapján felmentett anyavállalat prezentálhatja az egyedi pénzügyi kimutatásokat, mint az egyedüli pénzügyi kimutatásait.

▼M5

A KONSZOLIDÁLT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK PREZENTÁLÁSA

9. ***Az anyavállalatnak, a 10. bekezdésben meghatározott anyavállalaton kívül, olyan konszolidált pénzügyi kimutatásokat kell készítenie, amelyben a leányvállalatokban lévő befektetéseit a jelen standard alapján konszolidálja.***

10. ***Az anyavállalatnak akkor és csak akkor nem szükséges konszolidált pénzügyi kimutatásokat prezentálnia, ha:***

    (a) ***az anyavállalat egy másik egység 100 %-os vagy részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosai – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítve lettek arról, és nem támasztottak kifogást az ellen, hogy az anyavállalat nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat;***

    (b) ***az anyavállalat adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyílt-piaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén, vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a belföldi és regionális piacokat is);***

    (c) ***az anyavállalat nem nyújtotta be – és ilyen benyújtás nincs folyamatban – pénzügyi kimutatásait valamely tőzsde-felügyeleti vagy más szabályozó testületnek bármely sorozatba tartozó pénzügyi instrumentumai nyíltpiacon való kibocsátása céljából;***

    továbbá

    (d) ***az anyavállalat legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata készít nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.***

11. Az az anyavállalat, amely a 10. bekezdés alapján úgy dönt, hogy nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat, és csak egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, a 37-42. bekezdés rendelkezéseinek megfelel.

A KONSZOLIDÁLT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK HATÓKÖRE

12. ***A konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az anyavállalat minden leányvállalatára ki kell terjednie, kivéve a 16. bekezdésben meghatározottakat.***

13. Ellenőrzésnek minősül, amikor közvetlenül vagy a leányvállalatokon keresztül közvetve az anyavállalat tulajdonában van az adott egység fölötti szavazati jogok több mint fele, kivéve, ha bizonyos meghatározott körülmények között a tulajdonlás nem testesít meg ellenőrzést. Ellenőrzés akkor is fennállhat, ha az anyavállalat tulajdonában a szavazati jogok felénél kevesebb van, de: (*)

    (a) a többi befektetővel kötött megállapodás a szavazati jogok több mint fele feletti rendelkezést biztosít;

    (b) képes az egység pénzügyi és működési politikájának irányítására a törvény előírásai szerint vagy megállapodás révén;

    (c) képes az igazgatóság vagy annak megfelelő irányító testület tagjai többsége megválasztására vagy visszahívására;

    vagy

    (d) az igazgatóság egy azzal egyenértékű irányító testület ülésein a szavazatok többségével rendelkezik, és képes az egység e testületen keresztüli ellenőrzésére.

14. Az egység birtokolhat olyan warrantokat, részvényvásárlási opciókat, törzsrészvényekre beváltható adósság- vagy tőkeinstrumentumokat, vagy más hasonló instrumentumokat, amelyek potenciálisan – ha lehívják vagy beváltják őket –, szavazati jogot biztosíthatnak az egységnek, vagy egy másik fél szavazati jogát csökkenthetik a másik egység pénzügyi vagy működési politikáját illetően (potenciális szavazati jogok). A jelenleg lehívható vagy átváltható potenciális szavazati jogok létezését és hatását, beleértve a más egységnél lévő potenciális szavazati jogokat is, figyelembe veszik annak megítélésekor, hogy az adott egység képes-e egy másik egység pénzügyi és működési politikájának irányítására. A potenciális szavazati jogok akkor nem lehívhatók vagy nem átválthatók egy időpontban, ha pl. azok csak egy adott jövőbeni időpontban vagy jövőbeni esemény bekövetkezésekor hívhatók le vagy válthatók át.

15. Annak megítéléséhez, hogy a potenciális szavazati jogok hozzájárulnak-e az ellenőrzéshez, az egység a potenciális szavazati jogokat érintő minden tényt és körülményt megvizsgál (beleértve azok lehívási feltételeit, és más szerződéses megállapodást, akár egyenként, akár összevonva), kivéve a vezetés szándékait, vagy a pénzügyi képességet a lehívásra vagy átváltásra.

(*) Ld. még SIC-12 *Konszolidálás – Speciális célú szervezetek*

▼M5

16. ***A leányvállalatot ki kell hagyni a konszolidációból, ha bizonyíték van arra, hogy (a) az ellenőrzést csak ideiglenesnek tervezik, mivel a leányvállalatot azzal a határozott céllal szerezték meg és tartják, hogy 12 hónapon belül értékesítsék, és (b) a vezetés aktívan keresi a vevőt. Az ilyen leányvállalatokba történő befektetéseket kereskedési célra tartott instrumentumként kell besorolni és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard alapján kell elszámolni.***

17. Amikor egy korábban a 16. bekezdés alapján a konszolidációból kizárt leányvállalat 12 hónapon belül nem kerül elidegenítésre, azt a megszerzés időpontjától kezdve konszolidálni kell (ld. IAS 22). A pénzügyi kimutatásokat a megszerzés időpontjától eltelt időszakokra újra meg kell állapítani.

18. Előfordulhat olyan rendkívüli eset, amikor az egység esetleg talált vevőt a 16. bekezdés alapján a konszolidációból kizárt leányvállalatra, de 12 hónap alatt nem tudta az értékesítést lebonyolítani a hivatalos és egyéb engedélyek miatt. Az egységnek nem szükséges konszolidálnia egy ilyen leányvállalatot, amennyiben az értékesítés a mérlegfordulónapon folyamatban van, és nincs ok azt feltételezni, hogy az a mérlegfordulónapot követő rövid időn belül nem fejeződik be.

19. A leányvállalatot nem lehet csak azért kihagyni a konszolidációból, mert a befektető kockázati tőke társaság, kölcsönös befektetési alap vagy hasonló egység.

20. A leányvállalatot akkor sem lehet kihagyni a konszolidációból, ha tevékenysége eltér a csoport más tagjainak üzleti tevékenységétől. E leányvállalatok szerepeltetése a konszolidációban hasznos többletinformációkat biztosít a leányvállalatok eltérő üzleti tevékenységeiről. Például az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standard által megkövetelt közzétételek segítik a csoporton belüli különböző üzleti tevékenységek jelentőségének megértését.

21. Az anyavállalat elveszti az ellenőrzést, amikor már nem képes a befektetést befogadó pénzügyi és működési politikáját irányítani, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében. Az ellenőrzés elvesztése anélkül is bekövetkezhet, hogy a tulajdonlás abszolút vagy viszonyított mértékében változás történne. Ez történik pl. amikor a leányvállalat állami, bírósági, közigazgatási vagy hatósági ellenőrzés alá kerül. De bekövetkezhet szerződés alapján is.

KONSZOLIDÁCIÓS ELJÁRÁSOK

22. A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítésekor az anyavállalat és leányvállalatai pénzügyi kimutatásait tételesen összesítik úgy, hogy az eszközök, kötelezettségek, saját tőke, bevételek és ráfordítások tételeit összeadják. Annak érdekében, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások a csoportról, mint egyetlen gazdasági egységről nyújtsanak pénzügyi információt, a következőket teszik:

(a) kiszűrik az anyavállalat minden egyes leányvállalatba történt befektetésének könyv szerinti értékét, valamint az anyavállalat részesedését az egyes leányvállalatok saját tőkéjében (ld. IAS 22, amely a keletkező goodwill megjelenítését is előírja);

(b) meghatározzák a konszolidált leányvállalatok adott beszámolási időszaki nyereségéből vagy veszteségéből a kisebbségi részesedésre eső részt;

továbbá

(c) elkülönítik a konszolidált leányvállalatok nettó eszközeiből a kisebbségi részesedésre eső részt az anyavállalat saját tőke részétől. A nettó eszközökben lévő kisebbségi részesedés tartalmazza:

(i) a kisebbségi részesedések eredeti kombináció időpontjában az IAS 22-nek megfelelően kiszámított összegét;

valamint

(ii) a kombináció időpontja óta a saját tőkében végbement változásoknak a kisebbségi részesedésre jutó hányadát.

23. Ha van potenciális szavazati jog, a nyereségből vagy veszteségből és a saját tőkéből az anyavállalatra és a kisebbségi részesedésekre eső részt a meglévő tulajdonlási arányok alapján kell meghatározni, és nem kell figyelembe venni a potenciális szavazati jogok lehetséges beváltását vagy átváltását.

24. ***A csoporton belüli egyenlegeket, ügyleteket, bevételeket és ráfordításokat teljes mértékben ki kell szűrni.***

25. A csoporton belüli egyenlegeket és ügyleteket, beleértve az árbevételt, ráfordításokat és osztalékot, kiszűrik. A csoporton belüli ügyletekből származó, az eszközökben – pl. készletekben vagy befektetett eszközökben – elszámolt nyereséget vagy veszteséget teljes mértékben kiszűrik. A

▼M5

csoporton belüli veszteségekjelezhetnek értékvesztést, amelyet meg kell jeleníteni a konszolidált pénzügyi kimutatásokban. A csoporton belüli ügyletekből keletkező nyereségek vagy veszteségek kiszűréséből származó átmeneti különbözetekre az IAS 12 *Nyereségadók* standard vonatkozik.

26. ***A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséhez felhasznált anyavállalati és leányvállalati pénzügyi kimutatásokat ugyanarra a fordulónapra kell összeállítani. Ha az anyavállalat és egy leányvállalat mérlegfordulónapja eltér, a leányvállalat konszolidációs célokra másik pénzügyi kimutatásokat készít az anyavállalat mérlegfordulónapjára, kivéve, ha ez kivitelezhetetlen.***

27. ***Amennyiben a 26. bekezdés szerint a leányvállalat az anyavállalattól eltérő fordulónappal készítette el a konszolidációban felhasznált pénzügyi kimutatását, az eltérő időpontok közötti időszakra eső jelentős ügyletek és események hatásaira vonatkozóan el kell végezni a megfelelő módosításokat. A leányvállalat és az anyavállalat mérlegfordulónapja közötti eltérés nem haladhatja meg a három hónapot. A beszámolási időszak hossza és a fordulónapok közötti eltérés az egyes időszakok között nem változhat.***

28. ***A konszolidált pénzügyi kimutatásokat a hasonló körülmények közötti, hasonló ügyletek és események megjelenítésére alkalmazott egységes számviteli politikák alapján kell elkészíteni.***

29. Ha a csoport egyik tagja a hasonló körülmények között végbemenő ügyletekre és eseményekre a konszolidált pénzügyi kimutatásokban alkalmazottól eltérő számviteli politikát alkalmaz, pénzügyi kimutatásait megfelelően módosítják a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítésekor.

30. A leányvállalat bevételeit és ráfordításait a konszolidált pénzügyi kimutatásokban akvizíció az IAS 22-ben definiált időpontjától kezdve szerepeltetik. A leányvállalat bevételeit és ráfordításait a konszolidált pénzügyi kimutatásokban addig szerepelik, amíg az anyavállalat ellenőrzése a leányvállalat felett meg nem szűnik. A leányvállalat eladásából származó bevétel, valamint az elidegenítés időpontjában lévő könyv szerinti értéke közötti különbözetet, beleértve a leányvállalatra vonatkozó halmozott árfolyam-különbözet értékét, amely az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján a saját tőke részeként kerül kimutatásra, a konszolidált eredménykimutatásban a leányvállalat elidegenítésén elért nyereségként vagy veszteségként szerepeltetik.

31. ***A befektetést attól az időponttól kezdve az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard szerint elszámolni és értékelni, hogy megszűnik leányvállalat lenni, feltéve, hogy nem alakul át az IAS 28 szerinti társult vállalkozássá, vagy az IAS 31-ben meghatározott közös vezetésű vállalkozássá.***

32. ***A befektetésnek a leányvállalati minőség megszűnésének időpontjában érvényes könyv szerinti értékét kell bekerülési értéknek tekinteni a pénzügyi eszköz IAS 39 szerinti kezdeti értékelésekor.***

33. ***A kisebbségi részesedéseket a konszolidált mérlegben a saját tőkében, de az anyavállalat saját tőkéjétől elkülönítve kell megjeleníteni. A csoport nyereségében vagy veszteségében való kisebbségi részesedést szintén elkülönülten kell megjeleníteni.***

34. A nettó eredmény az anyavállalati részvényeseket és a kisebbségi tulajdonosokat illeti. Mivel mindkettő a saját tőke részét képezi, a kisebbségi tulajdonosokat illető összeg nem lehet bevétel vagy ráfordítás.

35. A konszolidált leányvállalat kisebbségi tulajdonosaira jutó veszteség meghaladhatja a leányvállalat saját tőkéjében lévő kisebbségi részesedést. A többletet és minden további – a kisebbségre jutó – veszteséget a többségi részesedéssel szemben kell elszámolni, kivéve, ha a kisebbségi tulajdonosoknak köteleme áll fenn és lehetősége van további befektetéssel pótolni a veszteséget. Ha a leányvállalat ezt követően nyereséges, a többségi részesedésre kell felosztani a nyereséget mindaddig, amíg a korábban a többségi részesedés által elnyelt, de a kisebbségre jutó veszteségek fedezve nem lesznek.

36. Ha a leányvállalat elsőbbségi részvényei kisebbségi tulajdonosoknál vannak, és azok a saját tőke részét képezik, az anyavállalat először az e részvényekre jutó osztalékkal elvégzi a módosítást – függetlenül attól, hogy született-e határozat osztalék kifizetésre –, s ezután számítja ki a nettó eredményből rá eső részt.

▼M5

A LEÁNYVÁLLALATOKBAN, KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOKBAN ÉS TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOKBAN LÉVŐ BEFEKTETÉSEK ELSZÁMOLÁSA AZ EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKBAN

37. ***Az egyedi pénzügyi kimutatások elkészítésekor a leányvállalatokban, a közös vezetésű vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő befektetéseket a következők szerint kell elszámolni:***

(a) ***bekerülési értéken,***

vagy

(b) ***az IAS 39 szerint.***

A befektetések egyes csoportjaira azonos módszert kell alkalmazni.

38. A jelen standard nem határozza meg, mely egységeknek kell nyilvánosan közzétett egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteniük. A 37., valamint a 39-42. bekezdések akkor alkalmazandók, ha az egység a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok szerinti egyedi pénzügyi kimutatásokat készít. Az egység nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat is készít a 9. bekezdésben előírtak alapján, kivéve, ha a 10. bekezdésben foglalt kivétel hatálya alá esik.

39. ***A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az IAS 39 szerint elszámolt közös vezetésű vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő befektetéseket a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban ugyanilyen módon kell elszámolni.***

KÖZZÉTÉTEL

40. ***A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az alábbi információkat kell közzétenni:***

(a) ***azt a tényt, hogy valamely leányvállalat nem került konszolidálásra a 16. bekezdés alapján***

(b) ***[Törölve]***

(c) ***az anyavállalat és azon leányvállalat közötti kapcsolat jellegét, amelyben az anyavállalat közvetlenül, vagy leányvállalatokon keresztül közvetve nem rendelkezik a szavazatoknak több mint a felével;***

(d) ***ha az anyavállalat közvetlenül, vagy leányvállalaton keresztül közvetve a szavazati jogok és potenciális szavazatok több mint felét tulajdonolja, de nem rendelkezik ellenőrzéssel, ennek okát;***

(e) ***a leányvállalat pénzügyi kimutatásainak mérlegfordulónapját, ha a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséhez felhasznált pénzügyi kimutatások az anyavállalatétól eltérő mérlegfordulónapra vagy beszámolási időszakra vonatkoznak, valamint az eltérő mérlegfordulónap vagy beszámolási időszak alkalmazásának okát;***

valamint

(f) ***a leányvállalat – forrásoknak az anyavállalat részére, készpénzes osztalék vagy kölcsönök és követelések visszafizetésének formájában történő átadására való – képességére vonatkozó jelentős korlátozásoknak a jellegét és mértékét (pl. hitelszerződés vagy törvény alapján fennálló).***

41. ***Ha az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, és a 10. bekezdés alapján úgy dönt, hogy nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat, az egyedi pénzügyi kimutatásokban közzé kell tennie:***

(a) ***azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatások egyedi pénzügyi kimutatások; hogy az egység élt a konszolidáció alóli mentesség lehetőségével; azon egység nevét és székhely vagy illetőség szerinti országát, amelyik készít a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardoknak megfelelő, nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat; és azt a címet, ahol ezek a konszolidált pénzügyi kimutatások beszerezhetők;***

(b) ***a leányvállalatokban, közös vezetésű vagy társult vállalkozásokban lévő jelentős befektetések felsorolását, feltüntetve a nevet, a székhely vagy illetőség szerinti országot, a tulajdoni részesedés mértékét, és ha az eltérő, a szavazati jog arányát;***

továbbá

(c) ***a (b) pont alatt felsorolt befektetések elszámolására alkalmazott módszert.***

42. ***Ha az anyavállalat (kivéve a 41. bekezdésben meghatározottat), a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa vagy a társult vállalkozás befektetője által egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, az egyedi pénzügyi kimutatásban közzé kell tennie:***

▼M5

(a) ***a tényt, hogy a pénzügyi kimutatások egyedi pénzügyi kimutatások, és annak okát, hogy miért készítették el, ha törvény azt nem írja elő;***

(b) ***a leányvállalatokban, közös vezetésű vagy társult vállalkozásokban lévő befektetések jelentős felsorolását, feltüntetve a nevet, a székhely vagy illetőség szerinti országot, a tulajdoni részesedés mértékét, és ha az eltérő, a szavazati jog arányát;***

továbbá

(c) ***a (b) pont alatt felsorolt befektetések elszámolására alkalmazott módszert.***

továbbá úgy kell azonosítania a pénzügyi kimutatásokat, hogy azok a jelen standard 9. bekezdése, az IAS 28, valamint az IAS 31 szerint elkészített pénzügyi kimutatások, amelyekhez azok kapcsolódnak.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

43. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

44. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 27 *Konszolidált pénzügyi kimutatások és leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása* standardot.

45. A jelen standard hatályon kívül helyezi a SIC-33 *Konszolidálás és tőkemódszer – potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedés allokálása* értelmezést.

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard 1. bekezdése a következőre módosul:

1. A következő kifejezések a jelen standardban a következő jelentéssel bírnak:

…

A leányvállalat olyan egység, beleértve az olyan jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a partnerség, amelyet egy másik vállalkozás (az anyavállalat) ellenőriz.

A kisebbségi részesedés egy leányvállalat nyereségének vagy veszteségének és nettó eszközeinek azon része, amely olyan részesedésnek tulajdonítható, amelynek, sem közvetve – leányvállalaton keresztül –, sem közvetlenül nem az anyavállalat a tulajdonosa.

A2. [A módosítás nem vonatkozik a többi standardra]

A3. SIC-12 *Konszolidálás – speciális célú szervezetek* értelmezés az alábbiak szerint módosul

A hivatkozott rész módosított szövege a következő:

Hivatkozás: IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*

A 9., 10. és 11. bekezdések módosított szövege a következő:

9. Egy SPE-vel összefüggésben az ellenőrzés származhat az („automata irányítás” alatt álló) SPE tevékenységének előre meghatározásából, vagy más módon. Az IAS 27 13. bekezdése számos olyan körülményt megjelöl, amely ellenőrzést eredményez, még azokban az esetekben is, ha egy egység egy másik egység szavazatainak felével, vagy a felénél kevesebbel rendelkezik. Hasonlóképpen, az ellenőrzés abban az esetben is fennállhat, ha az egység az SPE saját tőkéjében kis részesedéssel bír, vagy nincs részesedése. Az ellenőrzési elv alkalmazása megköveteli, hogy minden esetben az összes lényeges elem figyelembe vétele után döntsenek.

10. Az IAS 27 13. bekezdésében leírt helyzeteken kívül például az alábbi körülmények utalhatnak olyan kapcsolatra, amelyben egy egység ellenőrzést gyakorol egy SPE felett, és ennek következtében konszolidálnia kell az SPE-t (további útmutatás az értelmezés függelékében található):

(a) az SPE tevékenységét lényegében az egység érdekében, annak különleges üzleti szükségleteinek megfelelően végzi azért, hogy az egységnek haszna származzon az SPE működéséből;

(b) lényegében az egység rendelkezik az SPE tevékenységéből származó hasznok többségének megszerzéséhez szükséges döntéshozói képességekkel, vagy egy „automata irányító” rendszer felállításával az egység jelölte ki ezeket a döntéshozói képességeket;

(c) az egységnek lényegében megvan az a joga, hogy megszerezze az SPE-ből származó hasznok többségét, és ezért az egység ki lehet téve az SPE tevékenységével járó kockázatoknak;

vagy

(d) az egység lényegében megtartja az SPE-vel vagy eszközeivel kapcsolatos fennmaradó, vagy a tulajdonosi kockázatok többségét azért, hogy az SPE tevékenységéből származó hasznokat megszerezze.

11. [Törölve]

A4. A 2003. decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és azok értelmezését is, a hatályos IAS 27 *Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása* standardra történő hivatkozások az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standardramódosulnak.

▼M5

IAS 28 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Társult vállalkozásokban lévő befektetések

PING!

	Bekezdés
Hatókör	1
Fogalmak	2–12
Jelentős befolyás	6–10
A tőkemódszer	11–12
A tőkemódszer alkalmazása	13–36
Értékvesztés	31–34
Egyedi pénzügyi kimutatások	35–36
Közzététel	37–40
Hatálybalépés napja	41
Egyéb kiadványok visszavonása	42–43

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

HATÓKÖR

1. ***A jelen standardot kell alkalmazni a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolására. A standard nem vonatkozik azonban az alábbi egységek által tulajdonolt társult vállalkozásokban lévő befektetésekre:***

   (a) ***kockázati tőkebefektető szervezet,***

   vagy

   (b) ***kölcsönös befektetési alap, befektetési jegyek által megtestesített alap, vagy más hasonló egység, beleértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat,***

   ha azokat a kezdeti megjelenítéskor a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek jelölik meg vagy kereskedési céllal tartottnak minősítik és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standarddal összhangban számolják el. E befektetéseket az IAS 39 szerint valós értéken kell értékelni, azzal, hogy a valós érték változásait a változás időszakának nyereségében vagy veszteségében számolják el.

FOGALMAK

2. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

   A társult vállalkozás olyan egység – beleértve a jogi személyiséggel nem rendelkező formákat is, mint pl. partnerség –, amelyben a befektető jelentős befolyással rendelkezik, amely azonban nem leányvállalat és nem is közös vállalkozásban lévő érdekeltség.

   A konszolidált pénzügyi kimutatásoknak egy csoport pénzügyi kimutatásai, amelyeket úgy mutatnak, mintha azok egyetlen gazdasági egység pénzügyi kimutatásai lennének.

   Az ellenőrzés képesség egy egység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

   A tőkemódszer olyan elszámolási módszer, melynek alkalmazása során a befektetést kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd módosítják a befektetőnek a befektetést befogadó nettó eszközeiben való részesedésében az akvizíció óta bekövetkezett változásokkal. A befektető nyeresége vagy vesztesége a befektetőnek a befektetést befogadó nyereségéből vagy veszteségéből való részesedését tartalmazza.

   A közös ellenőrzés egy gazdasági tevékenység fölött gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása.

   Az egyedi pénzügyi kimutatások az anyavállalat, a társult vállalkozásba befektető, vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa által bemutatott pénzügyi kimutatások, melyekben a befektetéseket a közvetlen tőkerészesedés, és nem a befektetetést befogadó által kimutatott eredmény és nettó eszközök alapján számolják el.

▼M5

A jelentős befolyás a befektetést befogadó pénzügyi és működési politikájával kapcsolatos döntésekben való részvétel képessége, de nem ezen politikák ellenőrzése vagy közös ellenőrzése.

A leányvállalat olyan egység, beleértve az olyan jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a partnerség, amelyet egy másik vállalkozás (az anyavállalat) ellenőriz.

3. A tőkemódszert alkalmazó pénzügyi kimutatások nem egyedi pénzügyi kimutatások, és nem is egy olyan egység pénzügyi kimutatásai, melynek nincs leányvállalata, vagy társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltsége.

4. Az egyedi pénzügyi kimutatások a konszolidált pénzügyi kimutatásokon, a befektetéseket a tőkemódszer szerint elszámoló pénzügyi kimutatásokon, valamint a közös vállalkozásban lévő érdekeltségeket részarányosan konszolidáló pénzügyi kimutatásokon felül készülnek. Az egyedi pénzügyi kimutatásokat az egység döntése szerint csatolhatja vagy mellékelheti ezekhez a pénzügyi kimutatásokhoz.

5. A konszolidáció alól az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard10. bekezdése alapján, a részarányos konszolidáció alól az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standard 2. bekezdése alapján, valamint a tőkemódszer alkalmazása alól a jelen standard 13(c) bekezdése alapján felmentett egységek számára elegendő kizárólag egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteni.

Jelentős befolyás

6. Ha a befektető közvetlenül vagy közvetve (pl. leányvállalatokon keresztül) a befektetést befogadó szavazati jogainak legalább 20 %-ával rendelkezik, feltételezhető, hogy a befektetőnek jelentős befolyása van, kivéve, ha egyértelműen bizonyítható, hogy nem ez a helyzet. Fordított esetben, ha a befektető közvetlenül vagy közvetve (pl. leányvállalatokon keresztül) a befektetést befogadó szavazati jogainak kevesebb, mint 20 %-ával rendelkezik, feltételezhető, hogy nem áll fenn jelentős befolyás, kivéve, ha a jelentős befolyás egyértelműen bizonyítható. Egy másik befektető lényeges vagy többségi részesedése nem zárja ki szükségszerűen, hogy a befektető jelentős befolyással rendelkezzen.

7. A befektető jelentős befolyásának fennállása rendszerint az alábbi módok valamelyike szerint bizonyítható:

   (a) képviselet a befektetést befogadó igazgatóságában vagy egy azzal egyenértékű irányító testületben;

   (b) részvétel a politikát alakító döntési folyamatokban, beleértve az osztalékra vagy más kifizetésekre vonatkozó döntésekben való részvételt is;

   (c) jelentős ügyletek a befektető és a befektetést befogadó között;

   (d) vezető beosztású személyzet átfedései;

   vagy

   (e) nélkülözhetetlen technikai információk rendelkezésre bocsátása.

8. Az egység birtokolhat olyan warrantokat, részvényvásárlási opciókat, törzsrészvényekre becserélhető adósság- vagy tőkeinstrumentumokat vagy más hasonló instrumentumokat, amelyek potenciálisan – ha lehívják vagy beváltják őket –, szavazati jogot biztosíthatnak az egységnek, vagy egy másik fél szavazati jogát csökkenthetik a másik egység pénzügyi vagy működési politikáját illetően (potenciális szavazati jogok). A jelenleg lehívható vagy átváltható potenciális szavazati jogok létezését és hatását, beleértve a más egységnél lévő potenciális szavazati jogokat is, figyelembe veszik annak megítélésekor, hogy az egységnek van-e jelentős befolyása. A potenciális szavazati jogok akkor nem lehívhatók vagy nem átválthatók egy időpontban, ha pl. azok csak egy adott jövőbeni időpontban vagy jövőbeni esemény bekövetkezésekor hívhatók le vagy válthatók át.

9. Annak megítéléséhez, hogy a potenciális szavazati jogok hozzájárulnak-e a jelentős befolyás megszerzéséhez, az egység a potenciális szavazati jogokat érintő minden tényt és körülményt megvizsgál (beleértve azok lehívási feltételeit, és más szerződéses megállapodást, akár egyenként, akár összevonva), kivéve a vezetés szándékait, vagy a pénzügyi képességet a lehívásra vagy átváltásra.

10. A jelentős befolyás megszűnik, ha a befektető nem tud részt venni a befektetést befogadó egység pénzügyi és működési politikáival kapcsolatos döntések meghozatalában. A jelentős befolyás elvesztése anélkül is bekövetkezhet, hogy a tulajdonlás abszolút vagy viszonyított mértékében változás történne. Ez történik pl. amikor a társult vállalat állami, bírósági, közigazgatási vagy hatósági ellenőrzés alá kerül. De bekövetkezhet szerződés alapján is.

▼M5

A tőkemódszer

11. A tőkemódszer alapján a társult vállalkozásban lévő befektetést kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd a könyv szerinti értéket növelik vagy csökkentik a befektetőnek a befektetést befogadónak az akvizíció óta keletkezett nyereségében vagy veszteségében való részesedésével. A befektető nyeresége vagy vesztesége a befektetőnek a befektetést befogadó nyereségéből vagy veszteségéből való részesedését tartalmazza. A befektető részesedése a befektetést befogadó nyereségéből vagy veszteségéből a befektető nyereségében vagy veszteségében kerül megjelenítésre. A befektetést befogadótól kapott kifizetések a befektetés könyv szerinti értékét csökkentik. A módosítás akkor is szükségessé válhat, ha a befektetést befogadó saját tőkéjében olyan módosulás történt, ami nem került átvezetésre a befektetést befogadó egység nyereségén vagy veszteségén. Ilyen változás például az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelése, vagy devizaátszámítási különbözet. A befektető ezen változásokból való részesedését közvetlenül a befektető saját tőkéjében számolják el.

12. Ha van potenciális szavazati jog, a befektetést befogadó egység nyereségéből vagy veszteségéből, valamint a saját tőke változásaiból a befektetőre eső részt a meglévő tulajdonlási arányok alapján kell meghatározni, és nem kell figyelembe venni a potenciális szavazati jogok lehetséges beváltását vagy átváltását.

A TŐKEMÓDSZER ALKALMAZÁSA

13. ***A társult vállalkozásban lévő befektetést a tőkemódszer alapján kell kimutatni, kivéve az alábbi eseteket:***

(a) ***ha bizonyítható, hogy a befektetést a megszerzéstől számított tizenkét hónapon belüli továbbértékesítési céllal szerezték meg és tartják, valamint, hogy a vezetés aktívan keresi a vevőt;***

(b) ***alkalmazható az IAS 27 10. bekezdésében foglalt kivétel, amely megengedi, hogy egy társult vállalkozásban is befektetéssel rendelkező anyavállalat ne készítsen konszolidált pénzügyi kimutatásokat;***

vagy

(c) ***az alábbiak mindegyike megvalósul:***

(i) ***a befektető egy másik egység 100 %-os vagy részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosai – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítve lettek arról, és nem támasztottak kifogást az ellen, hogy a befektető nem alkalmazza a tőkemódszert;***

(ii) ***a befektető adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyílt-piaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a belföldi és regionális piacokat is);***

(iii) ***a befektető nem nyújtotta be, és ilyen benyújtás nincs folyamatban, pénzügyi kimutatásait valamely tőzsdefelügyeleti vagy más szabályozó testületnek bármely sorozatba tartozó pénzügyi instrumentumai nyíltpiacon való kibocsátása céljából;***

továbbá

(iv) ***a befektető legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata készít nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.***

14. ***A 13(a) bekezdésben meghatározott befektetéseket kereskedési céllal tartottként kell besorolni és az IAS 39 szerint kell elszámolni.***

15. Amikor a korábban az IAS 39 szerint elszámolt befektetés 12 hónapon belül nem kerül elidegenítésre, azt a megszerzés időpontjától kezdődően a tőkemódszer szerint kell elszámolni (ld. IAS 22 *Üzleti kombinációk*). A pénzügyi kimutatásokat a megszerzés időpontjától eltelt időszakokra újra meg kell állapítani.

16. Előfordulhat olyan rendkívüli eset, amikor az egység esetleg talált vevőt a 13(a). bekezdésben meghatározott társult vállalkozásra, de 12 hónap alatt nem tudta az értékesítést lebonyolítani a hivatalos és egyéb engedélyek miatt. Az egységnek nem kell tőkemódszert alkalmaznia egy ilyen társult vállalkozásban lévő befektetésre, ha az értékesítés a mérlegfordulónapon folyamatban van, és nincs ok azt feltételezni, hogy az a mérlegfordulónapot követő rövid időn belül nem fejeződik be.

17. A bevételnek a kapott felosztások alapján történő megjelenítése nem minden esetben megfelelő módszer a befektető társult vállalkozásban lévő befektetéséhez kapcsolódó eredmény mérésére, mivel az gyakran nem áll arányban a társult vállalkozás teljesítményével. A befektető jelentős befolyással rendelkezik a társult vállalkozásban, így érdekeltsége van a társult vállalkozása teljesítményében, és ennek eredményeként van megtérülése a

▼M5

befektetésének. A befektető ezt az érdekeltséget olyan módon számolja el, hogy a pénzügyi kimutatásai hatályát kiterjeszti a társult vállalkozás nyereségéből vagy veszteségéből rá eső rész figyelembevételére. Így a tőkemódszer a befektető nettó eszközeiről és nyereségéről vagy veszteségéről hatékonyabb beszámolást biztosít.

18. ***A befektetőnek meg kell szüntetnie a tőkemódszer alkalmazását és a befektetést az IAS 39-cel összhangban kell elszámolnia, amikor a társult vállalkozás feletti jelentős befolyása megszűnik, kivéve, ha a társult vállalkozás leányvállalattá, vagy az IAS 31-ben meghatározott közös vállalkozássá alakul át.***

19. ***A befektetésnek a társult vállalkozási minőség megszűnésének időpontjában érvényes könyv szerinti értékét kell bekerülési értéknek tekinteni a pénzügyi eszköz IAS 39 szerinti kezdeti értékelésekor.***

20. A tőkemódszernél alkalmazott eljárások sok tekintetben hasonlóak az IAS 27-ben leírt konszolidációs eljárásokhoz. Továbbá, a leányvállalat megszerzésének megjelenítésénél alkalmazott eljárás alapelveit a társult vállalkozásban lévő befektetés megszerzésének megjelenítésénél alkalmazott számviteli megközelítés átveszi.

21. A csoport adott társult vállalkozásan lévő részesedése az anyavállalat, valamint leányvállalatai által birtokolt részesedések összessége. Ebből a szempontból a csoporton belüli más társult vállalkozások és közös vállalkozások érdekeltségeit figyelmen kívül hagyják. Ha a társult vállalkozásnak is vannak leányvállalatai, társult vállalkozásai vagy közös vállalkozásai, a tőkemódszer alkalmazásakor figyelembe veendő nyereségek és veszteségek és nettó eszközérték az adott társult vállalkozás pénzügyi kimutatásaiban szerepeltetett érték (amely tartalmazza a társult vállalkozás saját részesedését társult vállalatai és közös vállalkozásai nyereségéből vagy veszteségéből, és nettó eszközeiből), módosítva az egységes számviteli politikák miatti tételekkel (ld. 26. és 27. bekezdések).

22. A befektető (beleértve konszolidált leányvállalatait is) és a befektetést befogadó egység közötti „felfelé” és „lefelé” irányuló ügyletekben keletkező nyereséget/veszteséget a befektető pénzügyi kimutatásaiban csak a társult vállalkozásban lévő nem kapcsolt befektetői érdekeltségek mértékében jelenítik meg. „Felfelé” irányuló ügylet például a társult vállalkozás által a befektető részére történő eszközértékesítés. „Lefelé” irányuló ügylet pl. ha a befektető a társult vállalkozás részére eszközt értékesít. Az ezen ügyletekből a társult vállalkozásnál keletkező nyereségből vagy veszteségből a befektetőre eső részt kiszűrik.

23. A társult vállalkozásban lévő befektetést akkortól kell a tőkemódszer alapján elszámolni, amikor a befektetést befogadó társult vállalkozássá válik. A befektetés megszerzésekor a bekerülési érték, valamint a társult vállalkozás nettó eszközértékének valós értékéből a befektetőre eső rész közötti (akár pozitív, akár negatív) különbözetet goodwillként kell kimutatni (ld. IAS 22). A társult vállalkozásra vonatkozó goodwillt a befektetés könyv szerinti értéke tartalmazza. A befektetőnek az akvizíciót követően keletkező nyereségben vagy veszteségben való részesedését megfelelően módosítják, hogy például az értékcsökkenthető eszközök amortizációját az akvizíció időpontjában érvényes valós értékük alapján számolják el.

24. ***A tőkemódszer alkalmazásakor a társult egység legutolsó pénzügyi kimutatásait kell felhasználni. Ha a befektető és a társult vállalkozás mérlefordulónapjai eltérnek, a társult vállalkozás a befektető céljaira másik pénzügyi kimutatásokat készít az befektető pénzügyi kimutatásainak mérlegfordulónapjára, kivéve, ha ez kivitelezhetetlen.***

25. ***Amennyiben a 24. bekezdés szerint a társult vállalkozás a befektetőtől eltérő fordulónappal készítette el a tőkemódszernél felhasznált pénzügyi kimutatásait, az ezen időpont és a beketető pénzügyi kimutatásai mérlegfordulónapja közötti időszakra eső jelentős ügyletek és események hatásaira vonatkozóan el kell végezni a megfelelő módosításokat. A társult vállalkozás mérlegfordulónapja és a befektető mérlegfordulónapja közötti eltérés nem haladhatja meg a három hónapot. A beszámolási időszak hossza és a fordulónapok közötti eltérés az egyes időszakok között nem változhat.***

26. ***A befektető pénzügyi kimutatásait a hasonló körülmények közötti, hasonló ügyletek és események megjelenítésére alkalmazott egységes számviteli politikák alapján kell elkészíteni.***

27. Ha a társult vállalkozás a hasonló körülmények között végbemenő ügyletekre és eseményekre a befektető által alkalmazottól eltérő számviteli politikát alkalmaz, a társult vállalkozás számviteli politikájának a befektető által alkalmazotthoz való igazítására módosításokat hajtanak végre, amikor a társult vállalkozás pénzügyi kimutatásait a befektető a tőkemódszer alkalmazásához felhasználja.

▼M5

28. Ha a társult vállalkozás halmozott elsőbbségi részvényei más tulajdonosnál vannak, és azok a saját tőke részét képezik, a befektető először az e részvényekre jutó osztalékkal elvégzi a módosítást – függetlenül attól, hogy született-e határozat osztalék kifizetésre –, s ezután számítja ki a nettó eredményből rá eső részt.

29. Ha a társult vállalkozás veszteségéből a befektetőre eső rész eléri vagy meghaladja a befektető társult vállalkozásban lévő részesedését, a további veszteségeket a befektetőnek nem kell kimutatnia. A társult vállalkozásban lévő részesedés a társult vállalkozásban lévő befektetés tőkemódszer szerint kiszámított nyilvántartási értéke, minden olyan hosszú lejáratú érdekeltséggel együtt, ami lényegében a befektető adott társult vállalkozásban lévő nettó befektetésének részét képezi. For example, an item for which settlement is neither planned nor likely to occur in the foreseeable future is, in substance, an extension of the entity's investment in that associate. Például egy olyan tétel, amelynek a rendezését nem tervezik, és amelynek rendezése nem is valószínű a belátható jövőben, lényegében a befektető társult vállalkozásban lévő befektetésének kiterjesztése. Ilyen tétel lehet az elsőbbségi részvény, a hosszú lejáratú követelés vagy hitel, ugyanakkor nem tartoznak ide a vevőtartozások, a szállítói kötelezettségek, és az olyan hosszú lejáratú követelések, melyekre megfelelő fedezet van, pl. a biztosítékkal fedezett hitel. A tőkemódszer szerint a befektető törzsrészvényeire jutó arányon felül elszámolt veszteséget a befektető adott társult vállalkozásban lévő részesedésének többi elemére kell elszámolni, fordított elsőbbségi (felszámoláskori kielégítési) sorrendben.

30. Ha a befektető részesedésének értéke nullára csökken, további veszteséget és kötelezettséget csak akkor jelenítenek meg, ha a befektetőnek jogi vagy vélelmezett kötelme áll fenn, vagy kifizetést teljesített a társult vállalkozás nevében. Ha a társult vállalkozás a későbbiekben nyereséget termel, a befektető az ezen nyereségekből való részesedésének az elszámolását csak akkortól folytatja, miután a nyereségekben való részesedése eléri a korábban el nem számolt veszteségekből a rá eső részt.

Értékvesztés

31. A tőkemódszer alkalmazása után, beleértve, hogy a 29. bekezdés alapján megjelenítésre került a társult vállalkozás vesztesége, a befektető alkalmazza az IAS 39 követelményeit annak meghatározására, hogy szükséges-e a társult vállalkozásban meglévő nettó befektetésére vonatkozóan további értékvesztés miatti veszteséget elszámolnia.

32. A befektető szintén az IAS 39 rendelkezéseit alkalmazza arra, hogy meghatározza, hogy a társult vállalkozásban meglévő olyan érdekeltségeire, amely nem képezik részét a nettó befektetésnek, szükséges-e további értékvesztés miatti veszteséget elszámolni, és arra, hogy meghatározza ennek az értékvesztés miatti veszteségnek az összegét.

33. Ha az IAS 39 rendelkezéseinek alkalmazása azt jelzi, hogy a befektetés értékvesztett lehet, a befektető az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza. A befektetés használati értékének meghatározásához az egység felméri:

(a) a befektetést befogadó által várhatóan generált összes jövőbeni becsült cash flow-k jelenértékéből rá eső részt, beleértve a befektetést befogadó működéséből származó cash flow-kat, valamint a befektetés végső elidegenítéséből származó bevételt;

vagy

(b) a befektetésből várható osztalékokból és a befektetés végső elidegenítéséből várhatóan befolyó becsült jövőbeli cash flow-k jelenértékét.

Megfelelő feltételezések mellett mindkét módszer ugyanazt az eredményt adja. Bármely keletkező értékvesztés miatti veszteség megjelenítése az IAS 36 szerint történik. Ennek megfelelően azt először a még fennálló goodwillre (ld. 23. bekezdés) osztják fel.

34. A társult vállalkozásban lévő befektetés megtérülő értékét valamennyi társult vállalkozásra elkülönülten számítják ki, kivéve, ha a társult vállalkozás a folyamatos használatból nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek nagyrészt függetlenek a beszámolót készítő egység egyéb eszközeiből származó pénzbevételektől

EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK

35. ***A társult vállalkozásban lévő részesedést az IAS 27 37-42. bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően kell kimutatni a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban.***

36. A jelen standard nem határozza meg, mely egységeknek kell nyilvánosan közzétett egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteniük.

▼M5

KÖZZÉTÉTEL

37. ***A következőket kell közzétenni:***

(a) ***a társult vállalkozásokban lévő befektetések valós értéke, ha rendelkezésre áll nyilvánosan közzétett árjegyzés;***

(b) ***a társult vállalkozások főbb pénzügyi adatai, beleértve az eszközök, kötelezettségek, bevételek és nettó nyereség összesített értékét;***

(c) ***annak okát, hogy miért dőlt meg az a feltételezés, hogy a befektető nem rendelkezik jelentős befolyással, ha a befektető közvetlenül vagy leányvállalatokon keresztül közvetve a befektetést befogadó egység szavazati vagy potenciális szavazati jogainak kevesebb, mint 20 %-ával rendelkezik, de arra a következtetésre jutott, hogy jelentős befolyással bír;***

(d) ***annak okát, hogy miért dőlt meg az a feltételezés, hogy a befektető jelentős befolyással rendelkezik, ha a befektető közvetlenül vagy leányvállalatokon keresztül közvetve a befektetést befogadó egység szavazati vagy potenciális szavazati jogainak legalább 20 %-ával rendelkezik, de arra a következtetésre jutott, hogy nem bír jelentős befolyással;***

(e) ***a társult vállalkozás pénzügyi kimutatásainak mérlegfordulónapját, ha a tőkemódszerhez felhasznált pénzügyi kimutatások a befektetőétől eltérő mérlegfordulónapra vagy beszámolási időszakra vonatkoznak, valamint az eltérő mérlegfordulónap vagy beszámolási időszak alkalmazásának okát;***

(f) ***a társult vállalkozás – forrásoknak a befektető részére, készpénzes osztalék vagy kölcsönök és követelések visszafizetésének formájában történő átadására való – képességére vonatkozó jelentős korlátozásoknak a jellegét és mértékét (pl. hitelszerződés vagy törvény alapján fennálló);***

(g) ***a társult vállalkozás veszteségéből a befektetőre eső, de el nem számolt részt, a tárgyidőszakra vonatkozóan és halmozottan;***

(h) ***ha a 13. bekezdés alapján a társult vállalkozás nem a tőkemódszerrel került elszámolásra, ezt a tényt;***

továbbá

(i) ***a nem a tőkemódszer szerint elszámolt társult vállalkozások főbb pénzügyi adatai, egyenként vagy csoportszinten, feltüntetve az eszközök, kötelezettségek, bevételek és nettó nyereség összértékét.***

38. ***A tőkemódszer szerint elszámolt társult vállalkozásokban lévői befektetéseket befektetett eszközként kell besorolni. Az ezen társult vállalkozások nyereségéből vagy veszteségéből a befektetőre eső részt, valamint ezen befektetések könyv szerinti értékét elkülönülten kell közzétenni. A befektetőnek a társult egység bármely megszűnő tevékenységében való részesedését szintén elkülönülten kell közzétenni.***

39. ***A társult vállalkozás saját tőkéjében közvetlenül elszámolt változások befektetőre eső részét közvetlenül a befektető saját tőkéjével szemben kell elszámolni, és azt a saját tőke változás kimutatásában kell közzé tenni az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard alapján.***

40. ***Az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standarddal összhangban a befektetőnek közzé kell tennie:***

(a) ***a társult vállalkozásnál felmerült, a többi befektetővel együtt vállalt függő kötelezettségekből rá eső részt;***

továbbá

(b) ***azon függő kötelezettségeket, amelyek azért merülnek fel, mert a befektető egyetemlegesen felelős a társult vállalkozás kötelezettségeiért vagy azok egy részéért.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

41. ***A jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

42. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása* standardot.

43. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi értelmezéseket:

▼**M5**

(a) SIC-3 *Társult vállalkozásokkal szembeni tranzakciók nem realizált nyereségének és veszteségének kiszűrése;*

(b) SIC-20 *Tőkemódszer –veszteségek elszámolása*;

továbbá

(c) SIC-33 *Konszolidálás és tőkemódszer – potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedés allokálása.*

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb nyilatkozatok módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmaznia kell erre a korábbi időszakra.

A1. A 2003. decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és azok értelmezéseit is, a hatályos IAS 28 *A társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása* standardra történő hivatkozások a módosított IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standardra módosulnak.

▼B

IAS 29 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

(ÁTSZERKESZTVE 1994-BEN)

Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által eredetileg 1989 áprilisában elfogadott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASC) jelenlegi gyakorlatával.

A következő SIC Értelmezések tartoznak az IAS 29-hez:

– SIC-19: A beszámoló pénzneme – Értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján

– SIC-30: A beszámoló pénzneme – Az értékelés pénznemére történő átszámítás

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Hatókör	247
Pénzügyi kimutatások újramegállapítása	247
Eredeti bekerülési érték alapú pénzügyi kimutatások	248
Mérleg	248
Eredménykimutatás	249
A nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség	249
Jelenlegi érték alapú pénzügyi kimutatások	250
Mérleg	250
Eredménykimutatás	250
A nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség	250
Adók	250
Cash-flow-kimutatás	250
Összehasonlító adatok	250
Konszolidált pénzügyi kimutatások	250
Az általános árindex kiválasztása és használata	251
Olyan gazdaságok, ahol megszűnik a hiperinfláció	251
Közzététel	251
Hatálybalépés napja	251

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

▼B

HATÓKÖR

▼M5

1. A jelen standardot kell alkalmazni minden olyan egység különálló pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan, ideértve a konszolidált pénzügyi kimutatásokat is, amelynek funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme.

▼B

2. Egy hiperinflációs gazdaságban az üzleti 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. A jelen 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, 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 pénzügyi kimutatásaira, amikor a gazdálkodó a hiperinfláció létezését megállapítja abban az országban, amelyiknek a pénznemében a beszámolóját készíti.

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.

6. A legtöbb országban az elsődleges pénzügyi kimutatásokat az eredeti bekerülésiérték-alapú számvitel alapján készítik, nem véve figyelembe sem az általános árszintben bekövetkezett változásokat, sem a birtokolt eszközök specifikus áremelkedését, kivéve azt, amennyiben az ingatlanok, gépek és berendezések, valamint a befektetések átértékelhetők. Mindazonáltal néhány gazdálkodó annak a jelenlegi érték megközelítésnek az alapján készíti elsődleges pénzügyi kimutatásait, amely a birtokolt eszközök specifikus árváltozásainak hatását tükrözi.

7. Hiperinflációs gazdaságban a pénzügyi kimutatások, akár az eredeti bekerülési érték megközelítés alapján, akár a jelenlegi érték megközelítés alapján készülnek, kizárólag akkor használhatók, ha a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben vannak kifejezve. Ezért ez a standard a hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő gazdálkodók elsődleges pénzügyi kimutatásaira vonatkozik. Az e standard által előírt információknak az újramegállapítás nélküli pénzügyi kimutatások kiegészítő információiként történő bemutatása nem megengedett. Ezenkívül, a pénzügyi kimutatásoknak az újramegállapítás előtt történő külön bemutatása ellenjavallt.

▼M5

8. *Egy hiperinflációs gazdaság pénznemét funkcionális pénznemnek használó egységnek a pénzügyi kimutatásait, akár az eredeti bekerülési érték megközelítés, akár a jelenlegi érték megközelítés alapján készülnek, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben kell megállapítania. Az IAS 1* A pénzügyi kimutatások prezentálása *standard által előírt, a megelőző időszakra vonatkozó összehasonlító adatokat, valamint a korábbi*

▼M5

időszakokra vonatkozó bármely információt szintén a mérlegfordulónapi értékelési egységben kell megállapítani. Az összehasonlító adatok eltérő prezentálási pénznemben történő bemutatására az IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai *standard 42(b) és 43. bekezdései alkalmazandók.*

▼B

9. A nettó monetáris pozíción keletkező ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ kell tartalmaznia, és azt elkülönülten közzé kell tenni.

10. A pénzügyi kimutatások e 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 bekerülési érték alapú pénzügyi kimutatások

Mérleg

11. Azokat az összegeket a mérlegben, amelyeket még nem a mérlegfordulónapi értékelési egységben fejeztek ki, egy általános árindex alkalmazásával újramegállapítják.

12. A monetáris tételeket nem állapítják meg újra, mert azokat már a mérlegfordulónapon érvényes monetáris egységben fejezték ki. A monetáris tételek a rendelkezésre álló pénzeszköz, valamint a pénzben esedékes és fizetendő tételek.

13. A szerződés alapján árváltozásokhoz kapcsolt követeléseket és kötelezettségeket, mint például az indexhez kötött kötvényeket és kölcsönöket, a szerződésnek megfelelően helyesbítik, hogy megállapítsák a mérlegfordulónapon még rendezetlen összegeket. Ezeket a tételeket ezen a helyesbített értéken szerepeltetik az újramegállapított mérlegben.

14. Minden egyéb eszköz és kötelezettség nem monetáris jellegű. Néhány nem monetáris tételt a mérlegfordulónapon érvényes értéken tartanak nyilván, mint például nettó realizálható értéken és piaci értéken, így azokat nem állapítják meg újra. Minden egyéb nem monetáris eszközt és kötelezettséget újramegállapítanak.

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 újramegállapított bekerülési értékét vagy értékcsökkenéssel csökkentett bekerülési értékét úgy határozzák meg, hogy a megszerzés időpontja és a mérlegfordulónap közötti árindexváltozást alkalmazzák a tételek eredeti bekerülési értékére és a halmozott értékcsökkenésre. Ennélfogva az ingatlanok, gépek és berendezések, a befektetések, valamint a nyersanyag- és árukészletek, a goodwill, a szabadalmak, a védjegyek és a hasonló eszközök értéke beszerzésük időpontjától újramegállapításra kerül. A félkész- és késztermékkészletek értéke attól az időponttól kerül újramegállapításra, amikor beszerzésük és átalakításuk költségei felmerültek.

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, e standard alkalmazásának első időszakában, szükség lehet arra, hogy a tételek újramegállapításának alapjául független szakmai értékelést használjanak.

▼M5

17. Nem biztos, hogy általános árindex elérhető azokra az időszakokra, amelyekre vonatkozóan ez a standard előírja az ingatlanok, gépek és berendezések összegének újra-megállapítását. Ezek között a ritka körülmények között szükséges lehet egy – például a funkcionális pénznem és egy viszonylag stabil külföldi pénznem közötti árfolyammozgáson alapuló – becslést alkalmazni.

▼B

18. Néhány nem monetáris tételt nem a megszerzése időpontjában, vagy a mérlegfordulónapon érvényes értékén tartanak nyilván, például azokat az ingatlanokat, gépeket és berendezéseket, amelyeket valamely korábbi időpontban értékeltek át. Ezekben az esetekben a könyv szerinti értéket az átértékelés időpontjától kezdve állapítják meg újra.

19. A nem monetáris tétel újramegállapított értékét a megfelelő nemzetközi számviteli standardoknak megfelelően csökkentik, ha az meghaladja a tétel jövőbeli felhasználásából (ideértve az eladása vagy egyéb módon történő elidegenítése által) megtérülő összeget. Ennélfogva az ilyen esetekben az ingatlanok, gépek és berendezések, a goodwill, a szabad-

▼B

almak és a védjegyek újramegállapított értékét a megtérülő értékre, a készletek újramegállapított értékét a nettó realizálható értékre, a rövid távú befektetések újramegállapított értékét pedig a piaci értékre csökkentik.

20. Egy olyan befektetést befogadó, amelyet a tőkemódszer alapján számolnak el, a hiperinflációs gazdaság pénznemében készítheti beszámolóját. Az ilyen befektetést befogadó mérlegét és eredménykimutatását ennek a standardnak megfelelően újramegállapítják, hogy a befektetőnek a befektetést befogadó nettó eszközállományában és működésének eredményében való részesedését kiszámolhassák. Ha a befektetést befogadó újramegállapított pénzügyi kimutatásait külföldi pénznemben fejezték ki, azokat záróárfolyamon váltják át.

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 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.

▼M5

▼B

24. A jelen standard alkalmazásának első időszaka kezdetén a saját tőke elemeit – 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 eredménytartalékot az újramegállapított mérlegben 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 A pénzügyi kimutatások prezentálása standardnak megfelelően közzéteszik.

Eredménykimutatás

26. Ez a standard előírja, hogy az eredménykimutatásban szereplő összes tételt a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben kell kifejezni. Ezért minden összeget újra meg kell állapítani a bevétel és ráfordítás tételeknek 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 olyan arányban vásárlóerőt veszít, a monetáris eszközöket meghaladó monetáris kötelezettségekkel rendelkező gazdálkodó pedig olyan arányban vásárlóerőt nyer, amilyen arányban 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 eredménykimutatás 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.

28. A nettó monetáris pozíción keletkező ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ tartalmazza. A megállapodás alapján árváltozásokhoz kötött eszközök és kötelezettségek 13. bekezdés alapján végzett módosítását a nettó monetáris pozíción keletkező nyereséggel vagy veszteséggel szemben számolják el. Az egyéb eredménykimutatás-tételek, mint például a kamatbevétel és -ráfordítás, valamint a befektetett vagy felvett kölcsönökre vonatkozó árfolyam-különbözetek, szintén a nettó monetáris pozícióhoz kapcsolódnak. Jóllehet az ilyen tételeket elkülönülten közzéteszik, segíthet, ha az eredménykimutatásban a nettó monetáris pozíción keletkező nyereséggel vagy veszteséggel együtt mutatják be azokat.

▼B

Jelenlegi érték alapú pénzügyi kimutatások

Mérleg

29. A jelenlegi értéken megállapított tételeket nem állapítják meg újra, mert azok már a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben vannak kifejezve. A többi mérlegtételt a 11–25. bekezdésnek megfelelően újramegállapítják.

Eredménykimutatás

30. A jelenlegi értéken alapuló eredménykimutatás – 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 mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben.

A nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség

▼M5

31. A nettó monetáris pozíción elért nyereség vagy veszteség megjelenítése 27-28. bekezdések alapján történik.

▼B

Adók

32. A pénzügyi kimutatásoknak az e standard szerinti újramegállapítása növelheti az adóköteles nyereség és a számviteli eredmény közötti különbözetet. Ezeket a különbözeteket az IAS 12 Nyereségadók standardnak megfelelően számolják el.

Cash-flow-kimutatás

33. Ez a standard megköveteli, hogy a cash-flow-kimutatásban szereplő összes tételt a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben fejezzék ki.

Összehasonlító adatok

▼M5

34. Az előző beszámolási időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat, akár eredeti bekerülési érték-megközelítésen, akár jelenlegi érték megközelítésen alapultak, az általános árindex alkalmazásával újra-megállapítják úgy, hogy az összehasonlító pénzügyi kimutatások a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben legyenek bemutatva. A korábbi időszakokkal kapcsolatosan közzétett információkat is a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben fejezik ki. Az összehasonlító adatok eltérő prezentálási pénznemben történő bemutatására az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard 42(b) és 43. bekezdései alkalmazandóak.

▼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 – újramegállapítják 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 kimutatásaival az IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai standard szerint kezelik.

36. Ha különböző időpontokban készült pénzügyi kimutatásokat konszolidálnak, az összes tételt, akár nem monetáris, akár monetáris, a konszolidált pénzügyi kimutatások fordulónapján 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, amely ugyanannak a gazdaságnak a pénznemében készíti beszámolóját, ugyanazt az indexet használja.

▼B

OLYAN GAZDASÁGOK, AHOL MEGSZŰNIK A HIPERINFLÁCIÓ

38. Amikor egy gazdaságban megszűnik a hiperinfláció, és a gazdálkodó már nem a jelen standardnak megfelelően készíti és mutatja be pénzügyi kimutatásait, a gazdálkodónak 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.

KÖZZÉTÉTEL

▼M5

39. A következőket kell közzétenni:

a) azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatásokat és a korábbi időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat a funkcionális pénznem általános vásárlóerejében bekövetkezett változásoknak megfelelően újra-megállapították, és ebből kifolyólag, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben állapították meg;

▼B

b) azt, hogy a pénzügyi kimutatásokat eredeti bekerülésiérték-megközelítés vagy a jelenlegi értékmegközelítés alapján készítették-e el; és

c) a mérlegfordulónapi 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 Nemzetközi Számviteli Standard az 1990. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

▼M12

IFRS 7 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek

CÉL

1. A jelen standard 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 beszámolási fordulónapkor ki van téve, és hogy a gazdálkodó egység hogyan kezeli ezeket a kockázatokat.

2. A jelen standardban foglalt alapelvek kiegészítik a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelenítésére, értékelésére és bemutatására vonatkozóan az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* és az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standardokban foglalt alapelveket.

HATÓKÖR

3. Ezt az IFRS-t valamennyi gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a pénzügyi instrumentumok valamennyi típusára, kivéve:

(a) az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*, az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések*, vagy az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardok alapján elszámolt leányvállalatokban, társult vállalkozásokban, és közös vállalkozásokban meglévő érdekeltségeket. Egyes esetekben azonban az IAS 27, az IAS 28 vagy az IAS 31 megengedi a gazdálkodó egységnek, hogy a leányvállalatban, társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltséget az IAS 39 használatával számolja el; ezekben az esetekben a gazdálkodó egységeknek a jelen standard közzétételi követelményein felül az IAS 27, az IAS 28 vagy az IAS 31 közzétételi követelményeit is alkalmazniuk kell. A gazdálkodó egységeknek a jelen standardot kell alkalmazniuk minden olyan származékos termékre is, amelyek leányvállalatokban, társult vállalkozásokban

▼M12

vagy közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódnak, kivéve, ha a származékos termék megfelel a tőkeinstrumentum IAS 32-ben található fogalmának.

(b) a munkáltatóknak a munkavállalói juttatási programokból származó jogait és kötelmeit, amelyekre az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard vonatkozik.

(c) a függő ellenértékekre vonatkozó szerződéseket egy üzleti kombinációban (lásd az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot). E kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.

(d) a biztosítási szerződéseket, ahogy azokat az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard meghatározza. Ezt az IFRS-t azonban alkalmazni kell a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, ha az IAS 39 ezekre vonatkozóan elkülönült elszámolást ír elő a gazdálkodó egységnek.

(e) azokat a pénzügyi instrumentumokat, szerződéseket és kötelezettségeket a részvény alapú kifizetési ügyletek keretében, amelyekre az IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés* standard vonatkozik, kivéve hogy a jelen standard vonatkozik az IAS 39 5–7. bekezdésének hatókörébe tartozó szerződésekre.

4. A jelen standard a megjelenített és a meg nem jelenített pénzügyi instrumentumokra egyaránt vonatkozik. A megjelenített pénzügyi instrumentumok magukban foglalják az IAS 39 hatókörébe tartozó pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket. A meg nem jelenített pénzügyi instrumentumok közé tartoznak egyes olyan pénzügyi instrumentumok, amelyek ugyan az IAS 39 hatókörén kívül esnek, de a jelen standard hatókörébe tartoznak (mint például egyes hitelnyújtási elkötelezettségek).

5. A jelen standard vonatkozik az IAS 39 hatókörébe tartozó, nem pénzügyi tételek vásárlására vagy eladására irányuló szerződésekre (lásd az IAS 39 5–7. bekezdését).

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOK CSOPORTJAI ÉS A KÖZZÉTÉTEL SZINTJE

6. Amikor a jelen standard 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 mérlegben 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.**

Mérleg

A pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek kategóriái

8. Az IAS 39-ben meghatározott következő kategóriák mindegyikének közzé kell tenni a könyv szerinti értékét vagy magában a mérlegben, vagy a megjegyzésekben:

(a) a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök, elkülönülten bemutatva (i) azokat, amelyek a kezdeti megjelenítéskor lettek ekként megjelölve; és (ii) azokat, amelyek az IAS 39-cel összhangban kereskedési céllal tartottként vannak besorolva;

(b) lejáratig tartandó befektetések;

(c) kölcsönök és követelések;

(d) értékesíthető pénzügyi eszközök;

(e) a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek, elkülönülten bemutatva (i) azokat, amelyek a kezdeti megjelenítéskor lettek ekként megjelölve; és (ii) azokat, amelyek az IAS 39-cel összhangban kereskedési céllal tartottként vannak besorolva;

valamint

(f) az amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek.

▼M12

Nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek

9. Ha a gazdálkodó egység valamely kölcsönt vagy követelést (vagy kölcsönök vagy követelések egy csoportját) nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelölt meg, akkor közzé kell tennie:

(a) a kölcsön vagy követelés (vagy a kölcsönök, illetve követelések egy csoportjának) maximális *hitelkockázati* kitettségét (lásd a 36. bekezdés (a) pontját) a beszámolási fordulónapon.

(b) azt az összeget, amellyel bármely kapcsolódó hitelderivatíva vagy hasonló instrumentum csökkenti ezt a maximális hitelkockázati kitettséget.

(c) a kölcsön vagy követelés (vagy a kölcsönök, vagy követelések egy csoportja) valós értékében a beszámolási időszak során és kumuláltan bekövetkezett azon változás összegét, amely a pénzügyi eszköz hitelkockázata változásainak tulajdonítható, amelyet meghatározhatnak:

(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.

(d) bármely kapcsolódó hitelderivatíva vagy hasonló instrumentum valós értékében a beszámolási időszak során és a kölcsön vagy a követelés megjelölése óta kumuláltan bekövetkezett változás összegét.

10. Ha a gazdálkodó egység egy pénzügyi kötelezettséget az IAS 39 9. bekezdésével összhangban a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek jelölt meg, közzé kell tennie:

(a) a pénzügyi kötelezettség valós értékében a beszámolási időszak során és kumuláltan bekövetkezett változás összegét, amely ezen kötelezettség hitelkockázata változásainak tulajdonítható, amelyet meghatározhatnak:

(i) a valós értékében bekövetkezett azon változás összegeként, amely nem a piaci kockázatot keletkeztető piaci viszonyok változásainak tulajdonítható (lásd a B Függelék B4 bekezdését);

vagy

(ii) egy olyan alternatív módszer használatával, amely a gazdálkodó egység megítélése szerint hűebben tükrözi a valós értékében bekövetkezett azon változás összegét, amely a kötelezettség hitelkockázata változásainak tulajdonítható.

A piaci kockázatot keletkeztető piaci viszonyok változásai közé tartoznak például az irányadó kamatláb, egy másik gazdálkodó egység pénzügyi instrumentuma árának, az árutőzsdei árak, a devizaárfolyamok, vagy az ár-, illetve árfolyamindexek változásai. Jegyhez kötési jellemzőt tartalmazó szerződések esetében a piaci viszonyok változásai közé tartozik a kapcsolódó belső vagy külső befektetési alap teljesítményében bekövetkező változás.

(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:

(a) a 9. bekezdés (c) pontjában és a 10. bekezdés (a) pontjában megfogalmazott követelményeknek való megfelelés érdekében alkalmazott módszereket.

(b) ha a gazdálkodó egység úgy ítéli meg, hogy az általa a 9. bekezdés (c) pontjában és a 10. bekezdés (a) pontjában foglalt követelményeknek való megfelelés érdekében nyújtott közzététel nem tükrözi hűen a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékében a hitelkockázatában bekövetkezett változásoknak tulajdonítható változásokat, akkor közzé kell tennie az ezen következtetéshez vezető okokat és az általa fontosnak ítélt tényezőket.

▼**M12**

Átsorolás

12. Ha a gazdálkodó egység egy pénzügyi eszközt átsorolt:

(a) a valós értéken értékelt eszközökből a bekerülési értéken vagy amortizált bekerülési értéken értékelt eszközök közé;

vagy

(b) a bekerülési értéken vagy amortizált bekerülési értéken értékelt eszközökből a valós értéken értékelt eszközök közé;

közzé kell tennie az egyes kategóriákból kivezetett, valamint az egyes kategóriákba átsorolt összegeket, valamint az átsorolás okát (lásd az IAS 39 51–54. bekezdéseit).

Kivezetés

13. A gazdálkodó egység olyan módon adhatott át pénzügyi eszközöket, hogy a pénzügyi eszközök egy része, vagy azok összessége nem felel meg a kivezetés feltételeinek (lásd az IAS 39 15–37. bekezdését). A gazdálkodó egységnek az ilyen pénzügyi eszközök valamennyi csoportjára vonatkozóan közzé kell tennie:

(a) az eszközök jellegét;

(b) azon tulajdonlással járó kockázatok és hasznok jellegét, amelyekre vonatkozóan a gazdálkodó egység kitettsége továbbra is fennáll;

(c) ha a gazdálkodó egység továbbra is megjeleníti az összes eszközt, az eszközök és a kapcsolódó kötelezettségek könyv szerinti értékét;

továbbá

(d) ha a gazdálkodó egység az eszközök megjelenítését a folytatódó részvétel mértékéig folytatja, az eredeti eszközök teljes könyv szerinti értékét, a gazdálkodó egység által továbbra is megjelenített eszközök értékét, valamint a kapcsolódó kötelezettségek könyv szerinti értékét.

Biztosíték

14. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a kötelezettségek vagy függő kötelezettségek biztosítékául jelzáloggal terhelt pénzügyi eszközök könyv szerinti értékét, ideértve azokat az összegeket is, amelyeket az IAS 39 37. bekezdésének (a) pontjával összhangban átsoroltak;

továbbá

(b) a terhelése feltételeit.

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 nemteljesítésének hiányában is, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a birtokolt biztosíték valós értékét;

(b) az ilyen módon eladott vagy újra megterhelt biztosíték valós értékét, és azt, hogy a gazdálkodó egységnek fennáll-e kötelme annak visszaszolgáltatására;

továbbá

(c) a fedezet általa történő használatához kapcsolódó feltételeket.

Hitelezési veszteségek értékvesztési számlája

16. Ha a hitelezési veszteségek a pénzügyi eszközök értékvesztését okozzák és a gazdálkodó egység elkülönített számlán (például egy az egyedi értékvesztések könyvelésére használt különálló értékvesztési számlán, vagy egy hasonló, az eszközök együttes értékvesztésének könyvelésére használt különálló értékvesztési számlán) tartja nyilván az értékvesztéseket, és nem közvetlenül az eszköz könyv szerinti értékét csökkenti, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközök mindegyik csoportjára nézve közzé kell tennie az említett számlán a beszámolási időszakban történt mozgások levezetését.

Összetett pénzügyi instrumentumok, amelyek több beágyazott származékos terméket tartalmaznak

17. Ha a gazdálkodó egység olyan instrumentumot bocsátott ki, amely kötelezettség és tőke elemet egyaránt tartalmaz (lásd az IAS 32 28. bekezdését), valamint az instrumentum több olyan beágyazott származékos terméket is magában foglal, melyek értéke egymástól függ (pl. visszahívható átváltoztatható adósságinstrumentum), e jellemzők létezését a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie.

Nemteljesítések és szerződésszegések

18. A beszámolási fordulónapon megjelenített *fizetendő hitelek* tekintetében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

▼M12

(a) a tőke, a kamat, a törlesztő alap vagy a törlesztési feltételek adott időszakban bekövetkezett nemteljesítéseinek részleteit;

(b) a beszámolási fordulónapon nemteljesítésben lévő fizetendő hitelek könyv szerinti értékét;

továbbá,

(c) hogy a nemteljesítést helyre hozták-e, vagy hogy a fizetendő hitelek 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 beszámolási fordulónapon vagy az előtt a szerződésszegéseket orvosolták, vagy a hitelfeltételeket újratárgyalták).

Eredménykimutatás és saját tőke

Bevételek, ráfordítások, nyereségek vagy veszteségek tételei

20. A gazdálkodó egységnek magukban a pénzügyi kimutatásokban vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie a bevételek, ráfordítások, nyereségek vagy veszteségek következő tételeit:

(a) a következőkön képződött nettó nyereséget vagy veszteséget:

(i) a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek, elkülönülten bemutatva a kezdeti megjelenítéskor ekként megjelölt pénzügyi eszközökön és pénzügyi kötelezettségeken képződött nyereségeket és veszteségeket, és az IAS 39-cel összhangban kereskedési céllal tartottként besorolt pénzügyi eszközökön és pénzügyi kötelezettségeken képződött nyereségeket és veszteségeket;

(ii) értékesíthető pénzügyi eszközök, elkülönülten bemutatva azon nyereség vagy veszteség összegét, amelyet a beszámolási időszakban közvetlenül a saját tőkével szemben számoltak el, és azt az összeget, amelyet eltávolítottak a saját tőkéből és amelyet a beszámolási időszak nyereségében vagy veszteségében számoltak el.

(iii) lejáratig tartandó befektetések;

(iv) kölcsönök és követelések;

valamint

(v) amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek;

(b) a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltektől eltérő pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek (effektív kamatláb-módszer használatával számított) összes kamatbevételét és összes kamatráfordítását;

(c) a következőkből származó (az effektív kamatláb megállapításában szereplő összegektől eltérő) díjbevételeket és díjráfordításokat:

(i) a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltektől eltérő pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek;

valamint

(ii) letétkezelési vagy egyéb ügygondnoki tevékenységek, amelyek eredményeként eszközöket birtokolnak vagy fektetnek be magánszemélyek, alapok, nyugdíjpénztárak és más intézmények nevében;

(d) az értékvesztett pénzügyi eszközökön képződött, az IAS 39 AG93 bekezdésével összhangban elhatárolt kamatjövedelmet;

valamint

(e) az értékvesztés miatti veszteség összegét a pénzügyi eszközök mindegyik csoportjára nézve.

Egyéb közzétételek

Számviteli politikák

21. Az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard 108. bekezdésével összhangban a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a jelentős számviteli politikák összefoglalójában a pénzügyi kimutatások elkészítése során alkalmazott értékelési alapot (vagy alapokat) és azokat az egyéb alkalmazott számviteli politikákat, amelyek a pénzügyi kimutatások megértésének szempontjából relevánsak.

▼**M12**

Fedezeti elszámolás

22. A gazdálkodó egységnek az IAS 39-ben ismertetett minden egyes fedezeti ügyleti típusra (például valós érték fedezeti ügyletek, cash flow fedezeti ügyletek, külföldi érdekeltségekbe történt nettó befektetések fedezeti ügyletei) vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:

(a) minden egyes fedezeti ügyleti típus ismertetése;

(b) a fedezeti instrumentumként megjelölt pénzügyi instrumentumok ismertetése, valamint azok valós értéke a beszámolási fordulónapon;

valamint

(c) a fedezett kockázatok jellege.

23. A cash flow fedezeti ügyletekre nézve a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) azokat az időszakokat, amelyekben a cash flow-k várhatóan felmerülnek és amelyekben a nyereségre vagy veszteségre hatást gyakorolnak;

(b) azon előrejelzett ügyletek ismertetését, amelyekre korábban fedezeti elszámolást alkalmaztak, de amelyek várhatóan már nem következnek be;

(c) azt az összeget, amelyet a beszámolási időszak során a saját tőkével szemben számoltak el;

(d) azt az összeget, amelyet eltávolítottak a saját tőkéből és amelyet a beszámolási időszak nyereségében vagy veszteségében számoltak el, feltüntetve az összeg megoszlását az eredménykimutatás egyes sorai között;

valamint

(e) azt az összeget, amelyet a beszámolási időszak során eltávolítottak a saját tőkéből és amelyet olyan nem-pénzügyi eszköz vagy nem-pénzügyi kötelezettség bekerülési vagy egyéb könyv szerinti értékében szerepeltettek, amelynek beszerzése vagy felmerülése fedezett, nagyon valószínű előrejelzett ügylet volt.

24. A gazdálkodó egységnek elkülönülten közzé kell tennie:

(a) valós érték fedezeti ügyletekben:

(i) a fedezeti instrumentumon képződött nyereségeket vagy veszteségeket;

valamint

(ii) a fedezett tételen a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan képződött nyereségeket vagy veszteségeket.

(b) a cash flow fedezeti ügyletekből származó, a nyereségben vagy veszteségben megjelenített hatékonytalanságot;

valamint

(c) a külföldi érdekeltségekbe történt nettó befektetések fedezeti ügyleteiből származó, a nyereségben vagy veszteségben megjelenített hatékonytalanságot.

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 egység a valós értékek közzétételekor csoportokba kell rendezze a pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket, de ezeket csak olyan mértékben számíthatja be egymással szemben, amilyen mértékben a mérlegben szereplő könyv szerinti értékeiket egymással szemben beszámítja.

27. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egyes csoportjai valós értékének meghatározásakor alkalmazott módszereket és – ha értékelési technikát alkalmaznak – feltételezéseket. Például ha ez értelmezhető, a gazdálkodó egység információkat tesz közzé az előtörlesztési rátákra, a becsült hitelveszteségi rátákra, a kamatlábakra és a diszkontrátákra vonatkozó feltételezésekkel kapcsolatban.

(b) hogy a valós értékeket részben vagy egészben egy aktív piac árjegyzéseinek közvetlen alapul vételével állapítják-e meg, vagy értékelési technika alkalmazásával becsülik-e őket (lásd az IAS 39 AG71–AG79 bekezdését).

▼M12

(c) hogy a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett valós értékeket részben vagy egészben olyan feltételezéseken alapuló értékelési technika alkalmazásával állapítják-e meg, amelyeket nem támasztanak alá ugyanazon instrumentum figyelemmel kísérhető aktuális piaci tranzakcióinak az árai (tehát módosítás vagy újracsomagolás nélkül) és amelyek nem elérhető és figyelemmel kísérhető piaci adatokon alapulnak. Ha a pénzügyi kimutatásokban megjelenített valós értékek vonatkozásában az előbbi feltételezések közül egy vagy több feltételezés más ésszerűen lehetséges feltételezésre való felcserélése a valós érték jelentős változását okozná, a gazdálkodó egységnek ismertetnie kell ennek tényét és közzé kell tennie ezen változások hatását. Ebből a szempontból a változások jelentőségét a nyereséghez vagy a veszteséghez, az összes eszközhöz vagy az összes kötelezettséghez, vagy – ha a valós érték változásainak megjelenítése a saját tőkével szemben történik – a teljes saját tőkéhez képest kell értékelni.

(d) ha a c) pontot alkalmazzák, a valós érték ilyen értékelési technika használatával becsült változásának azon teljes összegét, amelyet a beszámolási időszakban a nyereségben vagy a veszteségben jelenítettek meg.

28. Ha egy adott pénzügyi instrumentum piaca nem aktív, a gazdálkodó egység értékelési technika alkalmazásával állapítja meg annak valós értéket (lásd az IAS 39 AG74–AG79 bekezdését). A valós érték legjobb bizonyítéka a kezdeti megjelenítéskor azonban a tranzakciós ár (tehát az adott vagy kapott ellenérték valós értéke), kivéve ha teljesülnek az IAS 39 AG76 bekezdésében ismertetett feltételek. Ebből az következik, hogy a kezdeti megjelenítéskori valós érték és az értékelési technika használatával ugyanezen a napon megállapított érték különbözhetnek egymástól. Ilyen különbség megléte esetén a gazdálkodó egységnek pénzügyi instrumentum csoportonként közzé kell tennie:

(a) a különbség nyereségben vagy veszteségben történő megjelenítésére vonatkozó számviteli politikáját, a piaci résztvevők által az ármeghatározás során figyelembe vett tényezők (ideértve az időtényezőt is) változásának kifejezésére (lásd az IAS 39 AG76A bekezdését);

valamint

(b) azt az összesített különbséget, amelyet még meg kell jeleníteni a nyereségben vagy a veszteségben a beszámolási időszak kezdetén és végén, valamint az ezen különbség egyenlegében bekövetkezett változások levezetését.

29. Nem szükséges a valós értékek közzététele:

(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;

(b) aktív piacon jegyzett piaci árral nem rendelkező tőkeinstrumentumokban vagy az ilyen tőkeinstrumentumokhoz kapcsolódó származékos termékekben lévő befektetés esetén, amelyet az IAS 39-cel összhangban bekerülési értéken értékelnek, mert a valós értékét nem lehet megbízhatóan mérni;

vagy

(c) az (IFRS 4-ben ismertetett) diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmazó szerződés esetén, amennyiben e jellemző valós értékét nem lehet megbízhatóan mérni.

30. A 29. bekezdés (b) és (c) pontjában ismertetett esetekben a gazdálkodó egységnek információkat kell közzétennie a pénzügyi kimutatások felhasználóinak segítésére, hogy azok kialakíthassák saját megítélésüket a pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek könyv szerinti értéke és valós értéke közötti lehetséges különbségek mértékéről;beleértve:

(a) azt a tényt, hogy ezen instrumentumok valós érték információi nem kerültek közzétételre, mert a valós értékük nem mérhető megbízhatóan;

(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.

▼M12

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOKBÓL EREDŐ KOCKÁZATOK JELLEGE ÉS MÉRTÉKE

31. **A gazdálkodónak 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 beszámolási fordulónapon ki van téve.**

32. A 33–42. bekezdésekben előírt közzétételek a pénzügyi instrumentumokból eredő kockázatokra összpontosítanak, valamint arra, hogy hogyan kezelték ezeket a kockázatokat. E kockázatok rendszerint magukba foglalják a hitelkockázatot, a *likviditási kockázat*ot és a piaci kockázatot, de nem korlátozódnak csak ezekre.

Kvalitatív közzétételek

33. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumokból eredő minden egyes kockázati típusra 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) bármely változást az (a) vagy (b) pontban foglaltakban az előző időszakhoz képest.

Kvantitatív közzétételek

34. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumokból eredő minden egyes kockázati típusra nézve közzé kell tennie:

(a) összefoglaló számszerűsített adatokat az adott kockázatnak való beszámolási fordulónapi kitettségéről. E közzétételnek azokon az információkon kell alapulnia, amelyeket a gazdálkodó egység menedzsmentjének legfontosabb tagjai – például az igazgatótanács vagy az ügyvezető igazgató – belső forrásokból kapnak meg (az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardban foglaltak szerint).

(b) a 36–42. bekezdésben előírt, az (a) pont tartalmát meghaladó közzétételeket, kivéve ha a kockázat nem lényeges (lásd az IAS 1 29–31. bekezdését a lényegesség tárgyalására vonatkozóan).

(c) a kockázat koncentrálódásait, amennyiben azok az (a) és (b) pont alapján nem nyilvánvalóak.

35. Ha a közzétett beszámolási fordulónapi számszerűsített adatok nem tükrözik a gazdálkodó egységnek a beszámolási időszakra jellemző kockázati kitettségét, a gazdálkodó egységnek további, reprezentatív információkat kell rendelkezésre bocsátania.

Hitelkockázat

36. A gazdálkodó egységnek pénzügyi instrumentum csoportonként közzé kell tennie:

(a) azt az összeget, amely a beszámolási fordulónapi maximális hitelkockázati kitettségét leginkább jellemzi, figyelmen kívül hagyva a biztosítékokat vagy egyéb hitelminőség-javítási lehetőségeket (például azokat a nettósítási megállapodásokat, amelyek az IAS 32-vel összhangban nem felelnek meg az egymással szembeni beszámítás feltételeinek);

(b) az (a) pont szerint közzétett összeg vonatkozásában a birtokolt biztosítékok és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek ismertetését;

(c) azon pénzügyi eszközök hitelminőségére vonatkozó információkat, amelyek se nem *késedelmes* tételek, se nem értékvesztettek;

valamint

(d) azon pénzügyi eszközök könyv szerinti értékét, amelyek egyébként késedelmes vagy értékvesztett tételek lennének, és amelyek feltételeit újratárgyalták.

Késedelmes vagy értékvesztett pénzügyi eszközök

37. A gazdálkodó egységnek pénzügyi eszköz csoportonként közzé kell tennie:

(a) azon pénzügyi eszközök korosságának elemzését, amelyek a beszámolási fordulónapon késedelmesek, de nem értékvesztettek;

▼M12

(b) azon pénzügyi eszközök elemzését, amelyeket a beszámolási fordulónapon egyedileg értékvesztettnek minősítettek, beleértve a gazdálkodó egység által az értékvesztettség megállapításakor figyelembe vett tényezőket is;

valamint

(c) az (a) és (b) pont szerint közzétett összegek vonatkozásában a birtokolt biztosíték és az egyéb hitelminőség-javítási lehetőségek ismertetését, valamint ezek valós értékének becslését, kivéve ha ez kivitelezhetetlen.

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 az egyéb standardok megjelenítésre vonatkozó kritériumainak, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a kapott eszközök jellegét és könyv szerinti értékét;

valamint

(b) ha az eszközöket nem lehet könnyen pénzeszközre váltani, az ezen eszközök elidegenítésére vagy a gazdálkodó egység műveleteiben való felhasználására vonatkozó politikákat.

Likviditási kockázat

39. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a pénzügyi kötelezettségek lejáratának elemzését, amely bemutatja a szerződés szerint hátralévő lejáratokat;

valamint

(b) annak ismertetését, hogyan kezeli az (a) pontban rejlő likviditási kockázatot

Piaci kockázat

Érzékenységi vizsgálat

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 beszámolási fordulónapon ki van téve, bemutatva, hogy a releváns kockázati változó beszámolási fordulónapon ésszerűen lehetséges változásai hogyan befolyásolták volna a nyereséget vagy veszteséget, valamint a saját tőkét;

(b) az érzékenységi vizsgálat elkészítésekor alkalmazott módszereket és feltételezéseket;

valamint

(c) az alkalmazott módszerek és feltételezések változásait az előző időszakhoz képest, és e 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 célkitűzésének 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

▼**M12**

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.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

43. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a 2007. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység ezt az IFRS-t korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

44. Ha a gazdálkodó egység a jelen standardot 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.

AZ IAS 30 VISSZAVONÁSA

45. A jelen standard az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standard helyébe lép.

▼M12

A FÜGGELÉK

Fogalommeghatározások

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

hitelkockázat	Annak kockázata, hogy a pénzügyi instrumentumban résztvevő egyik fél kötelezettségeinek eleget nem téve pénzügyi veszteséget okoz a másik félnek.
devizakockázat	Annak kockázata, hogy a devizaárfolyamok változásai miatt a pénzügyi instrumentum valós értéke vagy jövőbeni cash flow-i ingadozni fognak.
kamatláb-kockázat	Annak kockázata, hogy a piaci kamatlábak változásai miatt a pénzügyi instrumentum valós értéke vagy jövőbeni cash flow-i ingadozni fognak.
likviditási kockázat	Annak kockázata, hogy a gazdálkodó egység nehézségekbe ütközik a pénzügyi kötelezettségek teljesítése során.
fizetendő kölcsönök	A fizetendő kölcsönök a szokásos fizetési feltételek mellett fennálló rövid lejáratú szállítói kötelezettségektől eltérő pénzügyi kötelezettségek.
piaci kockázat	Annak kockázata, hogy a piaci árak változásai miatt a pénzügyi instrumentum valós értéke vagy jövőbeni cash flow-i ingadozni fognak. A piaci kockázat a kockázatok három típusát tartalmazza: **devizakockázat, kamatlábkockázat** és **egyéb árkockázat**.
egyéb árkockázat	Annak kockázata, hogy a piaci árak (nem a **kamatláb-** vagy **devizakockázatból** eredő) változásai miatt a pénzügyi instrumentum valós értéke vagy jövőbeni cash flow-i ingadozni fognak, függetlenül attól, hogy ezeket a változásokat az adott pénzügyi instrumentumra vagy annak kibocsátójára jellemző tényezők okozzák, vagy olyan tényezők, amelyek a piaci kereskedés tárgyát képező valamennyi hasonló pénzügyi instrumentumot érintenek.
késedelmes tétel	A pénzügyi eszköz késedelmes tétel, ha a másik fél a szerződés szerinti esedékességkor nem fizet.

A következő fogalmak meghatározása az IAS 32 11. bekezdésében vagy az IAS 39 9. bekezdésében található, ezeket az IFRS az IAS 32-ben és az IAS 39-ben meghatározott jelentésüknek megfelelően alkalmazza.

– egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéke
– értékesíthető pénzügyi eszközök
– kivezetés
– származékos termék
– effektív kamatláb módszer
– tőkeinstrumentum
– valós érték
– pénzügyi eszköz
– pénzügyi instrumentum
– pénzügyi kötelezettség
– nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség
– kereskedési céllal tartott pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség
– előrejelzett ügylet
– fedezeti instrumentum
– lejáratig tartandó befektetések
– kölcsönök és követelések
– általános módon történő vétel vagy eladás

▼M12

B FÜGGELÉK

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOK CSOPORTJAI ÉS A KÖZZÉTÉTEL SZINTJE (6. BEKEZDÉS)

B1 A 6. bekezdés előírja a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumok olyan csoportokba való rendezését, amelyek megfelelnek a közzétett információk természetének és figyelembe veszik e pénzügyi instrumentumok jellegzetességeit. A 6. bekezdésben ismertetett csoportokat a gazdálkodó egység alakítja ki, emiatt ezek eltérnek a pénzügyi instrumentumok IAS 39-ben meghatározott kategóriáitól (amelyek meghatározzák a pénzügyi instrumentumok értékelésének módját és azt, hogy hol kell megjeleníteni a valós érték változásait).

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 összekapcsolná a különböző jellemzőkkel bíró információkat. Meg kell találni az egyensúlyt a rendkívül részletes (és így a pénzügyi kimutatások felhasználói számára segítséget nem jelentő), túlzott terhet jelentő pénzügyi kimutatások valamint a fontos információkat elfedő túlzott aggregálás között. A gazdálkodó egységnek például nem szabad fontos információkat olyan módon elfednie, hogy azokat nagy számú 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 különbözőségeket.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOK JELENTŐSÉGE A PÉNZÜGYI HELYZET ÉS TELJESÍTMÉNY SZEMPONTJÁBÓL

A nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek (10. és 11. bekezdés)

B4 Ha a gazdálkodó egység a pénzügyi kötelezettséget a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelöli meg, a 10. bekezdés (a) pontja szerint közzé kell tennie a pénzügyi kötelezettség valós értékében bekövetkezett azon változás összegét, amely a kötelezettség hitelkockázata változásának tulajdonítható. A 10. bekezdés (a) pontjának i. alpontja megengedi a gazdálkodó egységnek, hogy ezt az összeget a kötelezettség valós értékében bekövetkező azon változás összegeként határozza meg, amely nem a piaci kockázatot keletkeztető piaci viszonyok változásainak tulajdonítható. Ha a kötelezettségre vonatkozóan a piaci viszonyok releváns változásai kizárólag valamely megfigyelhető (irányadó) kamatláb változásai, akkor ez az összeg az alábbiak szerint becsülhető meg:

(a) A gazdálkodó egység első lépésben kiszámítja a kötelezettségnek az időszak elejére vonatkozó belső megtérülési rátáját a kötelezettség megfigyelhető piaci ára, valamint a kötelezettség szerződés szerinti, időszak eleji cash flow-i alapján. E megtérülési rátából ezután levonja az időszak elején érvényes megfigyelt (irányadó) kamatlábat, így megkapja a belső megtérülési ráta instrumentum-specifikus komponensét.

(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, instrumentum-specifikus komponensének összegeként adódó diszkontráta felhasználásával.

(c) A kötelezettség időszak végén megfigyelt piaci ára, 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 kell közzétenni.

▼M12

Ez a példa feltételezi, hogy nem jelentősek a valós értékben bekövetkezett azon változások, amelyek nem az instrumentum hitelkockázatában vagy a kamatlábakban bekövetkező változásokból erednek. Ha a fenti példában az instrumentum beágyazott származékos terméket tartalmaz, a beágyazott származékos termék valós értékének változását figyelmen kívül kell hagyni a 10. bekezdés (a) pontjával összhangban közzéteendő összeg meghatározása során.

Egyéb közzétételek – számviteli politikák (21. bekezdés)

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 a közzététel tartalmazhatja:

(a) a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek esetén:

(i) a gazdálkodó egység által nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek jellegét;

(ii) az e pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek kezdeti megjelenéskor ilyen módon történő megjelölésének kritériumait;

valamint

(iii) azt, hogy a gazdálkodó egység hogyan felelt meg az IAS 39 9., 11A. vagy 12. bekezdéseiben foglalt, az ilyen módon történő megjelölésre vonatkozó feltételeknek. A nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség IAS 39 9. bekezdésében szereplő meghatározása (b) pontjának (i) alpontjával összhangban megjelölt instrumentumok esetében az ilyen közzététel tartalmaz egy szöveges leírást annak az értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciának a körülményeiről, amely egyébként előállna. A nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség IAS 39 9. bekezdésében szereplő meghatározása (b) pontjának (ii) alpontjával összhangban megjelölt instrumentumok esetében az ilyen közzététel tartalmaz egy szöveges leírást arról, hogy a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként való megjelölés milyen módon konzisztens a gazdálkodó egység dokumentált kockázatkezelési vagy befektetési stratégiájával.

(b) a pénzügyi eszközök értékesíthetőként való megjelölésének kritériumait.

(c) azt, hogy a pénzügyi eszközök általános módon történő vételét vagy eladását a kötési időpontban vagy a teljesítés időpontjában számolják-e el (lásd az IAS 39 38. bekezdését).

(d) amikor különálló értékvesztés számlát használnak a hitelezési veszteségek miatt értékvesztett pénzügyi eszközök könyv szerinti értékének csökkentésére:

(i) annak kritériumait, hogy az értékvesztett pénzügyi eszközök könyv szerinti értékét mikor csökkentik közvetlenül (vagy – értékvesztés visszaírásakor – növelik közvetlenül), és hogy mikor használnak különálló értékvesztés számlát;

valamint

(ii) a különálló értékvesztés számlára az értékvesztett pénzügyi eszközök könyv szerinti értékével szemben könyvelt csökkentő tételek elszámolásának kritériumait (lásd a 16. bekezdést).

(e) azt, hogy az egyes pénzügyi instrumentum kategóriák nettó nyereségét vagy nettó veszteségét hogyan állapítják meg (lásd a 20. bekezdés (a) pontját), például azt, hogy a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt tételek nettó nyeresége vagy nettó vesztesége magában foglal-e kamat-, vagy osztalékjövedelmet.

(f) azokat a kritériumokat, amelyeket a gazdálkodó egység annak megállapítására használ, hogy objektív bizonyítékok vannak az értékvesztés miatti veszteség bekövetkezésére (lásd a 20. bekezdés (e) pontját).

(g) ha újratárgyalták az olyan pénzügyi eszközök feltételeit, amelyek egyébként késedelmesek vagy értékvesztettek lennének, az újratárgyalt feltételek tárgyát képező pénzügyi eszközökkel kapcsolatos számviteli politikát (lásd a 36. bekezdés d) pontját).

Az IAS 1 113. bekezdése azt is előírja a gazdálkodó egységeknek, hogy a jelentős számviteli politikák összefoglalójában vagy egyéb megjegyzésekben a becsléseket tartalmazó mérlegelések mellett azokat a mérlegelé-

▼M12

seket is tegyék közzé, amelyeket a menedzsment a gazdálkodó egység számviteli politikáinak alkalmazása során tett, és amelyek a pénzügyi kimutatásokban kimutatott összegekre a legjelentősebb hatást gyakorolták.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOKBÓL EREDŐ KOCKÁZATOK JELLEGE ÉS MÉRTÉKE (A 31–42. BEKEZDÉSEK)

B6 A 31–42. bekezdésekben előírt közzétételeknek a pénzügyi kimutatásokban kell helyet adni, vagy egy olyan másik kimutatásra – mint például a menedzsment által kiadott magyarázat vagy kockázati jelentés – való kereszthivatkozással kell őket a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetni, amely a pénzügyi kimutatások felhasználóinak ugyanolyan feltételek mellett és ugyanakkor áll rendelkezésre, mint a pénzügyi kimutatások. A kereszthivatkozásokon keresztül bevont információk nélkül a pénzügyi kimutatások hiányosak.

Kvantitatív közzétételek (34. bekezdés)

B7 A 34. bekezdés (a) pontja a gazdálkodó egységek kockázati kitettségére vonatkozó, összefoglaló számszerűsített adatok közzétételét azon információkra alapozva írja elő, amelyeket a gazdálkodó egység menedzsmentjének legfontosabb tagjai belső forrásokból kapnak meg. 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. bekezdés (c) pontja a kockázatok koncentrálódására vonatkozó közzétételeket ír elő. A kockázatok koncentrálódásai olyan pénzügyi instrumentumokból erednek, amelyek hasonló jellemzőkkel bírnak és amelyekre a gazdasági vagy egyéb feltételek változásai hasonlóan hatnak. A kockázatok koncentrálódásainak azonosítása olyan mérlegelést kíván meg, amely figyelembe veszi a gazdálkodó egység körülményeit. A kockázatok koncentrálódásaira vonatkozó közzétételeknek tartalmazniuk kell:

(a) annak ismertetését, hogy a vezetés hogyan határozza meg a koncentrálódásokat;

(b) azon közös jellemzők (például az ügyfél, a földrajzi térség, a deviza vagy a piac) ismertetését, amelyek azonosítják az egyes koncentrálódásokat;

valamint

(c) azon kockázati kitettség összegét, amely az adott jellemzővel közösen bíró összes pénzügyi instrumentummal kapcsolatos.

Maximális hitelkockázati kitettség (a 36. bekezdés (a) pontja)

B9 A 36. bekezdés (a) pontja előírja annak az értéknek a közzétételét, amely a gazdálkodó egység maximális hitelkockázati kitettségét a legjobban jellemzi: A pénzügyi eszközök esetében ez rendszerint a bruttó könyv szerinti érték, csökkentve:

(a) az IAS 32-vel összhangban beszámított összegekkel;

valamint

(b) az IAS 39-cel összhangban megjelenített értékvesztési veszteségekkel.

B10 A hitelkockázatot és az ezzel kapcsolatos maximális hitelkockázati kitettséget keletkeztető tevékenységek a következők (de nem kizárólag a következők) lehetnek:

(a) kölcsönök és követelések nyújtása ügyfeleknek, valamint más gazdálkodó egységeknél elhelyezett betétek. Ezekben az esetekben a maximális hitelkockázati kitettség egyenlő a kapcsolódó pénzügyi eszközök könyv szerinti értékével.

(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 készpénzzel, vagy egyéb pénzügyi instrumentummal rendezni, a maximális hitelkockázati kitettség

▼M12

a kötelezettségvállalás teljes összege. Ilyenkor ugyanis bizonytalan, hogy a jövőben lehívják-e a még le nem hívott összegeket. Ez jelentősen nagyobb lehet a kötelezettségként megjelenített összegnél.

Szerződés szerinti lejárati elemzés (39. bekezdés (a) pont)

B11 A pénzügyi kötelezettségek 39. bekezdés (a) pontjában előírt szerződés szerinti lejárati elemzésének elkészítésekor a gazdálkodó egység saját mérlegelése alapján határozza meg az idősávok megfelelő számát. A gazdálkodó egység például dönthet úgy, 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.

B12 Ha a másik fél megválaszthatja az összeg fizetésének időpontját, a kötelezettséget azon legkorábbi időpont alapján kell figyelembe venni, 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.

B13 Ha a gazdálkodó egység részletekben köteles a pénzösszegeket rendelkezésre bocsátani, az egyes részleteket ahhoz a legkorábbi időszakhoz kell rendelni, amelyben a gazdálkodó egységnek fizetési kötelezettsége keletkezhet. A lehívatlan hitelnyújtási elkötelezettséget például a lehívás legkorábban lehetséges időpontját tartalmazó idősávban kell szerepeltetni.

B14 A lejárati elemzésben közzétett összegek a szerződés szerinti diszkontálatlan cash flow-k, amelyek lehetnek például:

(a) a bruttó pénzügyi lízing kötelmek (a pénzügyi költségek levonása előtt);

(b) a pénzügyi eszközök készpénzes vásárlására irányuló határidős megállapodásokban meghatározott árak;

(c) azon változót fizet - fixet kap kamatláb-swapügyletek nettó összegei, amelyeknél nettó cash flow-k cseréjére kerül sor;

(d) a szerződés szerinti kicserélendő összegek azon származékos pénzügyi instrumentum (például deviza swapügylet) esetén, amelynél bruttó cash flow-k cseréjére kerül sor;

valamint

(e) a bruttó hitelnyújtási elkötelezettségek.

Ezek a diszkontálatlan cash flow-k eltérnek a mérlegben szereplő összegtől, mivel a mérleg a diszkontált cash flow-kon alapul.

B15 Ha értelmezhető, a pénzügyi kötelezettségek 39. bekezdés (a) pontjában előírt szerződés szerinti lejárati elemzésében a gazdálkodó egység egymástól elkülönítve teszi közzé a származékos pénzügyi instrumentumok és a nem származékos pénzügyi instrumentumok elemzését. Például helyénvaló lenne megkülönböztetni a származékos pénzügyi instrumentumokból származó cash flow-kat a nem származékos pénzügyi instrumentumokból származó cash flow-któl akkor, amikor a származékos pénzügyi instrumentumokból eredő cash flow-k kiegyenlítése bruttó módon történik. Ezt az magyarázza, hogy a bruttó készpénzkiáramlást egy ezzel kapcsolatos beáramlás kísérheti.

B16 Amikor a fizetendő összeg nincsen rögzítve, a közzétett összeget a beszámolási fordulónapkor meglévő feltételek alkalmazásával kell megállapítani. Amikor a fizetendő összeg például egy index változásainak megfelelően változik, a közzétett összeg az index beszámolási fordulónapi értékén alapulhat.

Piaci kockázat – érzékenységi vizsgálat (40. és 41. bekezdések)

B17 A 40. bekezdés (a) pontja érzékenységi vizsgálatot ír elő valamennyi piaci kockázati típusra nézve, amelynek a gazdálkodó egység ki van téve. A gazdálkodó egység a B3 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.

▼M12

(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. bekezdés (a) pontja 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 a nyereségre vagy veszteségre, valamint a saját tőkére gyakorolt hatását. Ebből a célból:

(a) a gazdálkodó egységeknek nem kell meghatározniuk, hogy mekkora lett volna a beszámolási időszak nyeresége vagy vesztesége a releváns kockázati változók eltérő értékei esetén. A gazdálkodó egységek ehelyett közzéteszik a nyereségre vagy veszteségre és a saját tőkére a beszámolási fordulónapon gyakorolt hatást, feltételezve, hogy a beszámolási fordulónapon ésszerűen lehetséges változás állt be a releváns kockázati változóban és ezt a változást alkalmazták az ezen a napon meglévő kockázati kitettségekre. Ha például a gazdálkodó egység az év végén változó kamatozású kötelezettséggel rendelkezik, a gazdálkodó egység közzéteszi a tárgyévi nyereségre vagy veszteségre gyakorolt azon hatást (azaz a kamatkiadásokat), mintha a kamatlábak ésszerűen lehetséges összeggel megváltoztak volna.

(b) a gazdálkodó egységeknek nem szükséges közzétenniük a releváns kockázati változó ésszerűen lehetséges változásai értéktartományának minden egyes elemére nézve a nyereségre vagy veszteségre és a saját tőkére gyakorolt hatást. Elegendő az ésszerűen lehetséges értéktartomány szélső értékeinek megfelelő változások hatását közzétenni.

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. Ezen felül, 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 a nyereségre vagy veszteségre 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 a nyereségre vagy veszteségre 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 készítéséig tartó időszak (amely rendszerint a következő évi beszámolási időszak) egészére nézve.

B20 A 41. bekezdés engedélyezi 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. bekezdés (a) pontjának előírásait, hogy közzéteszi az alkalmazott kockáztatott érték 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 Monte Carlo valószínűség-eloszlási szimulációkat) alkalmaznak.

▼**M12**

B21 A gazdálkodó egységnek érzékenységi vizsgálatokat kell adnia az üzleti tevékenysége egészére nézve, de a pénzügyi instrumentumok különböző csoportjaira tekintettel különböző típusú érzékenységi vizsgálatokat végezhet.

Kamatlábkockázat

B22 *A kamatlábkockázat* a mérlegben megjelenített kamatozó pénzügyi instrumentumokból (például kölcsönök és követelések, valamint a kibocsátott adósságinstrumentumok) és egyes a mérlegben meg nem jelenített pénzügyi instrumentumokból (például egyes hitelnyújtási elkötelezettségek) származnak.

Devizakockázat

B23 *A devizakockázat* (vagy devizaárfolyam-kockázat) a külföldi pénznemben meghatározott pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatban merül fel, azaz egy olyan pénznemben, amely eltér az értékelésükhöz használt funkcionális pénznemtől. Ezen IFRS alkalmazásában 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 teljesítésére 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 részvényárkockázatot keletkeztető pénzügyi instrumentumok két példája, amikor a gazdálkodó egység egy másik gazdálkodó egység részvényeivel, vagy 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.

B27 A 40. bekezdés (a) pontjával összhangban a nyereség vagy veszteség érzékenységét (amely például a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként besorolt instrumentumokból, valamint az értékesíthető pénzügyi eszközök értékvesztéseiből származik) a saját tőke érzékenységétől (amely például az értékesíthetőként besorolt instrumentumokból származik) elkülönítve teszik közzé.

B28 Azokat a pénzügyi instrumentumokat, amelyeket a gazdálkodó egység a tőkeinstrumentumokhoz sorolt be, nem értékelik át. Ezen instrumentumok részvényárkockázata nincsen hatással sem a nyereségre vagy veszteségre, sem a saját tőkére. Ennek megfelelően nincsen szükség érzékenységi vizsgálatra.

▼M12

C FÜGGELÉK

Egyéb IFRS-ek Módosításai

A jelen függelékben szereplő módosításokat a 2007. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza az IFRS-t, ezeket a módosításokat erre a korábbi időszakra is alkalmazni kell. A módosított bekezdésekben az új szöveget aláhúzás, a törölt szöveget áthúzás jelzi.

C1 A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, ideértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és az Értelmezéseket is, az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standardra történő hivatkozások helyébe más alábbi rendelkezés hiányában az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás* standardra történő hivatkozások lépnek.

C2 (A 2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standard az alábbiak szerint módosul.

A cím „IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás*”-ra módosul.

Az 1. bekezdés törlésre kerül, a 2., 3. bekezdés, valamint a 4. bekezdés (a) pontja a következőképpen módosul:

2. E standard célja az, hogy megállapítsa a pénzügyi instrumentumok kötelezettség- vagy saját tőke elemként való bemutatásának, valamint a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szemben történő beszámításának alapelveit. A standard 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 vonatkozik, melyek esetében a pénzügyi eszközöket a pénzügyi kötelezettségekkel szemben be kell számítani.

3. A jelen standardban foglalt alapelvek kiegészítik a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozóan az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standardban foglalt alapelveket, valamint a rájuk vonatkozó információk közzétételének alapelveit, amelyek az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok:Közzétételek* standardban szerepelnek.

HATÓKÖR

4. A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi gazdálkodó egység valamennyi típusú pénzügyi instrumentumára, kivéve:

(a) leányvállalatokban, társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő olyan érdekeltségek, amelyek elszámolása az IAS 27 Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások standarddal, az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések standarddal, vagy az IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek standarddal összhangban történik. Egyes esetekben azonban az IAS 27, az IAS 28 vagy az IAS 31 megengedi a gazdálkodó egységnek, hogy a leányvállalatban, társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltséget az IAS 39 használatával számolja el; ezekben az esetekben a gazdálkodó egységeknek ezen IFRS közzétételi követelményei mellett az IAS 27, az IAS 28 vagy az IAS 31 közzétételi követelményeit is alkalmazniuk kell. A gazdálkodó egységeknek ezt a standardot kell alkalmazniuk minden olyan származékos termékre is, amelyek leányvállalatokban, társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódnak.

Az 5. és 7. bekezdés törlésre kerül.

A 40. bekezdés második mondata a következőképpen módosul:

40. … A jelen standard előírásain túlmenően a kamat és osztalék közzétételére az IAS 1 és az IFRS 7 standard előírásai is vonatkoznak.

A 47. bekezdés utolsó mondata a következőképpen módosul:

47. … 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 36. bekezdésének megfelelően közzé kell tenni.

Az 50. bekezdés utolsó mondata a következőképpen módosul:

▼M12

50. … Amennyiben a nettósítási keret-megállapodás hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök és kötelezettségek nem kerülnek beszámításra, úgy a megállapodásnak a gazdálkodó egység hitelkockázati kitettségére gyakorolt hatását az IFRS 7 36. bekezdésének megfelelően be kell mutatni.

Az 51–95. bekezdések törlésre kerülnek.

A 98. bekezdés a következő lábjegyzettel egészül ki:

2005 augusztusában a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) a pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatos valamennyi közzétételi előírást áthelyezte az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standardba.

A Függelékből (Alkalmazási útmutató) törlésre kerülnek az AG24 és az AG40 bekezdések, valamint az AG39 bekezdés utolsó mondata.

C3 Az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard a következőképpen módosul:

A 4. bekezdés törlésre kerül.

Az 56. bekezdésben az „IAS 32” helyébe az „IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standard” lép, a 105. bekezdés (d) pontjának (ii) alpontjában és a 124. bekezdésben az „IAS 32” helyébe az „IFRS 7” lép.

A 71. bekezdés (b) pontjának utolsó mondata a következőképpen módosul:

71(b) … Egy hitelintézet például módosíthatja a fenti megnevezéseket annak érdekében, hogy olyan információkat biztosítson, amelyek a hitelintézet tevékenységei szempontjából relevánsak.

A 84. bekezdés negyedik mondata a következőképpen módosul:

84. … Egy hitelintézet például módosíthatja a fenti megnevezéseket annak érdekében, hogy olyan információkat biztosítson, amelyek a hitelintézet tevékenységei szempontjából relevánsak.

C4 Az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standard a következőképpen módosul:

A 27. bekezdés (a) és (b) pontjában, a 31., 32., 46. és 74. bekezdésben az „igazgatótanács és az ügyvezető igazgató” rész helyébe a „menedzsment legfontosabb tagjai” lép.

A 27. bekezdés (b) pontjában, a 30. és 32. bekezdésben „az igazgatók és a vezetés” helyébe a „menedzsment legfontosabb tagjai” kifejezés lép.

A 27. bekezdés első mondata a következőképpen módosul:

27. Rendszerint a gazdálkodó egység belső szervezeti és vezetési struktúrájának, valamint a menedzsment legfontosabb tagjait (például az igazgatótanácsot és az ügyvezető igazgatót) szolgáló belső pénzügyi jelentési rendszerének kell alapot biztosítania a kockázatok elsődleges forrásainak és jellegének, valamint a gazdálkodóra jellemző különböző megtérülési ráták megállapításához, és így annak meghatározásához, melyik jelentési forma elsődleges, és melyik másodlagos, az alábbi (a) és (b) albekezdésekben foglaltak kivételével: …

A 28. bekezdés harmadik mondata a következőképpen módosul:

28. … Ezért ritka esetek kivételével a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban ugyanazon az alapon fogja bemutatni a szegmens információkat, mint a belső, a menedzsment legfontosabb tagjai részére készített jelentéseiben. …

A 33. bekezdés első mondata a következőképpen módosul:

33. E standard alapján a legtöbb gazdálkodó egység olyan szervezeti egységekként azonosítja üzleti és földrajzi szegmenseit, amelyekre vonatkozóan a menedzsment legfontosabb tagjainak vagy a rangidős operatív döntéshozónak jelent információkat, amely egyes esetekben lehet emberek csoportja is, az egyes egységek múltbeli teljesítménye értékelésének és az erőforrások jövőbeni elosztásáról szóló döntések meghozatalának elősegítése érdekében. …

C5 Az IAS 17 *Lízingek* standard 31. bekezdésében az „IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és Bemutatás*” helyébe az „IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek*” lép, a 35., 47. és az 56. bekezdésben az „IAS 32” helyébe az „IFRS 7” lép.

C6 Az IAS 33 *Egy részvényre jutó nyereség* standard 72. bekezdésében az „IAS 32” helyébe az „IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standard” lép.

C7 A (2005 áprilisában módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard az alábbiak szerint módosul.

A 1. bekezdés a következőképpen módosul:

▼M12

1 A jelen standard célja, hogy megállapítsa a pénzügyi eszközökkel, pénzügyi kötelezettségekkel, valamint egyes, nem pénzügyi tételek adás-vételével kapcsolatos megjelenítési, értékelési alapelveket. A pénzügyi instrumentumokra vonatkozó információk bemutatására vonatkozó előírások az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás* standardban találhatók. A pénzügyi instrumentumokra vonatkozó információk közzétételének követelményei az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standardban találhatók.

A 45. bekezdésben az „IAS 32” helyébe az „IFRS 7” lép.

A 48. bekezdés a következőképpen módosul:

48. Egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékének a jelen standard, az IAS 32 vagy az IFRS 7 alkalmazásának céljából történő megállapításakor a gazdálkodó egységnek az A Függelék AG69–AG82 bekezdéseit kell alkalmaznia.

C8 A (2005 júniusában módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard az alábbiak szerint módosul.

A 9. bekezdésben, a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség meghatározása a következőképpen módosul:

… Az IFRS 7 9–11. és B4 bekezdései közzétételeket írnak elő a gazdálkodó egységnek azokra a pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre vonatkozóan, amelyeket a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelölt meg, …

C9 Az IFRS 1 *A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása* standardban a 36A bekezdés módosul, és beszúrásra kerül egy címsor, valamint a 36C bekezdés, a következőknek megfelelően:

36A Az IFRS-ekre 2006. január 1-je előtt áttérő gazdálkodó egységnek az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban legalább egy évre visszamenően összehasonlító információkat kell bemutatnia, de ezen összehasonlító információknak nem kell megfelelniük az IAS 32, IAS 39 vagy IFRS 4 standardokban előírtaknak. Az a gazdálkodó egység, amely az IAS 32, IAS 39 vagy IFRS 4 standardokban előírtakat nem teljesítő összehasonlító információk bemutatását választja, az áttérés első évében köteles:

(a) a korábbi számviteli szabályozása megjelenítési és értékelési követelményeit alkalmazni azokban az összehasonlító információkban, amelyek az IAS 32 és az IAS 39 hatókörébe tartozó pénzügyi instrumentumokra és az IFRS 4 hatókörébe tartozó biztosítási szerződésekre vonatkoznak.

…

Azon gazdálkodó egységek esetében, amelyek az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardokban előírtakat nem teljesítő összehasonlító információk bemutatását választják, az „IFRS-ekre való áttérés időpontjára” történő hivatkozások az első IFRS-ek szerinti beszámolási időszak kezdetét jelentik, de csak az említett standardok esetében. Ezeknek a gazdálkodó egységeknek meg kell felelniük az IAS 1 15. bekezdésének (c) pontjában foglalt arra vonatkozó követelménynek, hogy további közzétételeket nyújtsanak, ha az IFRS-ek meghatározott követelményeinek teljesítése nem elégséges annak biztosításához, hogy a felhasználók megértsék az egyes ügyletek, egyéb események és körülmények által a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére gyakorolt hatást.

Felmentés az IFRS 7-re vonatkozó összehasonlító közzétételek biztosításának kötelezettsége alól

36C Annak a gazdálkodó egységnek, amely az IFRS-ekre 2006. január 1-je előtt tér át és úgy dönt, hogy az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standardot alkalmazza, nem kell az IFRS 7-ben előírt összehasonlító közzétételeket bemutatnia az említett pénzügyi kimutatásaiban.

C10 Az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard a következőképpen módosul:

A 2. bekezdés (b) pontja a következőképpen módosul:

(b) az általa kibocsátott pénzügyi instrumentumok, amelyek *diszkrecionális részesedési jellemzővel* rendelkeznek (lásd a 35. bekezdést). Az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standard írja elő a pénzügyi instrumentumokra vonatkozó közzétételi kötelezettségeket, melybe az ilyen jellemzőkkel rendelkező pénzügyi instrumentumok is beletartoznak.

A 35. bekezdés (d) pontja beszúrásra kerül a következőképpen:

▼M12

(d) noha ezek a szerződések pénzügyi instrumentumok, a diszkrecionális részesedési jellemzővel rendelkező szerződésekre az IFRS 7 19. bekezdésének (b) pontját alkalmazó kibocsátónak közzé kell tennie a nyereségben vagy veszteségben elszámolt összes kamatráfordítást, de ezeket a kamatráfordításokat nem köteles az effektív kamatláb módszer használatával kiszámítani.

A 37. bekezdés után a címsor, valamint a 38. és 39. bekezdés módosulnak, és beszúrásra kerül a 39A bekezdés, a következőknek megfelelően:

A biztosítási szerződésekből eredő kockázatok jellege és mértéke

38. A biztosítónak közzé kell tennie azokat az információkat, amelyek képessé teszik a pénzügyi kimutatásai felhasználóit a biztosítási szerződésekből eredő kockázatok jellegének és mértékének értékelésére.

39. A 38. bekezdésnek való megfelelés biztosítására, a biztosítónak közzé kell tennie:

(a) a biztosítási szerződésekből eredő kockázatok kezelésének céljait, politikáit és eljárásait, valamint az e kockázatok kezelésére használt módszereket;

(b) [Törölve]

(c) információt a *biztosítási kockázat*ról (a viszontbiztosítás általi kockázat csökkentés előtt és után), beleértve az alábbiakra vonatkozó információkat:

(i) a biztosítási kockázattal szembeni érzékenység (lásd a 39A bekezdést).

(ii) a biztosítási kockázat koncentrálódásai, ideértve annak ismertetését, a menedzsment hogyan határozza meg a koncentrálódásokat, valamint azon közös jellemzők (például a biztosított esemény típusa, a földrajzi térség, vagy a pénznem) ismertetését is, amelyek azonosítják az egyes koncentrálódásokat.

(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 jelentős kárigény bekövetkezett, amelyre vonatkozóan még mindig bizonytalanság áll fenn a kárkifizetések összegét és ütemezését illetően, de maximum tíz évre visszamenőleg. 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.

(d) a hitelkockázatra, likviditási kockázatra és piaci kockázatra vonatkozó információkat, amelyeket az IFRS 7 31–42. bekezdései írnának elő, ha a biztosítási szerződések az IFRS 7 hatókörébe tartoznának. Azonban:

(i) a biztosítónak nem kell az IFRS 7 39. bekezdésének (a) pontjában előírt lejárati elemzést közzétennie, ha ehelyett a megjelenített biztosítási kötelezettségekből származó nettó pénzkiáramlások becsült időpontjára vonatkozóan tesz közzé információkat. Ez történhet a mérlegben megjelenített összegek elemzése formájában, a becsült időpontok szerinti bontásnak megfelelően.

(ii) ha a biztosító egy másik módszert – például beágyazott érték elemzést – alkalmaz a piaci feltételekkel szembeni érzékenység kezelésére, akkor ezt az érzékenységi vizsgálatot használhatja az IFRS 7 40. bekezdése (a) pontja követelményének teljesítésére. A biztosítónak ilyenkor az IFRS 7 41. bekezdésében előírt közzétételeket is meg kell tennie.

(e) információt az alap biztosítási szerződésbe beágyazott származékos termékek kamatláb kockázatnak vagy 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. bekezdés (b) pontja (i) alpontja követelményeinek teljesítésére a biztosítónak közzé kell tennie az (a) vagy (b) pontban foglaltakat, az alábbiak szerint:

(a) egy érzékenységi vizsgálatot arról, hogyan változott volna a nyereség vagy veszteség és a saját tőke, ha a beszámolási fordulónapon ésszerűen lehetséges változások álltak volna be a releváns kockázati változóban; az érzékenységi vizsgálat során alkalmazott módszereket és feltételezéseket; valamint az alkalmazott

▼**M12**

módszerek és feltételezések változásait az előző időszakhoz képest. Ha a biztosító azonban egy másik módszert – például beágyazott érték 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) az érzékenységre vonatkozó kvalitatív információkat, valamint a biztosítási szerződések azon feltételeit, amelyek jelentős befolyással vannak a biztosító jövőbeni cash flow-inak összegére, időpontjára és bizonytalanságára.

▼M12

D FÜGGELÉK

Az IFRS 7 módosításai, amennyiben az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard *A valós érték opció* című módosításait nem alkalmazzák

2005 júniusában a Testület kibocsátotta az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard A valós érték opció *című módosításait, amelyeket a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni*. Ha a gazdálkodó egység 2006. január 1-je előtt kezdődő éves időszakokra alkalmazza az IFRS 7-et, és nem alkalmazza az IAS 39 említett módosításait, az IFRS 7-et ezen időszakra nézve a következőképpen kell módosítania. *A módosított bekezdésekben az új szöveget aláhúzás, a törölt szöveget áthúzás jelzi*.

D1 A 9. és 11. bekezdést megelőző címsor a következőképpen módosul, a 9. bekezdés törlésre kerül.

A nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek

11. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a 10. bekezdés (a) pontjában megfogalmazott követelményeknek való megfelelés érdekében alkalmazott módszereket.

(b) ha a gazdálkodó egység úgy ítéli meg, hogy az általa a 10. bekezdés (a) pontjában foglalt követelményeknek való megfelelés érdekében nyújtott közzététel nem tükrözi hűen a pénzügyi kötelezettség valós értékében a hitelkockázati változások következtében bekövetkező változásokat, akkor közzé kell tennie az ezen következtetéshez vezető okokat és az általa fontosnak ítélt tényezőket.

A B5 bekezdés (a) pontja a következőképpen módosul:

(a) a pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésének kritériumai a kezdeti megjelenítéskor.

▼M5

IAS 31 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek

TARTALOM

	Bekezdés
Hatókör	1–2
Fogalmak	3–12
A közös vállalkozások formái	7
Közös ellenőrzés	8
Szerződéses megállapodás	9–12
Közösen ellenőrzött tevékenységek	13–17
Közösen ellenőrzött eszközök	18–23
Közös vezetésű vállalkozások	24–47
A tulajdonos pénzügyi kimutatásai	30–45
Részarányos konszolidáció	30–37
A tőkemódszer	38–41
Kivételek a részarányos konszolidáció és a tőkemódszer alkalmazása alól	42–45
A tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásai	46–47
A tulajdonos és a közös vállalkozás közötti ügyletek	48–50
Közös vállalkozásban lévő érdekeltségek szerepeltetése a befektető pénzügyi kimutatásaiban	51
A közös vállalkozások működtetői	52–53
Közzététel	54–57
Hatálybalépés napja	58
A (2000-ben módosított) IAS 31 visszavonása	59

▼M5

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

HATÓKÖR

1. ***A jelen standardot kell alkalmazni a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek elszámolására, valamint a közös vállalkozás eszközeinek, kötelezettségeinek, bevételeinek és ráfordításainak a közös vállalkozás tulajdonosainak és befektetőinek pénzügyi kimutatásaiban való bemutatására, függetlenül attól, hogy a közös vállalkozási tevékenység milyen szerkezetben vagy formában valósul meg. Ugyanakkor, a standard nem vonatkozik a közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségekre, amelyek tulajdonosai:***

   (a) ***kockázati tőkebefektető szervezetek,***

   vagy

   (b) ***kölcsönös befektetési alapok, befektetési jegyek által megtestesített alapok, vagy más hasonló egységek, beleértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat***

   ha azokat a kezdeti megjelenítéskor a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek jelölik meg vagy kereskedési céllal tartottnak minősítik és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standarddal összhangban számolják el. E befektetéseket az IAS 39 szerint valós értéken kell értékelni, azzal, hogy a valós érték változásait a változás időszakának nyereségében vagy veszteségében számolják el.

2. ***A közös vezetésű vállalkozásban érdekeltséggel rendelkező egység mentesül a 30. bekezdés (részarányos konszolidáció) és a 38. bekezdés (tőkemódszer) alól, ha a következő feltételek teljesülnek:***

   (a) ***bizonyítható, hogy az érdekeltséget a megszerzéstől számított tizenkét hónapon belüli továbbértékesítési céllal szerezték meg és tartják, valamint, hogy a vezetés aktívan keresi a vevőt;***

   (b) ***alkalmazható az IAS 27 Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások standard 10. bekezdésében foglalt kivétel, amely megengedi, hogy a közös vezetésű vállalkozásban is érdekeltséggel rendelkező anyavállalat ne készítsen konszolidált pénzügyi kimutatásokat;***

   vagy

   (c) ***az alábbiak mindegyike megvalósul:***

      (i) ***a tulajdonos egy másik egység 100 %-os vagy részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosai – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítve lettek arról, és nem támasztottak kifogást az ellen, hogy az egység nem alkalmazza a részarányos konszolidációt vagy a tőkemódszert;***

      (ii) ***a tulajdonos adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyíltpiaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén, vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a belföldi és regionális piacokat is);***

      (iii) ***a tulajdonos nem nyújtotta be, és ilyen benyújtás nincs folyamatban, pénzügyi kimutatásait valamely tőzsde-felügyeleti vagy más szabályozó testületnek bármely sorozatba tartozó pénzügyi instrumentumai nyíltpiacon való kibocsátása céljából;***

      továbbá

      (iv) ***a tulajdonos legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata készít nyilvánosan közzétett konszolidált pénzügyi kimutatásokat a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.***

FOGALMAK

3. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

   Az ellenőrzés képesség egy gazdasági tevékenység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

▼M5

A tőkemódszer egy olyan elszámolási módszer, melynek alkalmazása során a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltséget kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd módosítják a tulajdonosnak a közös vezetésű vállalkozás nettó eszközeiben való részesedésében az akvizíció óta bekövetkezett változásokkal. A tulajdonos nyeresége vagy vesztesége a tulajdonosnak közös vezetésű vállalkozás nyereségéből vagy veszteségéből való részesedését tartalmazza.

A közös vállalkozás befektetője a közös vállalkozásban szereplő olyan fél, akinek nincs közös ellenőrzési joga a közös vállalkozás felett.

A közös ellenőrzés egy gazdasági tevékenység fölött gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása.

A közös vállalkozás egy olyan szerződéses megállapodás, amelynek keretében két vagy több fél gazdasági tevékenységet, hogy közös a tevékenység feletti ellenőrzés.

A részarányos konszolidáció olyan elszámolási módszer, melynél a közös vezetésű vállalkozás egyes eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételeiből és ráfordításaiból a tulajdonosra eső részt sorról sorra összevonják a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban lévő hasonló tételekkel, vagy a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban külön sorokon szerepeltetik azokat.

Az egyedi pénzügyi kimutatások az anyavállalat, a társult vállalkozásba befektető, vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa által bemutatott pénzügyi kimutatások, melyekben a befektetéseket a közvetlen tőkerészesedés, és nem a befektetetést befogadó által kimutatott eredmény és nettó eszközök alapján számolják el.

Jelentős befolyás egy gazdasági tevékenység pénzügyi és működési politikájával kapcsolatos döntésekben való részvétel képessége, de nem ezen politikák ellenőrzése vagy közös ellenőrzése.

Tulajdonos a közös vállalkozásban résztvevő, a közös vállalkozás fölött közös ellenőrzést gyakorló fél.

4. A részarányos konszolidációt vagy a tőkemódszert alkalmazó pénzügyi kimutatások nem egyedi pénzügyi kimutatások, és nem is egy olyan egység pénzügyi kimutatásai, melynek nincs leányvállalata, vagy társult vállalkozásban vagy közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltsége.

5. Az egyedi pénzügyi kimutatások a konszolidált pénzügyi kimutatásokon, a befektetéseket a tőkemódszer szerint elszámoló pénzügyi kimutatásokon, valamint a közös vállalkozásban lévő érdekeltségeket részarányosan konszolidáló pénzügyi kimutatásokon felül készülnek. Az egyedi pénzügyi kimutatásokat nem szükséges csatolni vagy mellékelni ezekhez a pénzügyi kimutatásokhoz.

6. A konszolidáció alól az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard 10. bekezdése alapján, a tőkemódszer alkalmazása alól az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard 13 (c) bekezdése alapján, vagy a tőkemódszer, illetve a részarányos konszolidáció alkalmazása alól jelen standard a 2. bekezdése alapján felmentett egységek számára elegendő kizárólag egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteni.

A közös vállalkozások formái

7. Közös vállalkozás számos különböző formában és struktúrában működhet. E standard három fő típust azonosít – a közösen ellenőrzött tevékenységeket, a közösen ellenőrzött eszközöket, és a közös vezetésű vállalkozásokat – melyek általában közös vállalkozásnak neveznek, és amelyek megfelelnek a közös vállalkozás fogalmi meghatározásának. A következő jellemzők valamennyi közös vállalkozásra azonosak:

   (a) két vagy több tulajdonost szerződéses megállapodás köt;

   továbbá

   (b) a szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre.

Közös ellenőrzés

8. A közös ellenőrzés kizárt, amikor a befektetést fogadó jogi átalakulás vagy csődeljárás alatt áll, vagy amikor súlyos hosszú távú korlátozások akadályozzák a források tulajdonosoknak történő átadásában. Amennyiben a közös ellenőrzés folytatódik, az említett események önmagukban nem mentesítik az egységet, hogy a közös vállalkozást a jelen standard alapján számolja el.

▼M5

Szerződéses megállapodás

9. A szerződéses megállapodás megléte különbözteti meg a közös ellenőrzést megtestesítő érdekeltségeket a társult vállalakozásokban meglévő jelentős befolyást jelentő részesedéstől (ld. IAS 28). A közös ellenőrzést alapító szerződéses megállapodással nem rendelkező tevékenységek a jelen standard céljaira nem minősülnek közös vállalkozásnak.

10. A szerződéses megállapodás megléte több módon is bizonyítható, például a befektetők közötti szerződéssel, vagy szóbeli megállapodásukról készült jegyzőkönyvvel. Egyes esetekben a megállapodást a közös vállalkozás alapító okirata, vagy más szabályzata rögzíti. Formájától függetlenül a szerződéses megállapodás általában írásban rögzített, és a következőkre terjed ki:

(a) a közös vállalkozás tevékenysége, időtartama, és beszámoló készítési kötelmei;

(b) a közös vállalkozás igazgatóságának – vagy annak megfelelő irányító testületének – kinevezése, valamint a tulajdonosok szavazati joga;

(c) tulajdonosok tőke-hozzájárulásainak mértéke;

valamint

(d) a tulajdonosok részvétele a közös vállalkozás tevékenységében, valamint a bevételek, a ráfordítások és az eredmények megosztása.

11. A szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre a közös vállalkozás felett. Biztosítja továbbá, hogy egyetlen tulajdonos se legyen képes a tevékenységet egyoldalúan ellenőrizni. A megállapodás nevesíti a közös vállalkozás céljai eléréséhez szükséges alapvető döntéseket, melyek egyhangú vagy meghatározott többséget igényelnek.

12. A szerződéses megállapodásban bármelyik tulajdonos kijelölhető a közös vállalkozás működtetésére vagy vezetésére. A működtető nem gyakorol ellenőrzést a közös vállalkozás felett, hanem a tulajdonosok által a szerződéses megállapodásban megállapított, és rá delegált pénzügyi és működési politika keretei között jár el. Amennyiben a működtető a gazdálkodási pénzügyi és működési politikájának irányítására is felhatalmazással rendelkezik, az már ellenőrzésnek, ily módon leányvállalatnak és nem közös vállalkozásnak minősül.

KÖZÖSEN ELLENŐRZÖTT TEVÉKENYSÉGEK

13. Egyes közös vállalkozások a tulajdonosok eszközei és más erőforrásai felhasználására épülnek, és nem jön létre a tulajdonosoktól elkülönülő gazdasági társaság, társulás, más gazdálkodási forma vagy pénzügyi struktúra. A tulajdonosok a saját ingatlan, gép és berendezés állományukat használják, és saját készletet tartanak. A tulajdonos saját maga viseli ráfordításait és kötelezettségeit, gondoskodik tevékenysége finanszírozásáról, kötelmei őt terhelik. A közös vállalkozási tevékenységet a tulajdonos munkavállalói is végezhetik a tulajdonos hasonló tevékenységével párhuzamosan. A közös vállalkozási megállapodás általában meghatározza a közös termékből származó árbevétel és a közösen keletkeztetett kiadások tulajdonosok közötti megosztásának módját.

14. Példa a közösen ellenőrzött működésre, amikor két vagy több tulajdonos összehangolja saját működését, forrásait és szakértelmét, hogy közösen gyártson, piacra vigyen és értékesítsen egy adott terméket, pl. repülőgépet. A gyártási folyamat különböző részei megoszlanak a tulajdonosok között. A tulajdonos viseli saját költségeit, és a megállapodás arányában részesedik a repülőgép eladásából származó bevételből.

15. ***A közösen ellenőrzött tevékenységekben lévő érdekeltségek esetében a tulajdonosnak a pénzügyi kimutatásaiban meg kell jelenítenie:***

(a) ***az ellenőrzése alatt álló eszközöket és az általa vállalt kötelezettségeket;***

valamint

(b) ***a felmerült költségeket, és a közös vállalkozás termék- vagy szolgáltatásértékesítéséből befolyt bevételből rá eső részt.***

16. Mivel az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban kimutatásra kerülnek, ezekre vonatkozóan nincs szükség módosításra vagy más konszolidációs eljárásra a tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor.

17. Lehetséges, hogy a közös vállalkozásnak nem kell egyedi nyilvántartást vezetnie, és hogy nem készítenek pénzügyi kimutatásokat a közös vállalkozásra. A tulajdonosok ugyanakkor vezethetnek saját belső nyilvántartást a közös vállalkozás teljesítményének értékeléséhez.

▼M5

KÖZÖSEN ELLENŐRZÖTT ESZKÖZÖK

18. Egyes közös vállalkozások a közös vállalkozás rendelkezésére bocsátott, a közös vállalkozás céljára beszerzett, vagy a közös vállalkozás céljait szolgáló eszköz vagy eszközök tulajdonosok általi közös ellenőrzése, és gyakran közös tulajdonlása által valósulnak meg. Az eszközök felhasználásának célja előnyszerzés a tulajdonosok részére. A tulajdonos részesedhet az eszközök termékeiből, és viseli a felmerült kiadások megállapodás szerint rá eső részét.

19. Az ilyen közös vállalkozások esetében nem kerül sor a maguktól a tulajdonosoktól elkülönült cég, partneri társulás, más gazdasági társaság, vagy pénzügyi struktúra létrehozására. A tulajdonos a jövőbeni gazdasági hasznokat a közösen ellenőrzött eszközök rá eső részén keresztül ellenőrzi.

20. Az olaj- és gázfeltárás, vagy ásványkincsek kiaknázása számos területén alkalmaznak közös ellenőrzésű eszközöket. Például az olajvezetékeket számos olajkitermelő vállalkozás közösen ellenőrizheti. A tulajdonosok mindegyike használja a vezetéket saját terméke szállítására, amelyért cserében a vezeték működési költségeiből rá eső részt viseli. Közös ellenőrzésű eszköz lehet továbbá pl. egy ingatlan, melynél a tulajdonosok megosztják a bérleti díjat és közösen viselik a ráfordításokat.

21. ***A közösen ellenőrzött eszközökben lévő érdekeltségek esetében a tulajdonosnak a pénzügyi kimutatásaiban meg kell jelenítenie:***

(a) ***a közösen ellenőrzött eszközökből rá eső részt, az eszközök jellegének megfelelő besorolásban;***

(b) ***az általa vállalt kötelezettségeket;***

(c) ***a tulajdonos részét a közös vállalkozáshoz kapcsolódóan a többi tulajdonossal közösen vállalt kötelezettségekben;***

(d) ***a közös vállalkozás termékeiből a ráeső rész eladásából vagy felhasználásából szerzett bevételt, a közös vállalkozásnál felmerült ráfordításokból rá eső résszel együtt;***

valamint

(e) ***a közös vállalkozási részesedével kapcsolatosan felmerült ráfordításait.***

22. A közösen ellenőrzött eszközökben meglévő érdekeltségeikre vonatkozóan minden tulajdonos szerepelteti a számviteli nyilvántartásaiban és megjeleníti a pénzügyi kimutatásaiban:

(a) a közösen ellenőrzött eszközökből rá eső részt, annak jellege szerint besorolva, és nem befektetésként. Például a közösen ellenőrzött olajvezetékben lévő részesedést az ingatlanok, gépek és berendezések közé kell besorolni;

(b) az általa vállalt kötelezettségeket, például az eszközökben meglévő részesedés finanszírozásával kapcsolatban.

(c) a közös vállalkozásra vonatkozóan a többi tulajdonossal közösen vállalt kötelezettségekből rá eső részt;

(d) a közös vállalkozás termékeiből a rá eső rész eladásából vagy felhasználásából szerzett bevételt, a közös vállalkozásnál felmerült ráfordításokból rá eső résszel együtt; valamint

(e) a közös vállalkozásban meglévő érdekeltségével kapcsolatosan felmerült ráfordításokat, pl. a rá eső eszköz rész finanszírozásához, vagy az előállított termék rá eső részének értékesítéséhez kapcsolódó költségeket.

Mivel az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban kimutatásra kerülnek, ezekre vonatkozóan nincs szükség módosításra vagy más konszolidációs eljárásra a tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor.

23. A közösen ellenőrzött eszközök megjelenítése a gazdasági tartalom és valóság, valamint a közös vállalkozás jogi formájának figyelembevételével történik. A közös vállalkozás egyedi pénzügyi kimutatásaiban általában a tulajdonosoknál közösen felmerült kiadások szerepelnek, melyeket a tulajdonosok végül megállapodásuk arányában megosztanak. Ha a közös vállalkozás nem is készít pénzügyi kimutatásokat, a tulajdonosok vezethetnek saját elszámolást a közös vállalkozás teljesítményének értékelése céljából.

▼M5

KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOK

24. A közös vezetésű vállalkozás olyan közös vállalkozási forma, melynél gazdasági társaságot, partnerséget vagy más szervezetet hoznak létre a tulajdonosok és azokban minden tulajdonosnak érdekeltsége van. Az egység más egységekkel azonos módon működik azzal a különbséggel, hogy a tulajdonosok közötti szerződéses megállapodás az egység tevékenysége felett közös ellenőrzést hoz létre.

25. A közös vezetésű vállalkozás ellenőrzi a közös vállalkozás eszközeit, kötelezettségeket és ráfordításokat vállal fel, valamint bevételt realizál. Saját nevében szerződést, és a közös vállalkozási tevékenység céljára finanszírozási ügyletet köthet. A tulajdonos a közös vezetésű vállalkozás nyereségének rá eső részére jogosult, de egyes közös vezetésű vállalkozások termelésük arányos megosztására jöttek létre.

26. Klasszikus példa a közös vezetésű vállalkozásra, amikor két egység valamely üzleti területen egyesíti tevékenységét, és a közös vezetésű vállalkozásba beviszi az ehhez szükséges eszközöket és kötelezettségeket. Másik példa, amikor az egység külföldön kezd üzleti tevékenységet az adott ország kormányával vagy más hivatalával együttesen, és erre hoznak létre egy elkülönült egységet, amelyet az egység és a kormány vagy hivatal közösen ellenőriz.

27. Számos közös vezetésű vállalkozás hasonló a már említett közösen ellenőrzött tevékenységek és a közösen ellenőrzött eszközök esetéhez. Például a tulajdonosok a közösen ellenőrzött eszközöket, pl. olajvezetéket, adózási vagy más okokból bevihetik egy közös vezetésű vállalkozásba. Hasonlóképpen a tulajdonosok a közös vezetésű vállalkozásba bevihetnek olyan eszközöket, melyeket közösen kívánnak működtetni. A közös ellenőrzés alatti tevékenységek egyes eseteinél előfordulhat továbbá, hogy sor kerül közös vezetésű vállalkozás megalapítására a tevékenység egyes elemeinek, pl. a tervezés, marketing, forgalmazás, vagy ügyfélszolgálati feladatok elvégzésére.

28. A közös vezetésű vállalkozás saját számviteli nyilvántartást vezet, és pénzügyi kimutatásait más egységekkel azonos módon készíti el, a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

29. A tulajdonosok általában készpénzzel vagy más erőforrással járulnak hozzá a közös vezetésű vállalkozáshoz. Ezeket a hozzájárulásokat a tulajdonos számviteli nyilvántartásai tartalmazzák és a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban azokat a közös vezetésű vállalkozásban meglévő befektetésként jelenítik meg.

A tulajdonos pénzügyi kimutatásai

Részarányos konszolidáció

30. ***A tulajdonosnak a közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedését részarányos konszolidációval, vagy a 38. bekezdésben bemutatott alternatív módszerrel kell kimutatnia. A részarányos konszolidáció alkalmazásánál, az alábbiakban bemutatott két beszámolási formátum valamelyikét kell alkalmazni.***

31. A befektető tulajdonos a közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedését a részarányos konszolidációhoz rendelkezésre álló két beszámolási formátum valamelyikének felhasználásával mutatja ki, attól függetlenül, hogy van-e más leányvállalati részesedése, vagy, hogy pénzügyi kimutatásait konszolidált pénzügyi kimutatásoknak nevezi-e.

32. A közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedés megjelenítésekor a tulajdonosnak elsődlegesen a megállapodás tartalmát és gazdasági alapját kell megfelelően tükröznie, és nem a közös vállalkozás konkrét struktúráját vagy formáját. A közös vezetésű vállalkozásban a tulajdonos az egység vagyonában fennálló részesedésén keresztül bír ellenőrzéssel a jövőbeni gazdasági hasznokból rá eső rész felett. A tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásai akkor tükrözik megfelelően ezt a tartalmat és gazdasági realitást, ha a tulajdonos a közös vezetésű vállalkozás eszközeiben, kötelezettségeiben, bevételeiben és ráfordításaiban meglévő részesedését a 34. bekezdésben meghatározott részarányos konszolidációra vonatkozó két beszámolási formátum közül valamelyik alkalmazásával mutatja ki.

33. A részarányos konszolidáció alkalmazása azt jelenti, hogy a tulajdonos mérlege tartalmazza a közösen ellenőrzött eszközökből a rá eső részt, és azokból a kötelezettségekből rá eső részt, amelyekért közösen felelős. A közös vezetésű vállalkozás bevételeiből és ráfordításaiból arányos részt a tulajdonos eredménykimutatása tartalmazza. A részarányos konszolidációs eljárás nagy része hasonló a leányvállalatokban lévő befektetések konszolidációjára vonatkozó eljárásokhoz, amelyeket az IAS 27 részletez.

▼M5

34. A részarányos konszolidációt különböző beszámolási formák használatával lehet megvalósítani. A tulajdonos választhatja azt, hogy a közös vezetésű vállalkozás eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételekből és ráfordításokból rá eső részt együtt szerepelteti a saját pénzügyi kimutatásaiban szereplő tételekkel, a megfelelő soron kimutatva. Például, összevonhatja a közös vezetésű vállalkozás készleteiből rá eső részt saját készleteivel, vagy a közös vezetésű vállalkozás ingatlanaiból, gépeiből és berendezéseiből rá eső részt a saját ingatlanjaival, gépeivel és berendezéseivel. Alternatív megoldásként, a közös vezetésű vállalkozás eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételeiből és ráfordításaiból rá eső részt külön sorokon is szerepeltetheti a pénzügyi kimutatásaiban. Például a közös vezetésű vállalkozás forgóeszközeinek rá eső részét elkülönülten is feltüntetheti saját forgóeszközei között; a közös vezetésű vállalkozás ingatlanaiból, gépeiből és berendezéseiből rá eső részt pedig elkülönülten is feltüntetheti a saját ingatlanjai, gépei és berendezései között. Mindkét beszámolási módszer azonos nyereség vagy veszteség összeget, valamint a fő sorokon azonos eszköz, kötelezettség, bevétel és ráfordítás összegeket eredményez; a jelen standard mindkét módszer alkalmazását elismeri.

35. Bármelyik formát is alkalmazzák a részarányos konszolidáció végrehajtására, nem helyénvaló az eszközöknek vagy kötelezettségeknek más kötelezettségekből vagy eszközökből való levonásával, valamint a bevételeknek és ráfordításoknak más ráfordításokból vagy bevételekből való levonásával beszámítani, kivéve, ha törvényes jog van a beszámításra, és a nettósítás az adott eszköz realizálására vagy kötelezettség kiegyenlítésére vonatkozó várakozásokat tükrözi.

36. ***A részarányos konszolidációt meg kell szüntetni, amikor a közös vezetésű vállalkozás feletti közös ellenőrzés megszűnik.***

37. A részarányos konszolidáció alkalmazását a tulajdonosnak meg kell szüntetnie attól az időponttól, amikor a közös vezetésű vállalkozás feletti ellenőrzésben való részesedése megszűnik. Ez bekövetkezhet pl. a részesedés eladásakor, vagy ha a közös vezetésű vállalkozásra vonatkozóan olyan külső korlátozó körülmények lépnek életbe, amelyek a tulajdonosok ellenőrzését megszüntetik.

A tőkemódszer

38. ***A 30. bekezdésben bemutatott részarányos konszolidáció alternatívájaként a közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedést a tulajdonos a tőkemódszer szerint is kimutathatja.***

39. A tulajdonos a közös vezetésű vállalkozásban meglévő érdekeltségét a tőkemódszer alkalmazásával jeleníti meg, attól függetlenül, hogy van-e más leányvállalati részesedése, vagy, hogy pénzügyi kimutatásait konszolidált pénzügyi kimutatásoknak nevezi-e.

40. A közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségüket egyes tulajdonosok az IAS 28-ban leírtak szerint, a tőkemódszer alapján mutatják ki. A tőkemódszer alkalmazását azok támogatják, akik szerint helytelen a saját ellenőrzés alatt álló tételek összevonása a közös ellenőrzésű tételekkel, valamint, akik szerint a tulajdonosoknak nem közös ellenőrzése, hanem jelentős befolyása van egy közös vezetésű vállalkozásban. A jelen standard nem javasolja a tőkemódszer alkalmazását, mivel a részarányos konszolidáció módszere megfelelőbben tükrözi a tulajdonos közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedésének valós gazdasági tartalmát, azaz a tulajdonos jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó ellenőrzését. Ugyanakkor azonban a standard alternatív módszerként megengedi a tőkemódszer alkalmazását a közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségek kimutatására.

41. ***A tulajdonosnak a tőkemódszer alkalmazását meg kell szüntetnie akkor, amikor a tulajdonos már nem rendelkezik közös ellenőrzéssel vagy jelentős befolyással a közös vezetésű vállalkozás felett.***

Kivételek a részarányos konszolidáció és a tőkemódszer alkalmazása alól

42. ***A 2(a) bekezdésben meghatározott feltételnek megfelelő közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségeket kereskedési céllal tartottként kell besorolni, és az IAS 39 szerint kell elszámolni.***

43. Amikor a 2(a) és a 42. bekezdések alapján a korábban az IAS 39 alapján elszámolt közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltség 12 hónapon belül nem került értékesítésre, azt a részarányos konszolidáció vagy a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni a megszerzés időpontjától (ld. IAS 22 *Üzleti kombinációk*). A pénzügyi kimutatásokat a megszerzés időpontjától eltelt időszakokra újra meg kell állapítani.

44. Előfordulhat olyan rendkívüli eset, amikor a tulajdonos esetleg talált vevőt a 2(a) bekezdésben leírt részesedésre, de 12 hónap alatt nem tudta az értékesítést lebonyolítani a hivatalos és egyéb engedélyek miatt. Nem kell részarányos konszolidációt vagy tőkemódszert alkalmazni a közös veze-

▼M5

tésű vállalkozásban lévő érdekeltségre, ha az értékesítés a mérlegfordulónapon folyamatban van, és nincs ok azt feltételezni, hogy az a mérlegfordulónapot követő rövid időn belül nem fejeződik be.

45. ***Amennyiben a közös vezetésű vállalkozás a tulajdonos leányvállalatává alakul, a tulajdonosnak az érdekeltségét az IAS 27 szerint kell elszámolnia. Amennyiben a közös vezetésű vállalkozás a tulajdonos társult vállalkozásává válik, a tulajdonosnak az érdekeltségét az IAS 28 szerint elszámolni.***

A tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásai

46. ***A közös vezetésű vállalkozásban meglévő érdekeltséget az IAS 27 37-42. bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően kell kimutatni a tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásaiban.***

47. A jelen standard nem határozza meg, mely egységeknek kell nyilvánosan közzétett egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteniük.

A TULAJDONOS ÉS A KÖZÖS VÁLLALKOZÁS KÖZÖTTI ÜGYLETEK

48. ***Ha a tulajdonos eszközöket ad át vagy ad el a közös vállalkozásnak, az ügyletből eredő nyereség vagy veszteség megjelenítésének tükröznie kell az ügylet valós tartalmát. Amíg az eszközök a közös vállalkozás tulajdonában vannak, és feltéve, hogy a tulajdonos a tulajdonlással járó jelentős kockázatokat és hasznokat átadta, a tulajdonos csak abban a mértékben számolhatja el a nyereséget vagy veszteséget, amennyi a többi tulajdonos érdekeltségeinek tulajdonítható* (*)***. A tulajdonosnak a teljes veszteséget el kell számolnia, ha az átadás vagy eladás a forgóeszközök nettó realizálható értékének csökkenését, vagy értékvesztés miatti veszteséget bizonyít.***

49. ***Ha a tulajdonos eszközt vásárol a közös vállalkozástól, a tulajdonos nem szerepeltetheti a közös vállalkozás tranzakcióból származó nyereségéből a rá eső részt mindaddig, amíg a z eszközt harmadik személy számára nem értékesítette. A tulajdonosnak az ilyen ügyletek veszteségéből a rá eső részt a nyereséggel azonos módon kell elszámolnia, azzal a kivétellel, hogy a veszteséget azonnal el kell számolnia, ha az a forgóeszközök nettó realizálható értékének csökkenését, vagy az értékvesztés miatti veszteséget testesíti meg.***

50. Annak eldöntéséhez, hogy a tulajdonos és a közös vállalkozás közötti adott ügylet valamely eszköz értékvesztését bizonyítja-e, a tulajdonosnak az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard szerint meg kell határoznia az eszköz megtérülő értékét. A használati érték meghatározásához a tulajdonos az eszközből származó jövőbeni cash flow-kat becsli meg az eszköz közös vállalkozás általi folyamatos használata, valamint végső elidegenítése alapján.

KÖZÖS VÁLLALKOZÁSBAN LÉVŐ ÉRDEKELTSÉGEK SZEREPELTETÉSE A BEFEKTETŐ PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

51. ***A befektetőnek, azaz a közös vállalkozásban szereplő olyan félnek, akinek nincs közös ellenőrzési joga, befektetését az IAS 39 szerint, vagy amennyiben jelentős befolyással rendelkezik a közös vállalkozásban, az IAS 28 szerint kell elszámolnia.***

A KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOK MűKÖDTETŐI

52. ***A közös vállalkozás üzemeltetőjének vagy irányítójának az IAS 18 Bevételek standard alapján kell elszámolnia a kapott díjakat.***

53. A tulajdonosok közül bárki elláthatja a közös vállalkozás üzemeltetését vagy irányítását. Az üzemeltetők általában menedzsment díjban részesülnek. A díjat a közös vállalkozás költségként számolja el.

KÖZZÉTÉTEL

54. ***A tulajdonosnak az alábbi függő kötelezettségek teljes összegét – kivéve, ha a veszteség valószínűsége alacsony – az egyéb függő kötelezettségektől elkülönítetten kell közzétennie:***

(a) ***bármely függő kötelezettségeket, amelyek a tulajdonosnál a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeivel kapcsolatban merültek fel, és minden olyan függő kötelezettségből a tulajdonosra eső részt, amelyet a többi tulajdonossal közösen merültek fel;***

(*) Lásd még a SIC-13 Közösen ellenőrzött szervezetek– A tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai

▼M5

(b) ***részesedését a közös vállalkozás függő kötelezettségeiben, amelyekért a közös vállalkozás tulajdonosa függően felelős;***

továbbá

(c) ***azon függő kötelezettségeket, amelyek azért merültek fel, mert a tulajdonos függően felelős a közös vállalkozás többi tulajdonosa kötelezettségeiért.***

55. ***A tulajdonosnak közzé kell tennie továbbá a közös vállalkozásokban meglévő érdekeltségeivel kapcsolatban fennálló alábbi elkötelezettségeinek teljes összegét, az egyéb elkötelezettségeitől elkülönítve:***

(a) ***a tulajdonos közös vállalkozási érdekeltségekkel kapcsolatos tőkekötelezettségeit, és a részesedését azon tőkekötelezettségekben, amelyek a közös vállalkozás többi tulajdonosaival közösen merültek fel;***

továbbá

(b) ***a tulajdonos részesedését a közös vállalkozások tőkekötelezettségeiben.***

56. ***A tulajdonosnak közzé kell tennie valamennyi jelentős közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltsége listáját és leírását, valamint a közös vezetésű vállalkozásokban lévő részesedéseinek tulajdoni hányadát. Ha a tulajdonos a közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségeinek megjelenítésére a részarányos konszolidáció soronkénti beszámolási formáját alkalmazza, vagy a tőkemódszert alkalmazza, közzé kell tennie a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségével kapcsolatos forgó eszközök, befektetett eszközök, rövid és hosszú lejáratú kötelezettségek, bevételek és ráfordítások összesített értékét.***

57. ***A tulajdonosnak közzé kell tennie, hogy a közös vezetésű vállalkozásokban meglévő érdekeltségeit milyen módszer szerint mutatja ki.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

58. ***A jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

A (2000-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 31 VISSZAVONÁSA

59. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása* standardot.

▼M5

FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. A SIC-13 *Közös vezetésű vállalkozások – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai* értelmezés az alábbiak szerint módosul.

A hivatkozási rész módosított szövege a következő:

Reference:IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*

Az 1. bekezdés módosított szövege a következő:

1. Az IAS 31 standard 48. bekezdése a tulajdonos és a közös vállalkozás közötti eszköz átadásokra és eladásokra vonatkozik: „Ha a tulajdonos eszközöket ad át vagy ad el a közös vállalkozásnak, az ügyletből eredő nyereség vagy veszteség megjelenítésének tükröznie kell az ügylet valós tartalmát”. Ezenfelül az IAS 31 24. bekezdése kimondja, hogy „a közös vezetésű vállalkozás olyan közös vállalkozási forma, melynél gazdasági társaságot, partnerséget vagy más szervezetet hoznak létre a tulajdonosok és azokban minden tulajdonosnak érdekeltsége van.” Nincs kifejezett útmutatás a közös vezetésű vállalkozásoknak juttatott nem pénzbeli hozzájáruláson realizált nyereség vagy veszteség megjelenítésére vonatkozóan.

…

A2. A 2003. decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és azok értelmezéseit is, a hatályos IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása* standardra történő hivatkozások az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardra módosulnak.

▼M4

IAS 32 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

▼M12

Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás

▼M4

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1–3
Hatókör	4–10
Fogalmak	11–14
Bemutatás	15–50
Kötelezettségek és saját tőke	15–27
Ha nincs szerződéses kötelem pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására (16(a) bekezdés)	17–20
Az egység saját tőkeinstrumentumában való teljesítés (16(b) bekezdés)	21–24
Függő teljesítési rendelkezések	25
Teljesítési opciók	26–27
Összetett pénzügyi instrumentumok	28–32
Saját részvények	33–34
Kamatok, osztalékok, árfolyam veszteségek és nyereségek	35–41
Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása	42–50
Közzététel	51–95
A pénzügyi instrumentumok formája, helye és csoportosítása	53–55
Kockázatkezelési politika és fedezeti ügyletek	56–59
Feltételek, körülmények és számviteli politika	60–66
Kamatláb kockázat	67–75

▼M4

Hitelkockázat	76–85
Valós érték	86–93
Egyéb közzétételek	94–94
Kivezetés	94
Fedezet	94
Összetett pénzügyi instrumentumok, amelyek több származékos ügyletet tartalmaznak	94
Nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek	94
Átsorolás	94
Eredménykimutatás és saját tőke	94
Értékvesztés	94
Nem teljesítés és szerződésszegés	94
Hatálybalépés napja	96–97
Egyéb kiadványok visszavonása	98–100

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standardot, és a jelen módosított standard a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandó. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

▼M12

2. E standard célja az, hogy megállapítsa a pénzügyi instrumentumok kötelezettség- vagy saját tőke elemként való bemutatásának, valamint a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szemben történő beszámításának alapelveit. A standard 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 vonatkozik, melyek esetében a pénzügyi eszközöket a pénzügyi kötelezettségekkel szemben be kell számítani.

3. A jelen standardban foglalt alapelvek kiegészítik a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozóan az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standardban foglalt alapelveket, valamint a rájuk vonatkozó információk közzétételének alapelveit, amelyek az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok:Közzétételek* standardban szerepelnek.

HATÓKÖR

4. ***A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi gazdálkodó egység valamennyi típusú pénzügyi instrumentumára, kivéve:***

(a) leányvállalatokban, társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő olyan érdekeltségek, amelyek elszámolása az IAS 27 Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások standarddal, az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések standarddal, vagy az IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek standarddal összhangban történik. Egyes esetekben azonban az IAS 27, az IAS 28 vagy az IAS 31 megengedi a gazdálkodó egységnek, hogy a leányvállalatban, társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltséget az IAS 39 használatával számolja el; ezekben az esetekben a gazdálkodó egységeknek ezen IFRS közzétételi követelményei mellett az IAS 27, az IAS 28 vagy az IAS 31 közzétételi követelményeit is alkalmazniuk kell. A gazdálkodó egységeknek ezt a standardot kell alkalmazniuk minden olyan származékos termékre is, amelyek leányvállalatokban, társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódnak.

▼M4

(b) ***a munkáltatóknak a munkavállalói juttatási programokból származó jogait és kötelmeit, amelyekre az IAS 19 Munkavállalói juttatások standard vonatkozik.***

▼M4

(c) ***a biztosítási szerződésekből eredő jogokat és kötelmeket. Ugyanakkor azonban, az egységeknek a jelen standardot kell alkalmazniuk egy olyan pénzügyi instrumentumra, amely egy a 6. bekezdésben bemutatott biztosítási (viszontbiztosítási) szerződés formájában jelenik meg, de amely alapvetően az 52. bekezdésben leírt pénzügyi kockázatok átadását foglalja magában. Ezen felül, a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre vonatkoznak a jelen standard beágyazott származékos termékekre vonatkozó előírásai (ld. IAS 39 10-13. bekezdései).***

(d) ***egy üzleti kombináció során keletkező függő ellenértékekre vonatkozó szerződéseket (ld. az IAS 22 Üzleti kombinációk standard 65-67. bekezdések). E kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.***

(e) ***az olyan szerződéseket, amelyek klimatikus, geológiai, vagy más fizikai változók alapján írnak elő fizetést (ld. IAS 39 AG1. bekezdés). Ugyanakkor azonban az ilyen szerződésekbe beágyazott származékos termékekre vonatkoznak a jelen standard beágyazott származékos termékekre vonatkozó előírásai (pl. ha egy kamat swap olyan éghajlati változótól függ, mint pl. a fűtési időszak napjai, a kamat swap rész beágyazott származékos terméknek minősül, ami a jelen standard hatálya alá esik – ld. IAS 39 10-13. bekezdések).***

▼M6

(f) ***az IFRS 2 Részvény-alapú kifizetés standard hatálya alá tartozó részvény-alapú kifizetési ügyletek alapján fennálló pénzügyi instrumentumok, szerződések és kötelmek, kivéve***

(i) ***a jelen standard 8-10. bekezdéseinek hatálya alá eső szerződéseket, amelyekre a jelen standard alkalmazandó,***

(ii) ***a jelen standard 33. és 34. bekezdéseit, amelyeket a munkavállalói részvény opciós programok, munkavállalói részvényvásárlási programok, és minden egyéb részvény-alapú kifizetésre vonatkozó megállapodással kapcsolatosan megvásárolt, eladott, kibocsátott vagy bevont saját részvényre kell alkalmazni***

▼M12

▼M4

6. E standard alkalmazásában a biztosítási szerződés egy olyan szerződés, amely a biztosítót egy meghatározott időszakon belül bekövetkezett vagy felfedezett, meghatározott eseményekből vagy körülményekből eredő kár azonosított kockázatának teszi ki, beleértve az elhalálozást (járadék esetén a járadékos túlélését), a betegséget, a rokkantságot, a vagyontárgyak károsodását, más személyeknek okozott sérüléseket és az üzemszünetet. A jelen standard előírásai alkalmazandók, ha a pénzügyi instrumentum biztosítási szerződés formáját ölti, de alapvetően a pénzügyi kockázatok átadását foglalja magában (ld. 52. bekezdés), mint pl. a biztosítók és egyéb egységek által kibocsátott pénzügyi viszontbiztosítások, valamint garantált befektetési szerződések egyes típusai. A biztosítási szerződések alapján kötelmekkel rendelkező egységeket a standard ösztönzi annak mérlegelésére, hogy az ilyen kötelmek bemutatása és az ezekkel kapcsolatos információk közzététele esetén helyénvaló-e a jelen standard rendelkezéseinek alkalmazása.

▼M12

▼M4

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.***

9. Számos mód létezik a nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására vonatkozó szerződések készpénzben 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 készpénzben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréjével egyenlítse ki;

▼M4

(b) amikor a készpénzben, vagy más pénzügyi instrumentumban való nettósított, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által történő kiegyenlítést a szerződés feltételei nem tartalmazzák kifejezetten, de az egységnél már létezik gyakorlat a hasonló szerződések készpénzben, 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 az egység gyakorlata, hogy átveszi az annak tárgyát képező dolgokat, majd ezt követően rövid időn belül értékesíti azokat 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 készpénzre váltható.

Az olyan szerződéseket, amelyekre a (b) és (c) pontok vonatkoznak, nem valamely nem pénzügyi eszköznek az egység várható vételi, eladási, vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hozták létre, és ennek megfelelően nem tartoznak a jelen standard hatálya alá. Az egyéb olyan szerződéseket, amelyekre az 8. bekezdés vonatkozik, külön kell értékelni annak meghatározására, hogy azok valamely nem pénzügyi eszköznek az egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára vannak-e létrehozva és tartva, és ennek megfelelően, a jelen standard hatálya alá tartoznak-e.

10. A 9(a) vagy (d) albekezdések szerint egy készpénzben 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 pénzbeni eszköznek az egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvétele vagy átadása.

FOGALMAK (ld. még az Alkalmazási Útmutató AG3-AG24. bekezdéseit)

11. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

Pénzügyi instrumentum minden olyan szerződés, amely valamely egységnél pénzügyi eszközt, ugyanakkor egy másik egységnél pénzügyi kötelezettséget vagy tőkeinstrumentumot keletkeztet.

Pénzügyi eszköz bármely eszköz, amely:

(a) ***pénzeszköz;***

(b) ***egy másik egység tőkeinstrumentuma;***

(c) ***szerződésen alapuló jog:***

(i) ***pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átvételére egy másik egységtől;***

vagy

(ii) ***pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek cseréjére egy másik egységgel, potenciálisan kedvező feltételek mellett;***

vagy

(d) ***olyan szerződés, amely az egység saját tőkeinstrumentumában kerül teljesítésre, vagy abban teljesíthető, és amely:***

(i) ***olyan nem származékos termék, amely alapján az egység köteles, vagy kötelezhető a saját tőkeinstrumentumai változó darabszámának átvételére;***

vagy

(ii) ***olyan származékos termék, amely nem valamely fix összegű pénzeszköznek, vagy egyéb pénzügyi eszköznek az egység fix számú saját tőkeinstrumentumára való cseréje által kerül teljesítésre. E meghatározás céljára az egység saját tőkeinstrumentumaiba nem tartoznak bele azon instrumentumok, amelyek önmagukban szerződést jelentenek az egység saját tőkeinstrumentumai jövőbeni átvételére vagy átadására.***

Pénzügyi kötelezettség bármely, az alábbi csoportba sorolható kötelezettség:

(a) ***szerződéses kötelem:***

(i) ***pénzeszköznek vagy egyéb pénzügyi eszköznek egy másik egység részére történő átadására;***

▼M4

vagy

(ii) ***pénzügyi eszközöknek vagy pénzügyi kötelezettségeknek a cseréjére egy másik egységgel, potenciálisan kedvezőtlen feltételek mellett;***

vagy

(b) ***olyan szerződés, amely az egység saját tőkeinstrumentumában kerül teljesítésre, vagy abban teljesíthető, és amely:***

(i) ***olyan nem származékos termék, amely alapján az egység köteles, vagy kötelezhető a saját tőkeinstrumentumai változó darabszámának átadására;***

vagy

(ii) ***olyan származékos termék, amely nem valamely fix összegű pénzeszköznek, vagy egyéb pénzügyi eszköznek az egység fix számú saját tőkeinstrumentumára való cseréje által kerül teljesítésre. E meghatározás céljára az egység saját tőkeinstrumentumaiba nem tartoznak bele azon instrumentumok, amelyek önmagukban szerződést jelentenek az egység saját tőkeinstrumentumai jövőbeni átvételére vagy átadására.***

A tőkeinstrumentum bármely szerződés, amely egy egység összes kötelezettségének a levonása után az egység eszközeiben meglévő maradvány érdekeltséget testesít meg.

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.

12. A következő kifejezéseket az IAS 39 9. bekezdése definiálja, és azokat a jelen standard az IAS 39-ben meghatározott jelentéssel használja.

– pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéke

– értékesíthető pénzügyi eszközök

– kivezetés

– származékos termék

– effektív kamatláb módszer

– nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség

– biztos elkötelezettség

– előrejelzett ügylet

– a fedezet hatékonysága

– fedezett tétel

– fedezeti instrumentum

– lejáratig tartandó befektetések

– kölcsönök és követelések

– általános módon történő vétel vagy eladás

– tranzakciós költségek.

13. A jelen standardban a „szerződés” és a „szerződéses” kifejezések olyan, kettő vagy több fél között létrejött megállapodásra utalnak, ami olyan egyértelmű gazdasági következményekkel jár, amelyek elkerülése a felek rendelkezésétől csak kis mértékben 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 az „egység” kifejezésbe beleértendők a magánszemélyek, a partnerségek, a társaságok, a tröszt és a kormány ügynökségek.

BEMUTATÁS

Kötelezettségek és saját tőke (ld. még az AG25-AG29. bekezdéseket)

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 fogalmi meghatározása szerint.***

▼M4

16. A 11. bekezdésben megadott meghatározások kibocsátó általi alkalmazásakor annak megállapítására, hogy az adott pénzügyi instrumentum tőkeinstrumentum, nem pedig pénzügyi kötelezettség-e, az adott instrumentum kizárólag akkor minősülhet tőkeinstrumentumnak, ha az alábbi (a) és (b) feltételek egyaránt teljesülnek.

(a) Az instrumentum nem foglal magában szerződéses kötelmet az alábbiakra:

(i) pénzeszköznek vagy egyéb pénzügyi eszköznek egy másik egység részére történő átadására;

vagy

(ii) pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek cseréjére egy másik egységgel, a kibocsátóra potenciálisan kedvezőtlen feltételek mellett.

(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 tőkeinstrumentuma valamely változó darabszámának átadására;

vagy

(ii) egy olyan származékos termék, amely kizárólag oly módon teljesíthető, hogy a kibocsátó fix összegű pénzeszközt vagy egyéb pénzügyi eszközt cserél saját tőkeinstrumentumai meghatározott darabszámára. E meghatározás céljára a kibocsátó saját tőkeinstrumentumaiba nem tartoznak bele azon instrumentumok, amelyek önmagukban szerződést jelentenek a kibocsátó saját tőkeinstrumentumai jövőbeni átvételére vagy átadására.

Az olyan szerződéses kötelem, pl. egy származékos pénzügyi instrumentumból keletkező, melynek révén a kibocsátó saját tőkeinstrumentumai jövőbeni átvételére vagy átadására kötelezett vagy válhat kötelezetté, de nem felel meg a fenti (a) és (b) pontokban foglalt feltételeknek, nem minősül tőkeinstrumentumnak.

Ha nincs szerződéses kötelem pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására (16(a) bekezdés)

17. 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 pénzeszköznek, vagy más pénzügyi eszköznek az átadására a másik fél (az instrumentum birtokosa) részére, vagy pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek cseréjére az instrumentum birtokosával, 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.

18. Az egység mérlegében a besorolást a pénzügyi instrumentum tartalma, nem pedig annak jogi formája határozza meg. A tartalom és a jogi forma többnyire egymással konzisztens, de nem minden esetben. Néhány pénzügyi instrumentum a tőke jogi formáját ölti, de tartalmukban kötelezettségek, más instrumentumok pedig ötvözhetik a tőkeinstrumentumok és a pénzügyi kötelezettségek tulajdonságait. Például:

(a) Amikor egy elsőbbségi részvény úgy rendelkezik, 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 napon, vagy azt követően egy rögzített vagy meghatározható összeg ellenében történő beváltását igényelje, úgy az instrumentum pénzügyi kötelezettségnek minősül.

(b) az olyan pénzügyi instrumentum, ami azt a jogot biztosítja birtokosának, hogy azt a kibocsátónak visszaadhassa pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében („eladható instrumentum”) pénzügyi kötelezettségnek minősül. Ez még akkor is így van, amikor a pénzeszközök vagy egyéb pénzügyi eszközök összege valamely index, vagy más olyan tétel alapján kerül meghatározásra, amely időközben növekedhet vagy csökkenhet, valamint, amikor az eladható instrumentum jogi formája jogot biztosít a birtokos számára a kibocsátó eszközeiben való maradvány részesedésre. Az opció megléte arra, hogy a birtokos az adott instrumentumot visszaszolgáltathassa a kibocsátónak pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi kötelezettségért cserében azt jelenti, hogy az eladható instrumentum megfelel a pénzügyi kötelezettség fogalmi meghatározásának. Például

▼M4

a nyílt végű kölcsönös befektetési alapok, a befektetési trösztök, a partnerségek, és egyes szövetkezetek biztosíthatják tagjaik részére annak jogát, hogy a kibocsátóban meglévő részesedésüket bármikor a kibocsátó eszköz értékében meglévő arányos részesedésük arányában pénzeszközre váltsák be. Ugyanakkor azonban a pénzügyi kötelezettségként való besorolás 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 egység esetében, amely nem rendelkezik ►M5 tőkehozzájárulás ◄ (pl. egyes kölcsönös befektetési alapok, és befektetési jegyek által megtestesített alapok, ld. 7. példa), vagy további közzétételek igénybevételét annak bemutatására, hogy a tagok részesedéseinek összessége olyan tételeket is tartalmaz, mint pl. a tartalékok, amelyek megfelelnek a tőke fogalmi meghatározásának, és olyan eladható instrumentumokat, amelyek nem felelnek meg (ld. 8. példa).

19. Amennyiben az egységnek nincs feltétel nélküli joga a valamely szerződésen alapuló kötelezettség kiegyenlítésére vonatkozó pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadásának elkerülésére, a kötelezettség megfelel a pénzügyi kötelezettség fogalmi meghatározásának. Például:

(a) a kibocsátónak a kötelem teljesítésével kapcsolatos képességének korlátozottsága, például az, hogy a külföldi pénznem nem hozzáférhető, vagy a kifizetést valamely felügyeleti hatósággal engedélyeztetni kell, nem teszi semmissé az egységnek az instrumentum alapján fennálló szerződéses kötelmét vagy az instrumentum birtokosának az instrumentum alapján fennálló szerződéses jogát.

(b) egy olyan szerződésen alapuló kötelezettség, amely attól függően áll be, hogy egy szerződő fél gyakorolja-e beváltási jogát, pénzügyi kötelezettségnek minősül, mivel az egység nem rendelkezik feltétel nélküli joggal a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadásának elkerülésére.

20. Egy olyan pénzügyi instrumentum, ami kifejezetten nem hoz létre szerződéses kötelezettséget pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására, közvetett módon, feltételei alapján még keletkeztethet kötelezettséget. Például:

(a) a pénzügyi instrumentum tartalmazhat olyan nem pénzügyi kötelmet, amelyet kizárólag akkor kell teljesíteni, ha az egység nem oszt ki nyereséget, vagy nem váltja vissza az instrumentumot. Amennyiben az egység csak olyan módon kerülheti el a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadását, hogy teljesíti a nem pénzügyi kötelmet, a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettségnek minősül.

(b) a pénzügyi instrumentum akkor minősül pénzügyi kötelezettségnek, ha előrja, hogy a teljesítéskor az egységnek át kell adnia:

(i) pénzeszközt vagy egyéb pénzügyi eszközt;

vagy

(ii) saját részvényeit, melynek értéke oly módon kerül meghatározásra, hogy az jelentősen meghaladja a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz értékét.

Bár az egységnek nincs kifejezett szerződésen alapuló kötelezettsége pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására, a részvényben való teljesítés értéke oly módon kerül meghatározásra, hogy az egység pénzeszközben fog teljesíteni. Az instrumentum birtokosa felé lényegében minden esetben egy olyan összeg átadása garantált, ami nem alacsonyabb a készpénzben történő kiegyenlítési lehetőségnél (ld. 21. bekezdés).

Az egység saját tőkeinstrumentumában való teljesítés (16(b) bekezdés)

21. Egy szerződés pusztán azért, mivel az egység saját tőkeinstrumentumainak átvételére vagy átadására vonatkozik, nem minősül tőkeinstrumentumnak. Az egységnek olyan szerződéses joga vagy kötelme is lehet, ami változó számú saját részvény vagy más tőkeinstrumentum átvételére vagy átadására vonatkozik, s ily módon az egység átadandó vagy átveendő saját tőkeinstrumentumainak valós értéke megegyezik a szerződésen alapuló jog vagy kötelezettség értékével. Az ilyen szerződéses jog vagy kötelem szólhat fix összegre is, vagy olyan összegre, ami részben vagy egészében valamely, az egység saját tőkeinstrumentuma piaci értékétől eltérő változó függvényében változik (pl. kamatláb, árutőzsdei ár, vagy valamely pénzügyi instrumentum ára). Két példa erre: (a) az egység saját tőkeinstrumaiból olyan darabszám átadására szóló szerződés, amennyi értékben megfelel 100 CU-nak, (*) valamint (b) az egység saját tőkeinstrumaiból

(*) A jelen útmutatóban a pénzegységek kimutatása „deviza egységben" (CU-ban) történik.

▼M4

olyan darabszám átadására vonatkozó szerződés, amennyi értékben megfelel 100 uncia aranynak. Az ilyen szerződés az egység pénzügyi kötelezettségének minősül, még akkor is, ha az egység köteles vagy erre lehetősége van azt saját tőkeinstrumentumai átadásával teljesíteni. Nem számít tőkeinstrumentumnak, mivel az egység a szerződés teljesítéséhez változó számú saját tőkeinstrumentumot használ fel. Ennek megfelelően, a szerződés nem testesít meg az egység kötelezettségeinek levonása után az egység eszközeiben fennálló maradvány részesedést.

22. Az olyan szerződés, amelyet az egység saját tőkeinstrumentumai fix darabszámának átadásával (átvételével) teljesít egy fix összegű pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében, tőkeinstrumentumnak minősül. Például, az egység által kibocsátott részvény opció, mely jogot biztosít annak birtokosa részére, hogy az egység fix darabszámú részvényét fix áron, vagy egy kötvény fix tőkeösszegéért megvásárolhassa, tőkeinstrumentumnak minősül. A szerződés valós értékében a piaci kamatláb mozgások 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, még nem zárják ki annak lehetőségét, hogy a szerződés tőkeinstrumentumnak minősülhessen. A kapott ellenérték (pl. az 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 változások nem kerülnek megjelenítésre a pénzügyi kimutatásokban.

23. Az egység saját tőkeinstrumentumai pénzeszközért vagy valamely pénzügyi eszközért cserében történő megvásárlására szóló kötelmet tartalmazó szerződés a visszaváltási érték jelenértékére vonatkozóan pénzügyi kötelezettséget keletkeztet (pl. a határidős visszavásárlási ár, az opció lehívási ára, vagy egyéb visszaváltási összeg jelenértékére vonatkozóan). Ez a helyzet akkor is, amikor a szerződés maga tőkeinstrumentumnak minősül. Egy példa erre, amikor az egységnek egy határidős szerződés alapján kötelezettsége áll fenn saját tőkeinstrumentumai készpénzért történő megvásárlására. A pénzügyi kötelezettség IAS 39 alapján történő kezdeti megjelenítésekor annak valós értékét (a visszaváltáskori összeg jelenértékét) a saját tőkéből át kell vezetni. Ezt követően, a pénzügyi kötelezettséget az IAS 39 alapján értékelik. Ha a szerződés teljesítés nélkül jár le, a pénzügyi kötelezettség könyv szerinti értékét visszasorolják a saját tőkébe. Az egység saját tőkeinstrumentumai megvásárlására vonatkozó szerződéses kötelme a visszaváltási összeg jelenértékére vonatkozóan akkor is pénzügyi kötelezettséget keletkeztet, ha a vásárlási kötelezettség a másik fél visszaváltási szándékától függően feltételes (pl. egy olyan kiírt opció, amely arra jogosítja fel a másik felet, hogy eladja az egységnek az egység saját tőkeinstrumentumait egy fix áron).

24. Az olyan szerződés, amelyet az egység saját tőkeinstrumentumai fix darabszámának átadásával vagy átvételével teljesít egy változó összegű pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében, pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek minősül. Példa erre egy olyan szerződés, melynek alapján az egység 100 db saját tőkeinstrumentumát köteles átadni olyan összegű készpénzért, ami megfelel 100 uncia arany értékének.

Függő teljesítési rendelkezések

25. Egyes esetekben a pénzügyi instrumentum alapján az egység kötelezett lehet pénzeszközt vagy egyéb pénzügyi eszközt átadni, vagy más olyan módon teljesíteni, 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 birtokosának ellenőrzési körén kívül esnek, mint pl. tőzsdei index alakulása, infláció, kamatláb, adószabályok, a kibocsátó jövőbeni bevételei, ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ vagy hitel/saját tőke aránya. Az ilyen instrumentum kibocsátója nem rendelkezik feltétel nélküli jogosultsággal arra, hogy elkerülhesse a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadását (vagy az olyan más módon való teljesítést, mintha az pénzügyi kötelezettség lenne). Emiatt, az ilyen instrumentum a kibocsátó pénzügyi kötelezettségének minősül, kivéve az alábbi eseteket:

(a) a függő teljesítési rendelkezés azon része, amely a pénzeszközben vagy egyéb pénzügyi eszközben való teljesítést írná elő (vagy más olyan módon való teljesítést, mintha az pénzügyi kötelezettség lenne), nem kezdettől fogva létezett;

vagy

▼M4

(b) a kibocsátó kizárólag saját felszámolása esetén válhat kötelezetté a kötelezettség pénzeszközben vagy egyéb pénzügyi eszközben történő teljesítésére (vagy más olyan módon, mintha az pénzügyi kötelezettség lenne).

Teljesítési opciók

26. ***Azokban az esetekben, amikor a származékos pénzügyi instrumentum alternatívát kíván 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 minősítést eredményezné.***

27. Példa lehet a származékos pénzügyi instrumentumra, amely pénzügyi kötelezettségnek minősülő alternatív teljesítési opciót tartalmaz az olyan részvény opció, melynél a kibocsátó eldöntheti, hogy nettósítva pénzeszközben, vagy saját részvényeit pénzeszközre cserélve teljesít. Hasonlóképpen egy nem pénzügyi tételnek az egység saját tőkeinstrumentumaiért cserében történő vételére vagy eladására szóló szerződések a jelen standard hatálya alá esnek, mivel azok teljesíthetők a nem pénzügyi tétel átadásával, nettó módon pénzeszközzel, vagy más pénzügyi instrumentummal (ld. 8-10. bekezdések). Az ilyen szerződések pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek, és nem tőkeinstrumentumnak minősülnek.

Összetett pénzügyi instrumentumok (ld. még az AG30-AG35. bekezdéseket és a 9-12. példákat)

28. ***A nem származékos pénzügyi instrumentum kibocsátójának értékelnie kell a pénzügyi instrumentum feltételeit annak meghatározására, hogy az tartalmaz-e kötelezettség és tőke elemet egyaránt. Az ilyen elemeket külön kell besorolni pénzügyi kötelezettségként, pénzügyi eszközként, vagy tőkeinstrumentumként a 15. bekezdéssel összhangban.***

29. Az egység elkülönülten jeleníti meg a pénzügyi instrumentum azon komponenseit, amelyek (a) pénzügyi kötelezettséget keletkeztetnek az egységre nézve, és (b) az instrumentum birtokosának jogot biztosítanak az instrumentumnak az egység tőkeinstrumentumaira történő átváltására vonatkozóan. Például, az olyan kötvény, vagy hasonló instrumentum, amelyet annak birtokosa az egység előre meghatározott számú törzsrészvényére válthat át, összetett pénzügyi instrumentumnak minősül. Az 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, mely az instrumentum birtokosát meghatározott időszakon belül az instrumentumnak az 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 adósság instrumentum kibocsátás történik leválasztható részvényvásárlási warrantokkal. Ennek megfelelően az egység minden esetben elkülönítve mutatja be a kötelezettség- és a tőke-elemeket a mérlegében.

30. Az átváltható instrumentum kötelezettség- és tőkekomponensei besorolásának módosítására nem kerül sor, 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. Az egység jövőbeli fizetésekre vonatkozó szerződéses kötelme mindaddig fennáll, amíg azt az átváltás, az instrumentum lejárata, vagy valamely más tranzakció meg nem szünteti.

31. A pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek értékelésével az IAS 39 foglalkozik. A tőkeinstrumentumok olyan instrumentumok, amelyek egy egység összes kötelezettségének a levonása után az egység eszközeiben meglévő maradvány érdekeltséget testesítenek meg. Ily módon, az összetett pénzügyi instrumentum kezdeti könyv szerinti értékének a tőke és kötelezettség komponensekre történő felosztásánál a tőkekomponenshez azt a maradványértéket rendelik hozzá, amely a kötelezettség összetevő értékének a teljes instrumentum valós értékéből történő levonása után fennmarad. Az összetett pénzügyi instrumentumban foglalt, a tőkekomponenstől (mint pl. a tőkére átválthatóságot biztosító opció) eltérő bármely származékos jellemzők (pl. vételi opció) értékét a kötelezettség összetevő foglalja magában. A kötelezettség és tőke összetevőkhöz a kezdeti megjelenítéskor rendelt könyv szerinti értékek összege mindig megegyezik azzal

▼M4

a könyv szerinti értékkel, amelyet a teljes instrumentumnak tulajdonítottak volna. Az instrumentum összetevőinek elkülönülten történő kezdeti megjelenítéséből nem keletkezik nyereség vagy veszteség.

32. A 31. bekezdésben bemutatott módszer alapján a törzsrészvényre váltható kötvény kibocsátója elsőként a kötelezettség komponens könyv szerinti értékét határozza meg, valamely olyan hasonló kötelezettség valós értékének a felmérésével (beleértve a benne foglalt nem tőkéhez kapcsolódó 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 (ld. még az AG36. bekezdést)

33. ***Amennyiben az egység visszavásárolja saját tőkeinstrumentumait, ezeket az instrumentumokat („saját részvények") a saját tőkéből le kell vonni. Az egység saját tőkeinstrumentumai megvásárlásához, értékesítéséhez, kibocsátásához vagy visszavonásához kapcsolódóan nem lehet nyereséget vagy veszteséget elszámolni a nyereségben vagy veszteségben. Saját részvényeket az 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 mérlegben, vagy a megjegyzésekben, az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard alapján. Amennyiben az egység kapcsolt felektől vásárolja vissza a saját részvényeit, ezt az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard alapján közzéteszi.

Kamatok, osztalékok, árfolyam veszteségek és nyereségek (ld. még az AG37. bekezdést)

35. ***A pénzügyi kötelezettséget megtestesítő pénzügyi instrumentumra vagy annak alkotórészére vonatkozó kamatot, osztalékot, árfolyam veszteséget vagy nyereséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni bevételként vagy ráfordításként. A tőkeinstrumentum birtokosa részére fizetett osztalékokat közvetlenül a saját tőkére kell terhelni, a kapcsolódó nyereségadó előny levonása után. A tőkeügylet tranzakciós költségeit – kivéve a valamely más üzleti tevékenység felvásárlásához közvetlenül kapcsolódóan kibocsátott tőkeinstrumentumok kibocsátásának költségeit (melyeket a IAS 22 alapján kell elszámolni) – közvetlenül a saját tőke csökkenéseként kell elszámolni, bármely kapcsolódó nyereségadó kedvezmény levonása után.***

36. A pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettségként vagy tőkeinstrumentumként történő besorolása dönti el, hogy az adott instrumentumhoz kapcsolódó kamat, osztalék, veszteség vagy nyereség a nyereségben vagy veszteségben kerül-e bevételként vagy ráfordításként megjelenítésre. Ily módon, a teljes mértékben kötelezettségként kimutatott részvények után kifizetett osztalék ráfordításként kerül megjelenítésre, a kötvény után fizetett kamattal azonos módon. Hasonlóképpen, a pénzügyi kötelezettségek visszaváltásához vagy refinanszírozásához kapcsolódó nyereségek és veszteségek szintén a nyereségben vagy veszteségben kerülnek megjelenítésre, míg a tőkeinstrumentumok visszaváltása vagy refinanszírozása a saját tőke változásaként kerül elszámolásra. A tőkeinstrumentum valós értékében bekövetkező változások nem kerülnek megjelenítésre a pénzügyi kimutatásokban.

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 (a kapcsolódó nyereségadó előny levonása után) feltéve, hogy azok a tőkeügylethez közvetlenül kapcsolódó járulékos költségek, amelyek egyébként nem merültek volna fel. A meg nem valósított tőkeügylet költségeit ráfordításként számolják el.

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 (p. bizonyos részvények értékesítésének és más részvények ezzel egyidejű tőzsdei jegyzésének költségei), ésszerű, és a hasonló tranzakciókkal konzisztens allokációs alapon osztják fel a tranzakciók között.

39. A tárgyidőszak során a saját tőke csökkentéseként elszámolt tranzakciós költségeket az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard alapján elkülönítetten teszik közzé. A saját tőkében közvetlenül elszámolt

▼M4

kapcsolódó nyereségadókat a saját tőkében jóváírt vagy annak terhére elszámolt tényleges és halasztott adó összege tartalmazza, amelyet az IAS 12 *Nyereségadók* standard alapján tesznek közzé.

40. A ráfordításként elszámolt osztalékot az egyéb kötelezettségekre fizetett kamatokkal együtt, vagy külön tételként is lehet az eredménykimutatásban szerepeltetni. ►M12 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 eredménykimutatásban. Az adókihatások közzétételére az IAS 12 rendelkezései vonatkoznak.

41. A pénzügyi kötelezettség könyv szerinti értékében bekövetkező változásokhoz kapcsolódó nyereséget és veszteséget a nyereségben vagy veszteségben kell bevételként vagy ráfordításként kimutatni, még akkor is, ha az olyan instrumentumra vonatkozik, amely jogot biztosít az egység eszközeiben történő maradvány részesedésre pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében (ld. 18(b) bekezdés). Az IAS 1 alapján, az ilyen instrumentum újraértékelése miatt keletkező nyereség vagy veszteség összegét az egység magában az eredménykimutatásban kell bemutassa, amikor az releváns az egység teljesítményének bemutatásakor.

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása (ld. még az AG38. és AG 39. bekezdéseket)

42. ***A pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket akkor kell beszámítani, és a mérlegben a nettó összeget szerepeltetni, ha az egységnek:***

(a) ***jogilag kikényszeríthető joga van a kimutatott összegek egymással szembeni beszámítására;***

és

(b) ***nettó alapon kívánja rendezni azokat, vagy egyidejűleg kívánja a követelést realizálni és rendezni a kötelezettséget.***

A pénzügyi eszköz olyan átadásának az elszámolásakor, amely nem felel meg a kivezetés feltételeinek, az egység az átadott eszközt nem számolhatja el a kapcsolódó kötelezettséggel szemben (ld. IAS 39, 36. bekezdés).

43. A jelen standard a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek nettó alapon történő bemutatását írja elő, amennyiben ez tükrözi az egység kettő vagy több különálló pénzügyi instrumentumának rendezéséből származó várható jövőbeli cash flow-kat.. Amennyiben az egységnek joga van arra, hogy egyetlen nettó összegben fizessen, vagy neki így fizessenek, és ez szándékában is áll, az egység valójában egyetlen pénzügyi eszközzel vagy pénzügyi kötelezettséggel rendelkezik. Egyéb körülmények között a pénzügyi eszközöket és a pénzügyi kötelezettségeket egymástól elkülönítetten, jellegüknek megfelelően az egység erőforrásai vagy kötelmei között kell bemutatni.

44. A kimutatott pénzügyi eszköz és a kimutatott 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 kimutatott tételnek a mérlegből 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 az 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 az egység jövőbeli cash flow-inak összege és annak ütemezése nem módosul. Amennyiben viszont az 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,

▼M4

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. Az egység bizonyos eszközök és kötelezettségek rendezésével kapcsolatos szándékait befolyásolhatják az egység szokásos üzleti eljárásai, a pénzügyi piacok követelményei és az egyéb olyan körülmények, amelyek korlátozhatják a nettó teljesítésre vagy az egyidejű teljesítésre vonatkozó képességet. ►M12 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 36. bekezdésének megfelelően közzé kell tenni. ◄

48. Két pénzügyi instrumentum egyidejű teljesítése megtörténhet például egy szervezett pénzügyi piac elszámolóházán keresztül, vagy szemtől-szemben 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 az 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 forward szerződések vagy más származékos instrumentumok portfoliója), 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 az egység, akinek számos pénzügyi instrumentum ügylete 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 pénzintézetek gyakran kötnek ilyen megállapodásokat, hogy ezek segítségével védekezzenek azon veszteségek ellen, melyek abból származnak, ha a partnerük csőd, vagy más körülmény miatt nem képes teljesíteni kötelezettségeit. A nettósítási keret-megállapodások 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 keret-megállapodás alapján csak akkor lehet beszámítást alkalmazni, ha a 42. bekezdés mindkét kritériuma teljesül. ►M12 Amennyiben a nettósítási keret-megállapodás hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök és kötelezettségek nem kerülnek beszámításra, úgy a megállapodásnak a gazdálkodó egység hitelkockázati kitettségére gyakorolt hatását az IFRS 7 36. bekezdésének megfelelően be kell mutatni. ◄

▼M12

▼M4

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

96. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Az 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. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

97. ***A jelen standardot visszamenőlegesen kell alkalmazni.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

98. A jelen standard hatályon kívül helyezi a 2000. októberében módosított IAS 32 *Pénzügyi Instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standardot►**M12** [1] ◄.

99. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi értelmezéseket:

(a) SIC-5 *A pénzügyi instrumentumok besorolása- függő teljesítési rendelkezések;*

(b) SIC-16 ►**M5** *Tőkehozzájárulás* ◄ *– 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* értelmezés tervezetet.

[1] 2005 augusztusában a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) a pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatos valamennyi közzétételi előírást áthelyezte az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standardba.

▼M4

A FÜGGELÉK

Alkalmazási útmutató IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás

A jelen függelék a standard elválaszthatatlan részét képezi.

AG1. A jelen Alkalmazási Útmutató a standard bizonyos vonatkozásainak alkalmazását szemlélteti.

AG2. A standard nem foglalkozik a pénzügyi instrumentumok megjelenítésével és értékelésével. A pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozó előírásokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok Megjelenítés és értékelés* standard tartalmazza.

Értelmező rendelkezések (11-14. bekezdések)

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek

AG3. A fizetőeszköz (készpénz) pénzügyi eszköz, mivel a csere eszközét testesíti meg, és ezért az összes tranzakció mérésének és pénzügyi kimutatásokban történő szerepeltetésének alapját képezi. A bankban vagy hasonló hitelintézetben betétként elhelyezett pénz azért pénzügyi eszköz, mivel a betételhelyező azon szerződéses jogát testesíti meg, hogy készpénzhez 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 pénzkifizetésre 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 az egység kibocsáthat olyan pénzügyi instrumentumot, melynek alapján évjáradékként évente kell kifizetést teljesítenie 8 százalékban meghatározott kamatszint mellett, egy meghatározott 1 000 CU-s névértékre vagy tőkeösszegre vonatkozóan. (*) 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 szerződésen alapuló jog vagy kötelem önmagában is pénzügyi instrumentumnak minősül. A szerződésen alapuló jogok vagy kötelmek egy sorozata akkor felel meg a pénzügyi instrumentum fogalmi meghatározásának, ha az végső soron pénzeszköz átvételét vagy kifizetését, vagy valamely tőkeinstrumentum megszerzését vagy kibocsátását eredményezi.

(*) A jelen útmutatóban a pénzegységek kimutatása „deviza egységben” (CU-ban) történik.

▼M4

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.

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 bevételezendő 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 pénzeszközvagy más pénzügyi eszköz beáramlás generálására, de nem keletkeztet meglévő jogot pénzeszközre vagy egyéb pénzügyi eszközre vonatkozóan.

AG11. Az olyan eszközök, mint például az előrefizetett költségek, amelyekkel kapcsolatosan a jövőbeli gazdasági hasznokat az árukra vagy szolgáltatásokra való jogosultság testesíti meg, nem pedig pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz bevételezésére való jog, nem minősülnek pénzügyi eszközöknek. Hasonlóképpen az olyan tételek, mint a halasztott bevétel és a legtöbb jótállási kötelem sem minősülnek pénzügyi kötelezettségnek, mivel a gazdasági hasznok velük kapcsolatos valószínű kiáramlása nem pénzeszköz, vagy egy másik pénzügyi eszköz szerződésen alapuló átadásával, hanem áruszállítás és szolgáltatások teljesítésével történik.

AG12. A nem szerződéses jellegű 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 *Nyereségadók* 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

AG13. A tőkeinstrumentumok példái magukban foglalják a vissza nem adható törzsrészvényeket, az elsőbbségi részvények egyes típusait (ld. AG25. és AG26. bekezdések), valamint az olyan warrantokat és vételi opciókat, amelyek arra jogosítják fel birtokosukat, hogy a kibocsátó egység előre meghatározott darabszámú, nem eladható törzsrészvényére előjegyezzenek, vagy azt megvásárolják fix pénzösszegért, vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében. Az egység azon kötelme, hogy fix összegű készpénzért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében fix darabszámú saját tőkeinstrumentumot bocsásson ki, vagy vásároljon meg, az egység tőkeinstrumentumának minősül. Ugyanakkor azonban, amennyiben az ilyen szerződés pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz megfizetésére is kötelezi az egységet, az kötelezettséget is keletkeztet a visszaváltási érték jelenértékére nézve (ld. AG27(a) bekezdés). A vissza nem adható törzsrészvények kibocsátója akkor vállal kötelezettséget, amikor hivatalosan kezdeményez egy kifizetést és jogilag kötelezetté válik a részvényesek felé. Ez az eset állhat elő az osztalékokra vonatkozó döntést követően, vagy amikor az egységet felszámolják és a kötelezettségek kielégítése után fennmaradó eszközöket fel kell osztani a részvényesek között.

▼M4

AG14. Az egység által megvásárolt vételi opció vagy megszerzett más hasonló szerződés, ami jogot biztosít fix darabszámú saját tőkeinstrumentuma fix összegű pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében történő visszavásárlására, nem minősül az egység pénzügyi eszközének. Ehelyett az ilyen szerződésért megfizetett ellenértéket a saját tőke terhére kell elszámolni.

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 deviza swapok). A származékos pénzügyi instrumentumok megfelelnek a pénzügyi instrumentum fogalmi meghatározásának, 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. A származékos pénzügyi instrumentumok szerződéses jogot biztosítanak az egyik félnek arra, hogy eredetileg potenciálisan előnyös feltételek mellett pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket cseréljen egy másik féllel, vagy pedig egy szerződéses kötelmet írnak elő arra, hogy eredetileg potenciálisan előnytelen feltételek mellett pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket cseréljen egy másik féllel. Ugyanakkor általában (*) nem eredményezik a mögöttes elsődleges instrumentumok átadását a szerződés kezdetén, és az átadásra a szerződés lejáratakor sem szükségszerűen kerül sor. Bizonyos instrumentumok a cserével kapcsolatosan 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.

AG17. A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek (azaz az 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 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 akkor képezné az opció birtokosának pénzügyi eszközét, 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 készpénz szállítását ígéri, és a másik fél (az eladó) 1 000 000 CU névértékű, fix kamatozású államkötvény szállítását ígéri 1 000 000 CU készpénz 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

(*) 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 visszacserére).

▼M4

kicserélendő kötvényektől és készpénztől) 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 deviza swapokat, kamatláb-plafonokat (cap), -gallérokat (collar) és -padlókat (floor), hitelígérvényeket, rövidlejáratú kötvény kibocsátási programokat és hitelleveleket. A kamatláb-swap szerződést a forward szerződés egyik változatának lehet tekinteni, amelyben a felek pénzösszeg 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. bekezdések)

AG20. Azon szerződések, amelyek nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására szólnak, nem felelnek meg a pénzügyi instrumentum meghatározásának, mivel az egyik szerződő fél jogosultsága 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, amelyekre vonatkozóan kizárólag a nem pénzügyi tétel leszállításakor kell teljesíteni (pl. ezüstre vonatkozó opció, futures vagy forward szerződés) nem minősül pénzügyi instrumentumnak. A tőzsdeárukra vonatkozó szerződések jelentős része ebbe a típusba tartozik. Egyes szerződések formáját szabványosították, és nagyjából a származékos pénzügyi instrumentumokkal megegyező módon kereskednek azokkal a szervezett piacokon. Például az árutőzsdei cikkekre vonatkozó future kontraktusokat könnyen lehet készpénz 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 készpénzes rendezésében való megállapodás lehetősége nem változtatja meg a szerződés alapvető jellegét, és nem teremt pénzügyi instrumentumot. Ugyanakkor azonban, egyes, nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására szóló szerződések, melyeket nettó módon, vagy pénzügyi instrumentumok cseréjével is ki lehet egyenlíteni, vagy amelyekben a nem pénzügyi tétel azonnal készpénzre váltható, a jelen standard hatálya alá esnek, mintha azok pénzügyi instrumentumok lennének (ld. 8. bekezdés).

AG21. 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, amelyen a fizikai eszközöket átadják. Ez az eset áll elő az áruk kereskedelmi hitelre történő vételekor vagy eladásakor.

AG22. Bizonyos szerződések tőzsdeárukhoz kapcsolódnak, de a teljesítés nem foglalja magában a tőzsdeáru fizikai átvételét vagy szállítását. Készpénzes teljesítést írnak elő, amit nem rögzített összegben, hanem a szerződésben található képlet szerint határoznak meg. Például egy kötvény tőkeösszegét meg lehet állapítani úgy, hogy az a kötvény lejáratakor fennálló piaci olajár és az olaj egy rögzített mennyiségének szorzatával legyen egyenlő. A tőkeösszeget egy tőzsdeáru árához kötik, de azt kizárólag készpénzben 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 egyik fél számára arra vonatkozóan, hogy nem-pénzügyi eszközre cseréljenek egy pénzügyi eszközt. Például, egy olajhoz kötött kötvény jogot biztosíthat tulajdonosának arra, hogy időszakos fix kamatfizetések sorozatát és a lejáratkor fix összegű készpénzt vételezzen be, 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 készpénz/olaj átváltási arányhoz (átváltási árhoz). A kötvénytulajdonosnak az opció lehívásával kapcsolatos szándékai nem befolyásolják az összetevő eszközök

▼M4

lényegét. A kötvényt a kötvénytulajdonos pénzügyi eszköze és a kibocsátó pénzügyi kötelezettsége teszi pénzügyi instrumentummá, függetlenül a létrehozott egyéb eszközök és kötelezettségek típusaitól.

▼M12

▼M4

Bemutatás

Kötelezettségek és saját tőke (15-27. bekezdések)

Ha nincs szerződéses kötelem pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására (17-20. bekezdések)

AG25. Elsőbbségi részvényeket különféle jogokkal lehet kibocsátani. Az elsőbbségi részvény pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként történő besorolására vonatkozó döntés meghozatalakor az 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 készpénzre 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 fogalmi meghatározásainak 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:

(a) a korábbi nyereség-felosztási gyakorlat;

(b) a jövőbeni nyereség-felosztásra vonatkozó szándék;

(c) a kibocsátó törzsrészvényeinek árára gyakorolt esetleges negatív hatás, amennyiben nem kerül sor nyereség-felosztásra (a törzsrészvények utáni osztalék-kifizetésre vonatkozó korlátozás miatt, ha az elsőbbségi részvények után nem történik osztalék kifizetés);

(d) a kibocsátó tartalékainak összege;

(e) a kibocsátó valamely időszakra vonatkozó nyereség vagy veszteség várakozása;

vagy

(f) a kibocsátó arra való képessége vagy képtelensége, hogy az adott időszak nyeresége vagy vesztesége összegét befolyásolja.

Az egység saját tőkeinstrumentumában való teljesítés (21-24. bekezdések)

AG27. Az alábbiak példák az egység saját tőkeinstrumentumaira vonatkozó egyes típusú szerződések besorolását szemléltetik:

(a) Az olyan szerződés, amelyet az egység saját részvényeinek előre meghatározott darabszámának jövőbeni ellenérték nélküli átvételével vagy átadásával teljesítenek, vagy amely saját részvényei meghatározott darabszámának fix összegű pénzeszközre vagy egyéb pénzügyi eszközre történő cseréjére szól, tőkeinstrumentumnak minősül. Ennek megfelelően, az ilyen szerződésért kapott vagy fizetett bármilyen ellenérték közvetlenül a saját tőke javára vagy terhére kerül elszámolásra. Erre példa az olyan kibocsátott részvény opció, ami a másik félnek jogot biztosít arra, hogy az egység előre meghatározott darabszámú részvényét előre meghatározott pénzösszegért megvásárolhassa. Ugyanakkor ha a szerződés előírja, hogy az egység valamely előre meghatározott, vagy meghatározandó időpontban, vagy kérésre, saját részvényeit pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszkö-

▼M4

zért megvásárolja (visszaváltja), az egység a visszaváltási érték jelenértékére vonatkozóan egy pénzügyi kötelezettséget is kimutat. Egy példa erre az, amikor az egységnek kötelme van valamely határidős szerződés alapján saját részvényei fix darabszámának, fix összegű pénzeszközért cserében történő visszavásárlására.

(b) Az egység saját részvényeinek pénzeszközért történő visszavásárlására vonatkozó kötelme a visszaváltási érték jelenértékére vonatkozóan pénzügyi kötelezettséget keletkeztet, még akkor is, ha az egység által visszavásárolandó részvények száma nincs előre meghatározva, vagy a kötelem a másik fél visszaváltási jogának gyakorlásától függ. Egy példa a feltételes kötelemre az olyan kibocsátott opció, ami előírja az egység számára, hogy pénzeszközért visszavásárolja saját részvényeit, amennyiben a másik fél él az opcióban biztosított jogával.

(c) Az olyan szerződés, ami pénzeszközben vagy egyéb pénzügyi eszközben kerül kiegyenlítésre pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek minősül, még akkor is, ha a kapott vagy adott pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz összege az egység saját tőkéje piaci árának változásán alapul. Egy példa erre a nettó módon készpénzben kiegyenlített részvény opció.

(d) Az olyan szerződés, ami az egység változó darabszámú saját részvényére szól, melyek értéke egy fix összeggel, vagy egy olyan összeggel egyezik meg, ami egy mögöttes változó mozgásán alapul (pl. árutőzsdei termék ára) pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek minősül. Egy példa erre az arany vételére kiírt opció, amely ha lehívásra kerül, nettósított módon az egység saját instrumentumaiban kerül kiegyenlítésre oly módon, hogy az egység olyan darabszámú instrumentumot ad át, ami megegyezik az opciós szerződés értékével. Az ilyen szerződés pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek minősül még akkor is, ha a mögöttes változó az egység saját részvényeinek ára, és nem az arany ára. Hasonlóképpen az olyan szerződés, ami az egység saját részvényeinek fix darabszámában kerül kiegyenlítésre, de az e részvényekhez tartozó jogokat úgy fogják módosítani, hogy a teljesítési érték megegyezzen valamely fix összeggel, vagy egy mögöttes változóban bekövetkező változásokon alapuló összeggel, pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek minősül.

Függő teljesítési rendelkezések (25. bekezdés)

AG28. A 25. bekezdés előírásai szerint, amennyiben egy függő teljesítési rendelkezés azon része, amely előírhatja a pénzeszközben vagy egyéb pénzügyi eszközben való teljesítést (vagy más módon, ami azt eredményezné, hogy az instrumentum pénzügyi kötelezettségnek minősüljön), nem kezdettől fogva létezett, a függő rendelkezés nem érinti a pénzügyi instrumentum besorolását. Ily módon az olyan szerződés, amely a pénzeszközben vagy az egység saját részvényeinek meghatározott darabszámában írja elő a teljesítést, de kizárólag valamely olyan feltétel bekövetkezése esetén, ami rendkívül ritka, a szokásostól nagymértékben eltérő, és nagyon valószínűtlen bekövetkezésű, tőkeinstrumentumnak minősül. Hasonlóképpen az egység fix darabszámú saját részvényében való teljesítés szerződés alapján kizárt lehet olyan körülmények esetén, amelyekre az egységnek nincs ráhatása, ugyanakkor amennyiben az ilyen körülmények bekövetkezésének nincs valós esélye, a tőkeinstrumentumként való besorolás helyénvaló.

Kezelés a konszolidált pénzügyi kimutatásokban

AG29. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az egység az IAS 1 Pénzügyi *kimutatások prezentálása*, valamint az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard alapján mutatja ki a kisebbségi részesedéseket, azaz más felek részesedését az egység leányvállalatainak saját tőkéjében és nyereségében. A pénzügyi instrumentumok (vagy azok valamely összetevője) konszolidált pénzügyi kimutatásokban történő besorolásánál az egységnek a cégcsoport 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, ami miatt a kötelezettségként történő besorolás indokolt. Azokban az esetekben, amikor 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 e külön feltételek figyelembe vétele nélkül is saját pénzügyi kimutatásaiban, a csoport más tagjai, valamint az instrumentum birtokosai közötti megegyezés feltételeit

▼M4

figyelembe kell venni annak biztosítására, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenjenek a csoport egésze által megkötött szerződések és ügyletek. Amennyiben van ilyen kötelem, vagy teljesítési kötelezettség, az instrumentumot (illetve annak a kötelem alapjául szolgáló komponensét) a konszolidált pénzügyi kimutatásokban pénzügyi kötelezettségként sorolják be.

Összetett pénzügyi instrumentumok (28-32. bekezdések)

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 IAS 39 foglalkozik a beágyazott származékos termékek elkülönítésével az olyan összetett pénzügyi instrumentumok birtokosai szemszögéből, amelyek hitel és tőke jellemzőket is tartalmaznak.

AG31. Az összetett pénzügyi instrumentumok egy szokásos formája a beágyazott átváltási opciót magában foglaló adósságinstrumentum, mint például a kibocsátó törzsrészvényeire átváltható kötvény, ami nem foglal magában más származékos jellemzőt. A 28. bekezdés előírja, hogy az ilyen pénzügyi instrumentum kibocsátója elkülönítetten mutassa be a mérlegében a kötelezettség-komponenst és a tőke-komponenst, az alábbiak szerint:

(a) A kibocsátó ütemezett kamat- és törlesztő részlet-fizetésre vonatkozó kötelme pénzügyi kötelezettséget képez, amely mindaddig fennáll, amíg át nem váltják az instrumentumot. A kezdeti megjelenítéskor a kötelezettség-komponens valós értéke a szerződésben meghatározott jövőbeli cash flow sorozat diszkontált jelenértéke. A diszkontálást a hasonló hitelképességi besorolással rendelkező, és lényegében ugyanolyan feltételeket és cash flow-kat, de átváltási opciót nem biztosító instrumentumokra abban az időben vonatkozó piaci kamatlábbal kell végrehajtani.

(b) A tőkeinstrumentum egy beágyazott opció, amelynek alapján a kötelezettséget a kibocsátó saját tőkéjére lehet átváltani. Az opció valós értéke az opció időértékéből és esetleges belső értékéből tevődik össze. Az opciónak a kezdeti megjelenítéskor akkor is van értéke, ha az veszteséges.

AG32. Az átváltható instrumentum futamidő végén történő átváltásakor az egység kivezeti a kötelezettség komponenst, 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. Azokban az esetekben, amikor az egység a futamidő vége előtt megszüntet valamely instrumentumot idő előtti visszaváltás vagy visszavásárlás formájában, melyben az eredeti átváltási előnyök változatlanul maradnak, az egység a megfizetett ellenértéket, valamint a visszavásárlás vagy visszaváltás tranzakciós költségeit az ügylet időpontjában felosztja az instrumentum kötelezettség és saját tőkekomponensére. A megfizetett ellenérték, valamint a tranzakciós költségek külön komponensekre történő felosztásához használt módszer konzisztens az egység által az átváltható instrumentum kibocsátásakor befolyt bevétel egyes komponensekre történő felosztásához használt módszerrel, a 28-32. bekezdések szerint.

AG34. Amikor az ellenérték felosztása megtörtént, az esetleges keletkező nyereséget vagy vesztséget az érintett komponensre vonatkozó számviteli alapelveknek megfelelően kell kezelni az alábbiak szerint:

(a) a kötelezettség-komponensre vonatkozó nyereség vagy veszteség összegét a nyereségben vagy veszteségben számolják el;

valamint

(b) a tőkekomponensre vonatkozó ellenérték összeget a saját tőkében számolják el.

AG35. Egyes esetekben az 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. A nyereségben vagy veszteségben 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. bekezdések)

AG36. Az egység saját tőkeinstrumentumait nem számolhatja el pénzügyi eszközként, függetlenül annak megszerzése céljától. A 33. bekezdés előírja, hogy az egység visszavásárolt saját tőkeinstrumentumait vonja le

▼M4

a saját tőke összegéből. Ugyanakkor azokban az esetekben, amikor az egység saját tőkeinstrumentumait más személyek javára tartja a birtokában, pl. egy pénzintézet ügyfele részére tartja birtokában részvényét, megbízási viszony áll fenn, melynek eredményeként e tőkeinstrumentumokat nem kell az egység mérlegében szerepeltetni.

Kamatok, osztalékok, árfolyam veszteségek és nyereségek (35-41. bekezdések)

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 készpénzre visszaváltandó öt év múlva, ugyanakkor az osztalék kifizetéséről a visszaváltás napjáig az egység dönt. Az ilyen instrumentum összetett pénzügyi instrumentumnak minősül, egy kötelezettség komponenssel, ami a visszaváltási összeg jelenértéke. A diszkontlebontás ezen komponensre kifejtett hatását a nyereségben vagy veszteségben számolják el és kamatráfordításként sorolják be. A kifizetett osztalék a tőke-komponensre vonatkozik, és ennek megfelelően azt nyereség- vagy veszteség-felosztásként 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, ami 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 megjelenítése (42-50. bekezdések)

AG38. Az egység csak akkor számíthat be valamely pénzügyi eszközt és pénzügyi kötelezettséget egymással szemben, ha meglévő kikényszeríthető joga van a kimutatott összegeket egymással szemben beszámítani. Az egységnek lehet feltételes joga kimutatott összegek beszámítására is, mint pl. egy nettósítási keretszerződésben meghatározott, vagy más visszkereseti joggal nem rendelkező hitelviszony-formánál, de az ilyen jogok csak akkor kikényszeríthetők, hogyha valamilyen jövőbeni esemény bekövetkezik, általában a másik fél nem teljesítése. Ily módon az ilyen megállapodás nem felel meg a beszámítás feltételeinek.

AG39. A standard nem tartalmaz speciális előírásokat az úgynevezett „szintetikus instrumentumokra” vonatkozóan, amelyek a különálló pénzügyi instrumentumok csoportosításai, és az instrumentumokat azért vásárolták és tartják, hogy így létrehozzák egy másik instrumentum jellegzetességeit. Például a változó kamatozású hosszúlejáratú hitel kombinálva egy olyan kamatláb-swappal, amely változó kifizetések bevételezését és fix kifizetések teljesítését foglalja magába, 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 az egység mérlegében nettó módon kimutatni, kivéve, ha azok megfelelnek a 42. bekezdésben a beszámításra meghatározott feltételeknek.

►M12 ——————— ◄

▼M12

▼M5

IAS 33 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Egy részvényre jutó eredmény

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–4
Fogalmak	5–8
Értékelés	9–63
Egy részvényre jutó eredmény alapértéke	9–29
Eredmény	12–18
Részvények	19–29
Egy részvényre jutó eredmény hígított értéke	30–63
Eredmény	33–35
Részvények	36–40
Hígító hatású potenciális törzsrészvények	41–63
Opciók, warrantok és azok megfelelői	45–48
Átváltható pénzügyi eszközök	49–51
Feltételesen kibocsátható részvények	52–57
Törzsrészvényben vagy készpénzben teljesíthető szerződések	58–61
Vásárolt opciók	62
Kiírt eladási (put) opciók	63
Visszamenőleges módosítások	64–65
Bemutatás	66–69
Közzététel	70–73
Hatálybalépés napja	74
Egyéb kiadványok visszavonása	75–76

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben módosított) IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja meghatározni az egy részvényre jutó eredmény kiszámítására és bemutatására vonatkozó alapelveket, hogy az egyes egységek közötti, ugyanazon időszakra vonatkozó, valamint az ugyanazon egységre, de különböző beszámolási időszakra vonatkozó teljesítmény összehasonlítások javuljanak. Annak ellenére, hogy az egy részvényre jutó eredménynek is vannak korlátai az „eredmény” meghatározásához alkalmazott eltérő számviteli politikák miatt, a következetesen alkalmazott nevező javítja a pénzügyi beszámolást. A jelen standard az egy részvényre jutó eredmény kiszámításánál alkalmazott nevezőre koncentrál.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot azon egységeknek kell alkalmazniuk, amelyek törzsrészvényei vagy potenciális törzsrészvényei nyíltpiaci forgalomban vannak, valamint amelyek törzsrészvényeinek vagy potenciális törzsrészvényeinek a nyilvános értékpapírpiacon történő kibocsátása folyamatban van.***

3. ***Az egy részvényre jutó eredményt közzétevő egységnek a jelen standard szerint kell az egy részvényre jutó eredmény értékét kiszámolnia és közzétennie.***

4. ***Amikor az egység az IAS 27 Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások standarddal összhangban konszolidált pénzügyi kimutatásokat és egyedi pénzügyi kimutatásokat is készít, a jelen standard által előírt közzétételeket csak a konszolidált pénzügyi kimutatások alapján szükséges bemutatni. Ha az egység választja, hogy az egy részvényre jutó eredményt egyedi pénzügyi kimutatásai alapján is bemutatja, azt magában az egyedi eredménykimutatásában kell közzétennie. Az ilyen egy részvényre jutó eredmény adatot nem lehet a konszolidált pénzügyi kimutatásokban feltüntetni.***

▼M5

FOGALMAK

5. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

Hígítással ellentétes hatás az egy részvényre jutó eredmény növelése, vagy az egy részvényre jutó veszteség csökkentése abból a feltételezésből fakadóan, hogy átváltható instrumentumokat váltottak át, opciókat vagy warrantokat hívtak le, vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén új törzsrészvényeket bocsátottak ki.

A függő részvény kibocsátásról szóló megállapodás részvények meghatározott feltételek teljesülésétől függő kibocsátására kötött megállapodás.

A függően kibocsátandó törzsrészvények olyan törzsrészvények, amelyek ellenérték nélkül, vagy alacsony készpénzért vagy más ellenértékért bocsátandók ki a függő részvény kibocsátásról szóló megállapodásban meghatározott konkrét feltételek teljesülése esetén.

Hígítás az egy részvényre jutó eredmény csökkentése, vagy az egy részvényre jutó veszteség növelése abból a feltételezésből fakadóan, hogy átváltható instrumentumokat váltottak át, opciókat vagy warrantokat hívtak le, vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén új törzsrészvényeket bocsátottak ki.

Az opciók, warrantok és azok megfelelői olyan pénzügyi instrumentumok, melyek jogot biztosítanak birtokosuknak törzsrészvény vásárlására.

A törzsrészvény egy olyan tőkeinstrumentum, amely az összes többi tőkeinstrumentum-osztálynak alá van rendelve.

A potenciális törzsrészvény olyan pénzügyi instrumentum vagy egyéb szerződés, amely annak tulajdonosát törzsrészvényre jogosíthatja fel.

A törzsrészvényre szóló eladási (put) opció olyan szerződés, amely birtokosának jogot biztosít törzsrészvények meghatározott áron történő eladására egy adott időszakon belül.

6. A törzsrészvények csak minden egyéb részvénytípus, például az elsőbbségi részvények után részesülnek az időszak nyereségéből. Egy egységnek több osztályba tartozó törzsrészvénye is lehet. Az azonos részvényosztályba tartozó törzsrészvények osztalékfizetésnél azonos jogokkal bírnak.

7. Példák a potenciális törzsrészvényekre:

(a) pénzügyi kötelezettségek vagy tőkeinstrumentumok, ideértve az elsőbbségi részvényeket is, amelyek törzsrészvényekre válthatók;

(b) opciók és warrantok;

(c) olyan részvények, amelyeket szerződéses megállapodásokban rögzített feltételek teljesülése esetén bocsátanának ki, például egy üzleti tevékenység vagy egyéb eszközök megvásárlásakor.

8. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standardban meghatározott fogalmak a jelen standardban az IAS 32 11. bekezdésében meghatározott értelemben használatosak, kivéve ha ennek ellenkezője jelölve van. Az IAS 32 definiálja a pénzügyi instrumentumot, a pénzügyi eszközt, a pénzügyi kötelezettséget, a tőkeinstrumentumot és a valós értéket, továbbá útmutatással szolgál e fogalmak alkalmazására vonatkozóan.

ÉRTÉKELÉS

Egy részvényre jutó eredmény alapértéke

9. ***Az egységnek ki kell számítania az egy részvényre jutó eredmény alapértékeit az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereségre vagy veszteségre, valamint a folytatódó tevékenységek nyereségéből vagy veszteségéből, ha azt szerepeltetik, az ezen részvényesek rendelkezésére álló részre.***

10. ***Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét az anyavállalati törzsrészvények tulajdonosainak rendelkezésére álló nettó eredménynek (számláló) a forgalomban lévő törzsrészvények adott időszakra vonatkozó súlyozott átlagával (nevező) való elosztásával kell kiszámítani.***

11. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékére vonatkozó információ célja mutatót biztosítani az anyavállalat egyes törzsrészvényeinek az egység beszámolási időszak alatt elért teljesítményéből való részesedésére.

Eredmény

12. ***Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításához az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló összeg az alábbiakra vonatkozóan:***

▼M5

(a) ***az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó nyereség vagy veszteség;***

továbbá

(b) ***az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség vagy veszteség***

az (a) és (b) pontokban szereplő összeg kell legyen, módosítva az elsőbbségi részvények után fizetett osztalék adózás utáni összegével, az elsőbbségi részvények rendezésekor keletkező különbözetekkel, valamint a saját tőke részét képező elsőbbségi részvényekhez kapcsolódó hasonló hatásokkal.

13. Az adott időszakban elszámolt, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló valamennyi bevétel és ráfordítás tételt, beleértve az adóráfordítást, valamint a kötelezettségként besorolt elsőbbségi részvények után járó osztalékot, figyelembe veszik az adott időszakra vonatkozóan az anyavállalat részvényesei rendelkezésére álló nettó eredmény meghatározásánál (ld. IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása)*.

14. Az eredményből levonandó elsőbbségi osztalékok adózott értéke a következő:

(a) az adott időszakra vonatkozóan meghatározott nem halmozódó elsőbbségi részvények után járó elsőbbségi osztalék adózás utáni összege;

valamint

(b) az adott időszak halmozódó elsőbbségi részvényei után járó elsőbbségi osztalék adózás utáni összege, függetlenül attól, hogy az osztalék kifizetésről született-e döntés. Az időszakra vonatkozó elsőbbségi osztalék összege nem tartalmazza a halmozódó elsőbbségi részvényekre korábbi időszakokra vonatkozóan, a tárgyidőszak során kifizetett vagy megállapított elsőbbségi osztalék összegét.

15. Az elsőbbségi részvények diszkontált áron történő értékesítését egy kezdeti alacsony osztalék fizetéssel kompenzáló, vagy az elsőbbségi részvények prémium melletti értékesítését a későbbi időszakokban piacon szokásosnál magasabb osztalék fizetéssel kompenzáló elsőbbségi részvényeket gyakran növekvő kamatozású elsőbbségi részvénynek nevezik. A növekvő kamatozású elsőbbségi részvények esetében a kibocsátásnál alkalmazott diszkontot vagy prémiumot a felhalmozott eredménnyel szemben amortizálják az effektív kamat módszer felhasználásával, és azt elsőbbségi osztalékként kezelik az egy részvényre jutó eredmény kiszámításakor.

16. Az elsőbbségi részvényeket a kibocsátó vételi ajánlattal visszavásárolhatja. Az elsőbbségi részvények tulajdonosainak fizetett ellenérték valós értéke, valamint az elsőbbségi részvények nyilvántartási értéke közötti pozitív különbözet az elsőbbségi részvények tulajdonosai számára hozamot, az egység számára pedig a felhalmozott eredménnyel szemben elszámolandó költséget jelent. Ezt az összeget az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló nyereség vagy veszteség kiszámításakor le kell vonni.

17. Az egység az eredeti átváltási feltételek kedvező irányban történő módosításával, vagy magasabb ellenérték megfizetésével ösztönözheti a tulajdonosokat átváltható elsőbbségi részvényeik határidő előtti átváltására. A törzsrészvények vagy az egyéb fizetett ellenérték valós értékének az eredeti átváltási feltételek alapján kibocsátandó törzsrészvények valós értékét meghaladó bármely többlete egy hozam az elsőbbségi részvények tulajdonosai számára, és azt levonják az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló nyereség vagy veszteség kiszámításakor.

18. Az elsőbbségi részvények könyv szerinti értékének az azok rendezéséért fizetett ellenérték valós értékét meghaladó bármely többletét hozzáadják az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló nyereség vagy veszteség kiszámításakor.

Részvények

19. ***Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításának céljára a törzsrészvények száma az adott időszakban forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlaga.***

20. Az adott időszak során forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlaga felhasználása annak lehetőségét tükrözi, hogy a részvénytőke összege esetleg változott az adott időszak alatt a mindenkor forgalomban lévő részvények nagyobb vagy kisebb száma miatt. Az adott időszak alatt forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlaga egyenlő az időszak elején forgalomban lévő törzsrészvények számával, korrigálva az időszak alatt visszavásárolt vagy újonnan kibocsátott törzsrészvények számának és egy idő-súlyozó tényezőnek a szorzatával. Az idő-súlyozó tényező azon napoknak az időszak összes napjaihoz viszonyított aránya, amikor az adott részvények forgalomban vannak; sok esetben megfelelő a súlyozott átlag elfogadható közelítése.

▼M5

21. A részvényeket általában attól az időponttól kezdve számítják bele a részvények számának súlyozott átlagába, amikortól az ellenérték esedékes (ami általában a részvények kibocsátásának időpontja), például:

(a) a készpénz ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikor a készpénz megfizetése esedékessé válik;

(b) a törzs- vagy elsőbbségi részvények után járó osztalék önkéntes újrabefektetése ellenében kibocsátott törzsrészvényeket az osztalék visszaforgatás napjától veszik figyelembe;

(c) az adósság instrumentum törzsrészvénnyé történő átváltásakor kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól a kamatot már nem számítják fel;

(d) az egyéb pénzügyi instrumentumokért járó kamat vagy tőke ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól a kamatot már nem számítják fel;

(e) az egység kötelezettségének rendezéséért cserében kibocsátott törzsrészvényeket a rendezés időpontjától veszik figyelembe;

(f) egy eszköz nem készpénz ellenében történt akvizíciójának ellenértékeként kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól kezdve veszik figyelembe, amikor az akvizíciót megjelenítik;

és

(g) az egységnek nyújtott szolgáltatás fejében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól kezdve veszik figyelembe, amikor a szolgáltatást nyújtották.

A törzsrészvények figyelembe vételének időpontja a kibocsátásukhoz kapcsolódó feltételek alapján kerül meghatározásra. Megfelelő figyelmet fordítanak a kibocsátáshoz kapcsolódó szerződések tartalmára.

22. Az akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció vételi ellenértékének részét képező törzsrészvény kibocsátást az akvizíció napjától veszik figyelembe a részvények súlyozott átlagos darabsszámában. Ennek oka, hogy a felvásárló a felvásárolt tevékenységeinek eredményeit ezen időponttól kezdődően foglalja bele a saját eredménykimutatásába. Az érdekeltség egyesítéseként megvalósuló üzleti kombináció részeként történő törzsrészvény kibocsátást valamennyi beszámolási időszaknál figyelembe kell venni a részvények súlyozott átlagos számának meghatározásánál. Ennek oka, hogy az egyesült egység pénzügyi kimutatásai úgy készülnek el, mintha az egyesült egység mindig is létezett volna. Ezért az érdekeltségek egyesítésével megvalósuló üzleti kombináció esetében az egy részvényre jutó eredmény kiszámításánál alkalmazott törzsrészvények száma megegyezik az egyesített egységek részvényei száma súlyozott átlagának összesített összegével, módosítva azon egység megfelelő részvényeivel, amelynek a részvényei a cégegyesítés után forgalomban vannak.

23. Egy kötelezően átváltandó átváltható instrumentum átváltásakor kibocsátandó törzsrészvényeket az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításakor a szerződés megkötésének időpontjától veszik figyelembe.

24. A feltételesen kibocsátandó részvényeket csak azon időponttól kezelik a forgalomban lévőkkel azonosan, és veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításához, amikor valamennyi szükséges feltétel teljesült (az események bekövetkeztek). Az időmúláshoz kötött kibocsátandó részvények nem feltételesen kibocsátandó részvények, mivel az időmúlás biztos tényező.

25. A feltételesen visszaszolgáltatandó (azaz visszahívható) forgalomban lévő törzsrészvényeket nem lehet forgalomban lévőként kezelni, és azokat az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításából ki kell zárni mindaddig, amíg azok már nem visszahívhatók.

26. ***Az adott időszak során és minden bemutatott időszakban a forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlagát helyesbíteni kell azokkal – a potenciális törzsrészvények átváltásán kívüli – eseményekkel, amelyek a források megfelelő megváltoztatása nélkül változtatták meg a forgalomban lévő törzsrészvények számát.***

27. Törzsrészvények kibocsáthatók, vagy a forgalomban lévő törzsrészvények száma csökkenthető a források megfelelő megváltoztatása nélkül. Ide tartozik többek között:

(a) tőkésítési célú kibocsátás vagy ingyen részvények kibocsátása (részvényben fizetett osztalékként is ismert);

(b) a bármely egyéb kibocsátás keretében megvalósuló jutalom elem, például a meglévő részvényeseknek új részvénykibocsátáskor biztosított jutalom elem;

(c) a részvényfelosztás;

és

▼M5

(d) a fordított részvényfelosztás (részvények összevonása).

28. Tőkésítési célú kibocsátás, részvényosztalék, vagy részvényfelosztás esetén a meglévő részvényesek számára további ellenszolgáltatás nélkül bocsátanak ki törzsrészvényeket. Ezért a forgalomban lévő törzsrészvények száma a források növekedése nélkül emelkedik. Az adott esemény előtt forgalomban lévő törzsrészvények számát a forgalomban lévő törzsrészvények számának arányos megváltoztatásával úgy korrigálják, mintha az esemény a legkorábbi beszámolási időszak elején történt volna. Például a „kettőt egyért" jellegű részvényosztalék esetén a kibocsátás előtt forgalomban lévő részvények számát a részvények új összmennyiségének kiszámítása érdekében 3-mal, az új részvények mennyiségének kiszámítása érdekében pedig 2-vel megszorozzák.

29. A törzsrészvények összevonása általában anélkül csökkenti a forgalomban lévő törzsrészvények számát, hogy a források ezzel arányosan csökkennének. Ugyanakkor azonban, ha végső soron részvény visszavásárlás történik valós értéken, a forgalomban lévő törzsrészvények számában bekövetkező csökkenés a források ezzel arányos csökkenésének eredménye. Erre példa a speciális osztalékkal kombinált részvény összevonás. A kombinált ügylet lebonyolításának időszakára vonatkozó forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlagát módosítják a törzsrészvények számában attól az időponttól bekövetkező csökkenéssel, amelyen a speciális osztalék bejelentésre került.

Egy részvényre jutó eredmény higított értéke

30. ***Az egységnek ki kell számítania az egy részvényre jutó eredmény higított értékeit az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereségre vagy veszteségre, valamint a folytatódó tevékenységek nyereségéből vagy veszteségéből, ha azt szerepeltetik, az ezen részvényesek rendelkezésére álló részre.***

31. ***Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereséget vagy veszteséget, valamint a forgalomban lévő részvények súlyozott átlagát valamennyi hígító hatású potenciális törzsrészvény hatásával módosítani kell.***

32. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításának célja egybecseng az egy részvényre jutó eredmény alapértéke céljával - mutatót biztosítani a törzsrészvények egység teljesítményéből való részesedésére - úgy, hogy az adott időszak alatti valamennyi hígító hatású törzsrészvényt figyelembe veszik. Ennek eredményeként:

(a) az adott időszak nettó nyereségéből a törzsrészvények rendelkezésére álló részt növelik azoknak az osztalékoknak és kamatoknak az adózás utáni összegével, amelyek az adott időszakban a hígító potenciális törzsrészvényekkel kapcsolatban kerültek elszámolásra, és módosítják a bevételek vagy a ráfordítások minden olyan egyéb változásával, amely a hígító potenciális törzsrészvények átváltásából származott volna;

továbbá

(b) a forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlagát növelik azon további törzsrészvények számának a súlyozott átlagával, amelyek – az összes hígító potenciális törzsrészvény átváltását feltételezve – forgalomban lettek volna.

Eredmény

33. ***Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához a 12. bekezdés alapján kiszámított, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereség vagy veszteség az egységnek módosítania kell az alábbiak adózott értékével:***

(a) ***a 12. bekezdés alapján az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereség vagy veszteség kiszámításakor levont hígító hatású potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó osztalék vagy más tétel;***

(b) ***a hígító hatású potenciális törzsrészvényekkel kapcsolatosan az adott időszakban elszámolt kamatok;***

valamint

(c) ***a bevételek és a ráfordítások egyéb olyan változásai, amelyek a hígító hatású potenciális törzsrészvények átváltásából származtak volna.***

34. A potenciális törzsrészvények törzsrészvényekké történt átváltását követően a 33 (a)-(c) pontokban feltüntett tételek már nem merülnek fel. Ehelyett az új törzsrészvények jogosultak lesznek részesedni az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereségből vagy veszteségből. Így, a 12. bekezdése alapján kiszámított, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló nyereséget vagy veszteséget módosítani kell a 33 (a)-(c) pontokban felsorolt tételekkel és a kapcsolódó adókkal. A potenciális

▼M5

törzsrészvényekhez kapcsolódó ráfordítások tartalmazzák az effektív kamat módszer alapján elszámolt tranzakciós költségeket és diszkontot (ld. a 2003-ban módosított IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok* standard 9. bekezdése.*Megjelenítés és értékelés*).

35. A potenciális törzsrészvények átváltása a bevételek és ráfordítások ebből következő változásaihoz vezethet. Például a potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó kamatráfordítás csökkenése és az adott időszak nyereségének ebből származó növekedése, vagy veszteségének csökkenése a kötelező munkavállalói nyereségrészesedési alaphoz kapcsolódó ráfordítások növekedéséhez vezethet. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló nyereséget vagy veszteséget módosítják a bevételek vagy ráfordítások ilyen következményeként fellépő változásaival.

Részvények

36. ***Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál a törzsrészvények száma a 19. és 26. bekezdésnek megfelelően kiszámított törzsrészvények számának súlyozott átlaga kell legyen, növelve azon törzsrészvények súlyozott átlagos számával, amelyeket akkor bocsátottak volna ki, ha valamennyi hígító hatású potenciális törzsrészvényt törzsrészvénnyé alakítottak volna át. A hígító potenciális törzsrészvényeket úgy kell tekinteni, mintha azokat az időszak elején alakították volna át törzsrészvénnyé, vagy ha ez későbbi, a potenciális törzsrészvények kibocsátása időpontjában.***

37. A hígító hatású potenciális törzsrészvényeket valamennyi beszámolási időszakra vonatkozóan külön kell megállapítani. Az adott év meghatározott napjáig tartó időszakban a hígító hatású potenciális törzsrészvények száma nem egyenlő a felhasznált közbenső számításoknál kapott hígító hatású potenciális törzsrészvények súlyozott átlagával.

38. A potenciális törzsrészvényeket azon időszakra vonatkozóan kell súlyozni, amikor azok forgalomban voltak. Azokat a potenciális törzsrészvényeket, amelyeket az időszak alatt töröltek, vagy amelyeket az időszak alatt hagytak lejárni, csak olyan arányban veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény higított értéke értékének kiszámításánál, amilyen arányban az időszak folyamán forgalomban voltak. Azokat a potenciális törzsrészvényeket, amelyeket a beszámolási időszak alatt törzsrészvénnyé váltottak át, az időszak elejétől az átváltás időpontjáig veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény higított értéke értékének kiszámításánál; az átváltás időpontjától kezdődően a keletkező törzsrészvényeket mind az egy részvényre jutó eredmény alapértéke, mind pedig az egy részvényre jutó eredmény higított értéke értékénél figyelembe veszik.

39. Azon törzsrészvényeknek a száma, amelyeket a hígító potenciális törzsrészvények átváltásakor bocsátottak volna ki, a potenciális törzsrészvények feltételei alapján kerül meghatározásra. Ha az átváltásra egynél több alap is létezik, a számításnál a potenciális törzsrészvény birtokosa szempontjából legkedvezőbb átváltási kulcsot vagy értékesítési árat veszik tekintetbe.

40. A leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás az anyavállalaton, a közös vállalkozás tulajdonosán vagy a befektetőn kívüli felek számára is kibocsáthat olyan potenciális törzsrészvényt, amely a leányvállalat, a közös vállalkozás vagy a társult vállalkozás törzsrészvényeire, vagy az anyavállalat, a tulajdonos vagy befektető (beszámolót készítő egység) törzsrészvényeire váltható át. Ha a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás ezen potenciális törzsrészvényei hígító hatást gyakorolnak a beszámolót készítő egység egy részvényre jutó eredményének alapértékére, azokat figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény higított értékének kiszámításakor.

Hígító hatású potenciális törzsrészvények

41. ***A potenciális törzsrészvények akkor és csak akkor tekintendők hígító hatásúnak, ha törzsrészvényekre történő átváltásuk csökkentené a folytatódó tevékenységek egy részvényre jutó eredményét vagy növelné azok egy részvényre jutó veszteségét.***

42. Az egység az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó nyereséget vagy veszteséget használja ellenőrző számként annak meghatározásához, hogy az adott potenciális törzsrészvények hígító vagy higítással ellentétes hatásúak-e. Az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó nyereséget vagy veszteséget a 12. bekezdés szerint módosítják, és az nem tartalmazza a megszűnő tevékenységekhez kapcsolódó tételeket.

43. A potenciális törzsrészvények akkor tekintendők hígítással ellentétes hatásúnak, ha törzsrészvényekre történő átváltásuk növelné a folytatódó tevékenységekből származó egy részvényre jutó eredményt, vagy csökkentené a folytatódó tevékenységekből származó egy részvényre jutó veszteséget. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor az olyan

▼M5

potenciális törzsrészvények átváltását, lehívását, vagy más kibocsátását nem feltételezik, amely az egy részvényre jutó eredményre hígítással ellentétes hatású lenne.

44. Annak meghatározásánál, hogy az adott potenciális törzsrészvények hígító, vagy azzal ellentétes hatásúak-e, valamennyi potenticális törzsrészvény kibocsátást és osztályt külön kell megvizsgálni. A figyelembe vétel sorrendje kihatással lehet annak eldöntésére, hogy hígító hatásúak-e vagy sem. Emiatt az egy részvényre jutó eredmény alapértéke hígításának maximalizálása céljából a potenciális törzsrészvények egyes kibocsátásait és osztályait a leghígítóbb hatásútól a legkevésbé hígító hatású felé haladva veszik figyelembe, azaz a legalacsonyabb új részvényre jutó egy részvényre jutó eredménnyel rendelkező hígító hatású potenciális törzsrészvények az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál előbb kerülnek figyelembe vételre, mint a magasabb új részvényre jutó egy részvényre jutó eredményűek. Először általában az opciók és warrantok kerülnek figyelembe vételre, mivel ezeknek nincs hatása a számlálóra.

Opciók, warrantok és azok megfelelői

45. ***Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor az egységnek feltételeznie kell, hogy a hígító hatású opciók és warrantok lehívásra kerülnek. Az ezen instrumentumokból származó feltételezett bevételt úgy kell tekinteni, mintha az törzsrészvény kibocsátásából folyt volna be az adott időszaki átlagos piaci áron. A kibocsátott törzsrészvények száma, valamint az adott időszak alatt átlagos piaci áron kibocsátható részvények száma közötti különbözetet ingyenesen kibocsátott törzsrészvényként kell kezelni.***

46. Az opciók és warrantok akkor tekintendők hígító hatásúnak, ha azok törzsrészvények átlagos piaci ár alatti áron történő kibocsátását eredményeznék az adott időszakban. A hígítás értéke a törzsrészvények adott időszakban érvényes piaci átlagára csökkentve a kibocsátási árral. Ily módon, az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál a potenciális törzsrészvények úgy kezelendők, mintha azok az alábbiak közül mindkettőt magukban foglalnák:

(a) egy szerződést meghatározott számú törzsrészvénynek az időszaki átlagos piaci értéken történő kibocsátására. Az ilyen törzsrészvények valós árazásúnak tekintendők, és azoknak nincs sem hígító, sem ezzel ellentétes hatása. E részvényeket figyelmen kívül hagyják az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor.

(b) egy szerződést a fennmaradó törzsrészvények ellenérték nélküli kibocsátására. Az ilyen törzsrészvények nem generálnak bevételt, és nem gyakorolnak hatást a forgalomban lévő törzsrészvények után járó nettó nyereségre. Ezért az ilyen részvények hígítóak, és az egy részvényre jutó eredmény higított értékének kiszámításakor azokat hozzáadják a forgalomban lévő törzsrészvények számához.

47. Az opcióknak és warrantoknak csak akkor van hígító hatása, ha a törzsrészvények adott időszakra vonatkozó piaci átlagára meghaladja az opciók vagy warrantok lehívási árát (azaz, ha azok „nyereségesek”). A korábban bemutatott egy részvényre jutó eredményt nem kell visszamenőleg módosítani a törzsrészvények ármozgásával.

▼M6

47A. Azon részvényopciók és részvény-alapú kifizetési megállapodások esetében, amelyekre az IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés* standard vonatkozik, a 46. bekezdésben hivatkozott kibocsátási ár, és a 47. bekezdésben hivatkozott lehívási ár magában kell, hogy foglalja a gazdálkodó egység részére a jövőben a részvény opció vagy más részvény-alapú kifizetési megállapodás alapján leszállítandó javak és szolgáltatások valós értékét.

▼M5

48. A fix vagy meghatározható feltételekhez kötött munkavállalói részvény opciók, valamint a meg nem szolgált törzsrészvények opcióként kerülnek figyelembe vételre az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, még akkor is, ha azok a függhetnek a megszolgálástól. Azokat a nyújtás időpontjától tekintik forgalomban lévőnek. A teljesítmény-alapú munkavállalói részvény opciókat feltételesen kibocsátandó részvényként kezelik, mivel kibocsátásuk az idő múlása mellett meghatározott feltételek teljesítésétől is függ.

Átváltható pénzügyi eszközök

49. Az átváltható instrumentumok hígító hatását a 33. és 36. bekezdésnek megfelelően kell figyelembe venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításakor.

50. Az átváltható elsőbbségi részvények a hígítással ellentétes hatásúak, ha a tárgyidőszakban elfogadott vagy felhalmozott utánuk járó osztalék értéke osztva az átváltás során megszerezhető törzsrészvények számával meghaladja az egy részvényre jutó eredmény alapértékét. Hasonlóképpen, az

▼M5

átváltható adósságinstrumentum a hígítással ellentétes hatású, amikor a hozzá tartozó kamat (az adók, valamint a bevétel vagy kiadás egyéb változásainak levonása után) osztva az átváltáskor megszerezhető törzsrészvények számával meghaladja az egy részvényre jutó eredmény alapértékét.

51. Az átváltható elsőbbségi részvények beváltása vagy a kibocsátó általi korábbi visszahívása lehet, hogy csak a korábban forgalomban lévő átváltható elsőbbségi részvények egy részét érinti. Ilyen esetekben a 17. bekezdésben hivatkozott ellenérték többletet azon részvényekre kell felosztani, amelyek átváltásra kerülnek, annak meghatározásakor, hogy a fennmaradó forgalomban lévő elsőbbségi részvények hígító hatásúak-e. A beváltott vagy átváltott részvényeket külön kell értékelni az át nem váltott részvényektől.

Feltételesen kibocsátható részvények

52. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke számításhoz hasonlóan, a feltételesen kibocsátható törzsrészvényeket forgalomban lévőnek kell tekinteni, és figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, amennyiben a meghatározott feltételek teljesülnek (események bekövetkeznek). A feltételesen kibocsátható részvényeket az időszak kezdetétől (vagy ha ez későbbi, a feltételes részvény kibocsátási megállapodás időpontjától kezdve) kell figyelembe venni. Ha a feltételek nem teljesültek, a feltételesen kibocsátandó részvények egy részvényre jutó eredmény 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. A módosítás nem megengedett, ha a feltételek a feltételes időszak végén nem teljesülnek.

53. Amennyiben a feltételes kibocsátás feltétele egy meghatározott eredmény elérése vagy fenntartása az adott időszakra vonatkozóan, és az adott érték a beszámolási időszak végére teljesült, de azt további meghatározott időszakon keresztül fenn kell tartani, az új törzsrészvényeket forgalomban lévőként kell kezelni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, amennyiben hígító hatásúak. Ebben az esetben az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számítása azon törzsrészvény darabszámon alapul, amely kibocsátásra került volna, ha a beszámolási időszak végére elért nyereség megegyezne a feltételes időszak végén elért nyereséggel. Mivel a nyereség a jövőben változhat, az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámítása az ilyen feltételes törzsrészvényeket a feltételes időszak leteltéig nem veszi figyelembe, mivel nem minden szükséges feltétel teljesült.

54. A feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma a törzsrészvények jövőbeni piaci ár alakulásától is függhet. Ebben az esetben, ha a hígító hatás fennáll, az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számítása azon törzsrészvény darabszámon alapul, amely kibocsátásra került volna, ha a beszámolási időszak végén érvényes piaci ár megegyezne a feltételes időszak végén érvényes piaci árral. Ha a feltétel egy meghatározott időszak alatti átlagos piaci ár, és az időszak hosszabb, mint a beszámolási időszak, a már eltelt időszak alatt érvényes átlagos piaci ár kerül figyelembe vételre. Mivel a piaci ár a jövőben változhat, az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámítása az ilyen feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket a feltételes időszak leteltéig nem veszi figyelembe, mivel nem minden szükséges feltétel teljesült.

55. A feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma a jövőbeni nyereségtől és a törzsrészvények jövőbeni piaci ár alakulásától is függhet. Ilyen esetben az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál figyembe vett törzsrészvény darabszám a két feltétel függvénye (azaz az adott időpontig elért nyereség, és a beszámolási időszak végén érvényes piaci ár). A feltételesen kibocsátható törzsrészvények csak akkor kerülnek figyelembe vételre az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításnál, ha mindkét feltétel teljesül.

56. Más esetekben a feltételesen kibocsátható törzsrészvények száma nem a nyereségtől vagy a piaci ártól, hanem más feltételtől függ (pl. meghatározott számú üzlet megnyitásától). Ilyen esetekben feltételezve, hogy a feltétel jelenlegi állása a feltételes időszak végéig változatlan marad, a feltételesen kibocsátható törzsrészvényeket a beszámolási időszak végén érvényes helyzet szerint veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke meghatározásánál.

57. A feltételesen kibocsátható potenciális törzsrészvények (azaz nem a feltételes részvény megállapodás tárgyát képezők, pl. feltételesen kibocsátható átváltható instrumentumok) az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál az alábbiak szerint kerülnek figyelembe vételre:

(a) az egység meghatározza, hogy a potenciális törzsrészvényeket kibocsáthatónak kell-e tekinteni az 52-56. bekezdésben foglalt feltételes törzsrészvényre vonatkozó rendelkezések szerint a kibocsátásukra meghatározott feltételek

▼M5

alapján;

(b) ha a potenciális törzsrészvényeket figyelembe kellene venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, a következő rendelkezések szerint meg kell határozni hatásukat az egy részvényre jutó eredmény higított értékére: opciók és warrantok 45-48. bekezdések, átváltható instrumentumok 49-51. bekezdések, a törzsrészvényben vagy készpénzben teljesíthető szerződések 58-61. bekezdések, vagy más rendelkezések, ha vonatkoznak.

Ugyanakkor a lehívást vagy átváltást csak akkor vélelmezik az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor, ha más, nem feltételesen kibocsátható forgalomban lévő potenciális törzsrészvények lehívását vagy átváltását is vélelmezik.

Törzsrészvényben vagy készpénzben teljesíthető szerződések

58. ***Ha az egység olyan szerződést kötött, melyet választása szerint törzsrészvényben vagy készpénzben teljesíthet, azt kell vélelmezni, hogy a szerződés törzsrészvényben kerül kiegyenlítésre, és az ennek eredményeként létrejött potenciális törzsrészvényeket, amennyiben azok hígító hatásúak, figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke meghatározásánál.***

59. Ha egy ilyen szerződést eszközként vagy kötelezettségként mutattak ki, vagy ha annak van saját tőke vagy kötelezettség eleme, módosítani kell a számlálót a nettó eredmény olyan változásaival, amely az adott időszak alatt bekövetkezett volna, ha a szerződés teljes mértékben tőkeinstrumentumként került volna besorolásra. A szükséges módosítás hasonló a 33. bekezdésben előírt módosításokhoz.

60. ***Ha a szerződés annak birtokosa döntése alapján teljesíthető törzsrészvényben vagy készpénzben, a nagyobb hígító hatású készpénzes vagy részvénybeli teljesítést kell figyelembe venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál.***

61. Példa a készpénzben vagy törzsrészvényben kiegyenlíthető szerződésre pl. az olyan adósságinstrumentum, melynek tőkerésze annak lejáratakor a kibocsátó döntése alapján készpénzben is, és törzsrészvényben is rendezhető. Másik példa a kiírt eladási (put) opció, mely jogot biztosít birtokosának, hogy törzsrészvényben vagy készpénzben teljesítsen.

Vásárolt opciók

62. A megvásárolt eladási (put) és vételi (call) opciókhoz hasonló szerződéseket (azaz az egység által saját törzsrészvényeire vonatkozóan birtokolt opciók) nem kell figyelembe venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, mivel azok figyelembe vétele a hígítással ellentétes hatású lenne. Az eladási opció csak akkor kerülne lehívásra, ha a lehívási ár a piaci árnál magasabb lenne, míg a vételi opció csak akkor kerülne lehívásra, ha a lehívási ár a piaci ár alatt maradna.

Kiírt eladási (put) opciók

63. ***A saját részvény visszavásárlásra vonatkozó szerződéseket, mint pl. a kiírt eladási (put) opciókat és a forward vételi szerződéseket, amennyiben azok hígító hatásúak, figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál. Ha ezen szerződések az adott időszak alatt „nyereségesek" (azaz a lehívási vagy kiegyenlítési ár az adott időszakban érvényes átlagos piaci ár felett van), az egy részvényre jutó eredményre gyakorolt lehetséges hígító hatást a következőképpen kell kiszámolni:***

(a) ***feltételezni kell, hogy az időszak elején megfelelő számú törzsrészvény kerül kibocsátása (az adott időszak alatti piaci átlagáron), hogy elegendő forrás álljon rendelkezésre a szerződés teljesítéséhez;***

(b) ***feltételezni kell, hogy a kibocsátásból befolyó bevétel a szerződés teljesítésére kerül felhasználásra (azaz törzsrészvények visszavásárlására);***

továbbá

(c) ***az új törzsrészvényeket (azaz a feltételezés szerint kibocsátott törzsrészvények száma, valamint a szerződés teljesítése által kapott részvények száma közötti különbözetet) az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor figyelembe kell venni.***

VISSZAMENŐLEGES MÓDOSÍTÁSOK

64. ***Ha a forgalomban lévő törzsrészvények vagy a potenciális törzsrészvények száma tőkésítési célú kibocsátás, részvényosztalék, vagy részvényfelosztás következtében növekszik, vagy fordított részvényfelosztás következtében csökken, az összes bemutatott időszakra vonatkozóan visszamenőlegesen módosítani kell az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény higított értékét. Ha a változások a***

▼M5

mérlegfordulónap után, de a pénzügyi kimutatások közzététele előtt következnek be, az adott és a megelőző időszakok pénzügyi kimutatásaira vonatkozó egy részvényre jutó eredmény kiszámítása a részvények új számán kell alapuljon. Ha az egy részvényre jutó eredmény számítások a részvények számában bekövetkezett ilyen változásokat tükröznek, ezt a tényt közzé kell tenni. Ezen felül, valamennyi beszámolási időszakra vonatkozóan módosítani kell az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény higított értékét:

(a) ***a hibák és a számviteli politika változások miatti módosítások hatásával, visszamenőlegesen elszámolva;***

továbbá

(b) ***az érdekeltségek egyesítésével megvalósuló üzleti kombinációk hatásai miatt.***

65. Az egy részvényre jutó eredmény higított értékét nem kell visszamenőlegesen módosítani az egy részvényre jutó eredményszámításoknál használt alapfeltételezések módosulása, vagy a potenciális törzsrészvények törzsrészvényekké átváltása miatt.

BEMUTATÁS

66. ***Az egységnek az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló egy részvényre jutó eredmény alapértékét, egy részvényre jutó eredmény higított értékét, valamint nettó eredményt egyaránt magában az eredménykimutatásban kell bemutatni a törzsrészvények minden olyan osztályára vonatkozóan, amely az adott időszakra számított nettó nyereségből való részesedésre más és más jogokkal rendelkezik. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény higított értéke összegének minden bemutatott időszakra nézve egyenlő fontosságot kell tulajdonítani.***

67. Az egy részvényre jutó eredményt minden olyan időszakra be kell mutatni, amelyre vonatkozóan eredménykimutatást bemutatnak. Amennyiben legalább egy időszakra vonatkozóan kimutatásra került az egy részvényre jutó eredmény higított értéke, azt valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan be kell mutatni, akkor is, ha az megegyezik az egy részvényre jutó eredmény alapértéke összegével. Ha az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és egy részvényre jutó eredmény higított értéke összege megegyezik, a kettő párhuzamos kimutatása az eredménykimutatás azonos során is történhet.

68. ***Megszűnő tevékenység esetén, az egységnek a megszűnő tevékenységre vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény higított értékét magában az eredménykimutatásban vagy a megjegyzésekben kell kimutatnia.***

69. ***Az egységnek akkor is be kell mutatnia az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény higított értékét, ha a közzétett összegek negatív értéket mutatnak (azaz egy részvényre jutó veszteség).***

KÖZZÉTÉTEL

70. ***Az egységnek közzé kell tennie a következőket:***

(a) ***az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításában használt számláló összegét, valamint az ezeknek az összegeknek az anyavállalat rendelkezésére álló adott időszakra számított nettó eredményével való összevetését. Ezen belül közölni kell az egy részvényre jutó eredményre hatással lévő egyes részvény osztályok egyedi hatását.***

(b) ***az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításában nevezőként használt törzsrészvények számának súlyozott átlagát, valamint ezen nevezők egymással való összevetését. Ezen belül közölni kell az egy részvényre jutó eredményre hatással lévő egyes részvény osztályok egyedi hatását.***

(c) ***az egy részvényre jutó eredmény alapértékét a jövőben esetlegesen hígító olyan instrumentumokat (beleértve a feltételesen kibocsátható részvényeket), amelyek nem kerültek figyelembe vételre az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, mivel azok a beszámolási időszak(ok)ban hígítással ellentétes hatásúak voltak.***

(d) ***a 64. bekezdésben leírtaktól eltérő olyan törzsrészvény vagy potenciális törzsrészvény ügyletek bemutatása, amelyek a mérlegfordulónap után következtek be, és az időszak végére vonatkozóan jelentősen megváltoztatták volna a törzsrészvények vagy potenciális törzsrészvények számát, ha a beszámolási időszak vége előtt következnek be.***

▼M5

71. Példák a 70 (d) bekezdésben említett ügyletekre:

(a) részvény kibocsátás készpénzért;

(b) részvény kibocsátás, ha a bevételt adósság vagy a mérleg fordulónapján forgalomban lévő elsőbbségi részvények visszafizetésére használják fel;

(c) forgalomban lévő törzsrészvények visszaváltása;

(d) a mérleg fordulónapon forgalomban lévő potenciális törzsrészvények átváltása vagy lehívása;

(e) opciók, warrantok, vagy átváltható értékpapírok kibocsátása;

valamint

(f) olyan feltételek teljesülése, amelyek feltételesen kibocsátható részvények kibocsátását eredményeznék.

Az egy részvényre jutó eredmény összege a mérleg fordulónap után bekövetkező ilyen ügyletek miatt nem kerül korrigálásra, mivel azok nem érintik az adott időszak nettó eredményének előállításához szükséges tőke értékét.

72. A potenciális törzsrészvényeket létrehozó pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések olyan feltételeket és körülményeket tartalmazhatnak, amelyek befolyásolják az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény higított értékét. E feltételek és körülmények meghatározhatják, hogy vannak-e hígító potenciális törzsrészvények, és ha igen, meghatározhatják a forgalomban lévő részvények számának súlyozott átlagára gyakorolt hatást, valamint a törzsrészvényesekre jutó nettó eredmény ebből következő módosítását. Az ilyen pénzügyi instrumentumok és szerződések feltételeit javasolt – ha az egyébként nem kötelező (ld. ►**M12** IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standard ◄) – közzétenni.

73. ***Ha az egység az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és egy részvényre jutó eredmény higított értéke mellett az egy részvényre jutó összeget a jelen standardban előírt helyett az eredménykimutatásában szereplő egyik komponenst felhasználva is közzéteszi, akkor ezen összegeket a jelen standardban meghatározott törzsrészvények számának súlyozott átlagának felhasználásával kell kiszámítani. Az e komponensre vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény higított értékét azonos súllyal kell közzétenni, és a megjegyzésekben kell bemutatni. Az egységnek fel kell tüntetnie, hogy a számláló(k) milyen alapon került(ek) meghatározásra, beleértve, hogy az egy részvényre jutó eredmény értékek adózás előtti vagy utáni adatot mutatnak-e. Ha az eredménykimutatás olyan eleme kerül felhasználásra, amely nem külön sorként kerül kimutatásra az eredménykimutatásban, a felhasznált komponenst egyeztetni kell az eredménykimutatásban használt megfelelő sorral.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

74. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

75. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben kibocsátott) IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standardot.

76. A jelen standard hatályon kívül helyezi a SIC-24 *Egy részvényre jutó eredmény – részvényben teljesíthető pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések* értelmezést.

▼M5

A FÜGGELÉK

Alkalmazási útmutató

A jelen függelék a standard elválaszthatatlan részét képezi.

Az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség vagy veszteség

A1. Az egy részvényre jutó eredmény konszolidált pénzügyi kimutatások alapján történő kiszámításához az anyavállalat rendelkezésére álló eredmény a konszolidált egység eredményét jelenti, a kisebbségi részesedésre jutó módosítás elvégzése után.

Részvényjegyzési jogra történő kibocsátás (rights kibocsátás)

A2. A potenciális törzsrészvények lehívásakor vagy átváltásakor történő törzsrészvény kibocsátásnak általában nincs bónuszeleme. Ennek oka, hogy a potenciális törzsrészvények általában teljes értéken kerülnek kibocsátásra, és az egység számára rendelkezésre álló források összegét ezzel arányosan változtatják meg. Egy részvényjegyzési jogra történő kibocsátás esetén azonban a lehívási ár gyakran alacsonyabb, mint a részvények valós értéke. Emiatt, ahogy azt a 27(b) pont kifejti, a részvényjegyzési jogra történő kibocsátás tartalmaz bónuszelemet. Ha a részvényjegyzési jogra történő kibocsátást valamennyi meglevő tulajdonosnak felajánlják, a részvényjegyzési jogra történő kibocsátást megelőző időszakokra vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértéke és egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához figyelembe veendő törzsrészvény szám a kibocsátás előtt forgalomban lévő törzsrészvények száma, szorozva az alábbi tényezővel:

(Egy részvényre jutó valós érték közvetlenül a jogok gyakorlása előtt)/ (Egy részvényre jutó elméleti részvényjegyzési jog nélküli valós érték)

Az egy részvényre eső, elméleti részvényjegyzési jog nélküli valós értéket úgy számítják ki, hogy a részvények közvetlenül a jogok gyakorlása előtti teljes piaci értékéhez hozzáadják a jogok gyakorlásából származó bevételt, és ezt az összeget elosztják a jogok gyakorlását követően forgalomban lévő részvények számával. Ha maguk a részvényjegyzési jogok a részvényjegyzési jogok gyakorlását megelőzően a részvényektől elkülönülten nyíltpiaci forgalomban vannak, az ehhez a számításhoz szükséges valós értéket annak az utolsó napnak a záróárfolyamán állapítják meg, amikor a részvények a részvényjegyzési jogokkal együtt vannak nyíltpiaci forgalomban.

Ellenőrző szám

A3. A 42. és 43. bekezdésekben leírt ellenőrző számadat alkalmazásának bemutatásához tételezzük fel, hogy az egység folytatódó tevékenységeiből az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség 4 800 CU, (*) a megszűnő tevékenységekből az anyavállalatot illető veszteség -7 200 CU, az anyavállalatot illető veszteség -2 400 CU, valamint forgalomban van 2 000 db törzsrészvény és 400 db potenciális törzsrészvény. Az egység egy részvényre jutó eredményének alapértéke a folytatódó tevékenységekre nézve 2,40 CU, a megszűnő tevékenységekre -3,60 CU, és a veszteségre -1,20 CU. A 400 db potenciális törzsrészvény figyelembe vételre kerül az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor, mivel az ennek eredményeként keletkező, folyamatos működésre vonatkozó 2,00 CU egy részvényre jutó eredmény hígító hatású, feltételezve, hogy a 400 potenciális törzsrészvénynek nincs hatása a nyereségre vagy veszteségre. Mivel a folytatódó tevékenységekből az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség az ellenőrző szám, az egység figyelembe veszi a 400 db potenciális törzsrészvényt az egyéb egy részvényre jutó eredmények kiszámításához még akkor is, ha az ennek eredményeként keletkező egy részvényre jutó eredmény hígítással ellentétes hatású az összehasonlítható egy részvényre jutó eredmény alapértékére nézve, azaz az egy részvényre jutó veszteség alacsonyabb [-3,00 CU részvényenként a megszűnő tevékenységekre vonatkozó veszteség és -1,00 CU részvényenként a veszteségre vonatkozóan].

A törzsrészvények piaci átlagára

A4. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához a feltételezetten kibocsátott törzsrészvények piaci átlagárát a törzsrészvények adott időszak alatti átlagos piaci ára alapján számítják ki. Elméletileg az egység

(*) A jelen útmutatóban a pénzegységek kimutatása „deviza egységben” (CU-ban) történik.

▼M5

törzsrészvényeire vonatkozó minden piaci ügyletet figyelembe kellene venni a piaci átlagár meghatározásához. A gyakorlatban azonban elegendő a heti vagy havi árak egyszerű átlagát venni.

A5. Általában véve a piaci záróár megfelelő a piaci átlagár kiszámításához. Azonban, amikor az árak erősen fluktuálnak, a magas és alacsony árakból számított átlag pontosabb képet ad. A piaci átlagár kiszámításának módszerét konzisztens módon kell alkalmazni, kivéve, ha az a megváltozott körülmények miatt már nem nyújt pontos képet. Például, ha az egység a piaci záróárak alapján számolja ki a piaci átlagárat éveken keresztül, amikor az árak viszonylag stabilak, dönthet úgy, hogy átáll a magas és alacsony árakból számított átlagolásra, ha az ár nagymértékben fluktuálni kezd, és a piaci záróár már nem nyújt megbízható képet az átlagárról.

Opciók, warrantok és azok megfelelői

A6. Az átváltható instumentumok megvásárlására szóló opciók vagy warrantok esetében azt feltételezik, hogy azok akkor kerülnek lehívásra, amikor az átváltható instrumentum, valamint az azok átváltásával megszerezhető törzsrészvények átlagára az opciók vagy warrantok lehívási áránál magasabb. Ugyanakkor a lehívást csak akkor feltételezik, ha hasonló forgalomban lévő átváltható instrumentumok átváltását is feltételezik.

A7. Az opciók és warrantok lehetővé tehetik, vagy előírhatják az egység (vagy anyavállalata vagy leányvállalata) adósság- vagy más intrumentumaira vonatkozóan tender kiírását a lehívási ár egészére vagy részére történő kifizetésre. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál az opciók és warrantok akkor bírnak hígító hatással, ha (a) a vonatkozó törzsrészvények adott időszakra vonatkozó piaci átlagára meghaladja a lehívási árat, vagy (b) a tenderre bocsátott instrumentum eladási ára alacsonyabb annál az árnál, amelyen az opció vagy warrant megállapodás alapján tendereztetésre kerülne, és az ennek eredményeként keletkező árkedvezmény olyan tényleges lehívási árat eredményez, amely a lehívással megszerezhető törzsrészvények piaci áránál alacsonyabb. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál ezen opciókat és warrantokat lehívottnak kell tekinteni, és az adósság- vagy más instrumentumokat tenderre bocsátottnak kell tekinteni. Ha a készpénz tenderre bocsátása előnyösebb az opció vagy warrant birtokosának, és a szerződés lehetővé teszi a készpénz tenderre bocsátását, a készpénz tenderre bocsátását kell feltételezni. A feltételezetten tenderre bocsátott adósság instrumentumra vonatkozó (adózott) kamat a számlálónál növelő módosító tétel.

A8. Hasonlóan kell kezelni a hasonló feltételekkel bíró elsőbbségi részvényeket, és egyéb instrumentumokat, amelyekhez átváltási opció tartozik, ami lehetővé teszi a befektető számára, hogy készpénzért előnyösebb átváltási árhoz jusson.

A9. Egyes opciók és warrantok feltételei előírhatják, hogy e lehívásból származó bevételt az egység (vagy anyavállalata, vagy leányvállalata) adósság- vagy más instrumentumának kiváltására kell felhasználni. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál ezen opciókat és warrantokat lehívottnak kell tekinteni, és a befolyó bevételt úgy kell tekinteni, mintha azt a hitel piaci átlagáron történő megvásárlására használták volna fel, és nem törzsrészvények megvásárlására. Ugyanakkor a feltételezett lehívásból befolyó, a hitel kiváltásra felhasznált összegen felüli bevételt figyelembe kell venni (azaz azt kell feltételezni, hogy az törzsrészvény visszavásárlására került felhasználásra) az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál. A feltételezetten megvásárolt adósság instrumentumra vonatkozó (adózott) kamat a számlálónál növelő módosító tétel.

Kiírt eladási (put) opciók

A10. A 63. bekezdés alkalmazásának illusztrálására tételezzük fel, hogy az egységnek 120 db nyitott kiírt eladási (put) opciója van a törzsrészvényeire vonatkozóan, 35 CU lehívási áron. Törzsrészvényei piaci átlagára az adott időszakra vonatkozóan 28 CU. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor az egység azt feltételezi, hogy 150 db részvényt bocsátott ki egyenként 28 CU áron az időszak elején, hogy a 4 200 CU értékű eladási opciójának eleget tudjon tenni. A 150 db kibocsátott törzsrészvény, valamint a 120 db opcióból szerzett törzsrészvény (30 db új törzsrészvény) hozzáadásra kerül a nevezőhöz az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításakor.

▼M5

Leányvállalatok, közös vállalkozások és társult vállalkozások instrumentumai

A11. A leányvállalatok, közös vállalkozások és társult vállalkozások potenciális törzsrészvényei, amelyek ugyanezen egységek, azok anyavállalata, partnere vagy befektetője (a beszámolót készítő egység) törzsrészvényeire válthatók, az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál a következőképpen kerülnek figyelembe vételre:

(a) a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás által kibocsátott olyan istrumentumok, amelyek jogot biztosítanak tulajdonosuknak arra, hogy ugyanezen egységekben törzsrészvényt szerezhessenek, figyelembe vételre kerülnek a leányvállalat, közös vállalkozás és társult vállalkozás egy részvényre jutó eredményének higított értéke kiszámításánál. Az így kapott egy részvényre jutó eredmény adatot a beszámolót készítő egység egy részvényre jutó eredmény számításainál a beszámolót készítő egység által a leányvállalatban, közös vállalatban vagy társult vállalkozásban tulajdonolt részesedésnek megfelelően veszi figyelembe.

(b) a leányvállalat, közös vállalkozás és társult vállalkozás olyan instrumentumait, amelyek a beszámolót készítő egység törzsrészvényeire válthatók át, a beszámolót készítő egység potenciális törzsrészvényei között veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény higított értéke meghatározásánál. Hasonlóképpen a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás által kibocsátott, a beszámolót készítő egység törzsrészvényeinek megvásárlására szóló opciókat és warrantokat a beszámolót készítő egység potenciális törzsrészvényei között veszik figyelembe a konszolidált egy részvényre jutó eredmény higított értéke meghatározásánál.

A12. A beszámolót készítő egység által kibocsátott olyan instrumentumok egy részvényre jutó eredményre gyakorolt hatásának megítéléséhez, amelyek valamely leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás törzsrészvényeire válthatók át, feltételezik, hogy az instrumentumok átváltásra kerültek, és a számlálót (az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményt) a 33. bekezdésben leírtak szerint módosítják. E módosításokon túl a számlálót módosítják továbbá a beszámolót készítő egység által kimutatott olyan eredmény változásokkal (pl. az osztalék bevétel, vagy a tőkemódszer alapján kimutatott bevétel), amelyek a leányvállalat, közös vállalkozás, vagy társult vállalkozás forgalomban lévő törzsrészvényei számának a feltételezett kibocsátás miatti növekedésének tulajdoníthatók. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke számításnál felhasznált nevezőt ez nem érinti, mivel a beszámolót készítő egység forgalomban lévő törzsrészvényeinek száma a feltételezett átváltással nem módosul.

Külön osztalékra jogosító tőkeinstrumentumok és eltérő sorozatú törzsrészvények

A13. Egyes egységek saját tőkéjében szerepelhetnek az alábbiak:

(a) olyan értékpapírok, amelyek egy előre meghatározott képlet alapján részesülnek a törzsrészvény-osztalékból (pl. a kettő egyért csere), és gyakran felső határt is megszabnak a részesedés mértékére vonatkozóan (pl. legfeljebb és legalább egy részvényenkénti érték).

(b) a törzsrészvények egy adott sorozatának osztalék aránya eltérhet egy másik törzsrészvény sorozat osztalék arányától, anélkül, hogy előjog vagy prioritás is kapcsolódna hozzá.

A14. Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál, az A13. bekezdésben meghatározott, törzsrészvényekre átváltható instrumentumokról, amennyiben azok hígító hatásúak, feltételezik az átváltást. Azon instrumentumokra vonatkozóan, amelyek nem válthatók át a törzsrészvények valamely sorozatára, az adott időszakra vonatkozó eredmény az egyes részvény sorozatokra, és a tulajdonosi részesedést biztosító instrumentumokra kerül felosztásra, azok osztalékra való jogosultsága vagy más, a fel nem osztott nyereségben való részesedési joga alapján. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámítása:

(a) az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredmény korrigálásra kerül (a nyereség csökken, a veszteség nő) az adott időszakban az egyes részvénysorozatokra vonatkozóan megszavazatott osztalék összegével, valamint az osztalék szerződés szerint járó összegével (vagy kamattal a részvételt biztosító kötvények esetében), mely az adott időszakra vonatkozóan megfizetendő (pl. még ki nem fizetett halmozott osztalék).

▼M5

(b) a fenmaradó eredmény felosztásra kerül a törzsrészvények, valamint a részvételt biztosító tulajdonosi részesedést megtestesítő instrumentumok között, feltéve, hogy valamennyi instrumentum úgy részesedik az eredményből, mintha az adott időszak eredménye teljes mértékben felosztásra került volna. A tulajdonosi részesedést megtestesítő instrumentumok egyes sorozatára eső teljes eredményt úgy határozzák meg, hogy összeadják az osztalékra kijelölt összeget, valamint a részvételre kijelölt összeget.

(c) a tulajdonosi részesedést megtestesítő instrumentumok egyes sorozatára felosztott eredmény összegét elosztják a forgalomban lévő olyan instrumentumok számával, amelyekre az eredmény felosztásra került, és így meghatározzák az instrumentumra vonatkozó egy részvényre jutó eredményt.

Az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításához, valamennyi feltételezetten kibocsátott törzsrészvényt figyelembe vesznek a forgalomban lévő törzsrészvények között.

Részben kifizetett részvények

A15. Azon esetekben, amikor törzsrészvények kerültek kibocsátásra, de ellenértékük még nem került teljes mértékben kifizetésre, azokat az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításánál a törzsrészvény olyan mértékű törtrészeként kezelik, amilyen mértékben azok az adott időszakban osztalékban való részvételre jogosítanak a teljesen kifizetett törzsrészvényekhez képest.

A16. Amennyiben a részben kifizetett részvények nem jogosítanak osztalék részesedésre az adott időszakban, azokat a warrantokkal és opciókkal azonos módon kell kezelni az egy részvényre jutó eredmény higított értéke kiszámításánál. A még ki nem fizetett összegre vonatkozóan az a feltételezés, hogy az a törzsrészvény megvásárlásához felhasznált bevétel. Az egy részvényre jutó eredmény higított értékéhez felhasznált részvényszám a lejegyzett részvények száma, valamint a feltételezetten megvásárolt részvények száma közötti különbözet.

▼M5

B FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

B1. A 2003. decemberében hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és azok értelmezéseit is, a hatályos IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standardratörténő hivatkozások az IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standardramódosulnak.

▼B

IAS 34 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Közbenső pénzügyi beszámoló

Ezt a Nemzetközi Számviteli Standardot az IASC Testülete 1998 februárjában fogadta el, és az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

2000 áprilisában a „C” függelék 7. bekezdését módosította az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard.

BEVEZETÉS

1. A jelen standard („IAS 34”) a közbenső pénzügyi beszámolókkal foglalkozik, olyan témával, amellyel nem foglalkozott egyik előző Nemzetközi Számviteli Standard sem. Az IAS 34 az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos.

2. A közbenső pénzügyi beszámoló olyan pénzügyi beszámoló, amely a gazdálkodó pénzügyi événél rövidebb időszakra tartalmaz teljes körű vagy tömörített pénzügyi kimutatásokat.

3. A jelen standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodóknak, milyen gyakran és a közbenső időszak vége után mennyi idővel kell kiadniuk közbenső pénzügyi beszámolókat. Az IASC megítélése szerint ezekről a kérdésekről a nemzeti kormányoknak, az értékpapír-felügyeleteknek, a tőzsdéknek és a számviteli testületeknek kell dönteniük. Ez a standard arra vonatkozik, ha a gazdálkodónak közbenső pénzügyi beszámolót kell készítenie, vagy közbenső pénzügyi beszámoló készítését választja a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban.

4. A jelen standard:

   a) meghatározza egy közbenső pénzügyi beszámoló minimális tartalmát, ideértve a közzétételeket is; és

   b) megadja azokat a számviteli megjelenítési és értékelési alapelveket, amelyeket a közbenső pénzügyi beszámolóban alkalmazni kell.

5. A közbenső pénzügyi beszámoló minimális tartalma: tömörített mérleg, tömörített eredménykimutatás, tömörített cash-flow-kimutatás, a saját tőke változását bemutató tömörített kimutatás és a kijelölt kiegészítő megjegyzések.

6. Azt feltételezve, hogy a közbenső pénzügyi beszámoló minden olvasója hozzáfér a legutolsó éves beszámolóhoz, az éves ►M5 megjegyzések ◄ közül gyakorlatilag egyet sem ismételnek meg vagy aktualizálnak a közbenső beszámolóban. Ehelyett a közbenső megjegyzések elsősorban azokat az eseményeket és változásokat magyarázzák, amelyek lényegesek a gazdálkodó legutolsó éves beszámolójának fordulónapját követően a gazdálkodó pénzügyi helyzetében és teljesítményében bekövetkező változások megértése szempontjából.

7. A gazdálkodónak ugyanazt a számviteli politikát kell alkalmaznia a közbenső 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. A gazdálkodó beszámolókészítésének gyakorisága – éves, féléves vagy negyedéves – nem befolyásolhatja éves teljesítményének értékelését. Ennek érdekében a közbenső pénzügyi beszámolók céljaiból történő értékelés az évre kumuláltan történik.

8. Ennek a standardnak egy függeléke iránymutatást ad a közbenső fordulónapra vonatkozó alapvető elszámolási és értékelési alapelvekről a különböző típusú eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások tekinte-

▼B

tében. A közbenső időszakra vonatkozó nyereségadó-ráfordítás egy becsült átlagos éves effektív nyereségadókulcson alapul, amely összhangban van az éves adómegállapítással.

9. Annak eldöntésére, hogy hogyan történjen egy tétel megjelenítése, besorolása vagy közzététele a közbenső pénzügyi beszámoló céljaira, a lényegességet a közbenső időszak pénzügyi adatainak vonatkozásában kell megállapítani, nem a tervezett éves adatok alapján.

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	284
Hatókör	284
Fogalmak	284
A közbenső pénzügyi beszámoló tartalma	284
A közbenső pénzügyi beszámoló minimális elemei	285
A közbenső pénzügyi kimutatások formája és tartalma	285
Kijelölt kiegészítő megjegyzések	286
Az IAS-nek való megfelelés közzététele	287
Azok az időszakok, amelyekre közbenső pénzügyi kimutatásokat kell bemutatni	287
Lényegesség	288
Közzététel az éves pénzügyi kimutatásokban	288
Megjelenítés és értékelés	288
Az évessel megegyező számviteli politika	288
Szezonálisan, ciklikusan vagy alkalmanként kapott bevételek	290
A pénzügyi év során rendszertelenül felmerülő költségek	290
A megjelenítés és az értékelés alapelveinek alkalmazása	290
Becslések felhasználása	290
A korábbi közbenső időszakokról készült beszámolók újbóli megállapítása	290
Hatálybalépés napja	291

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

CÉL

Ennek a standardnak a célja az, hogy előírja a közbenső pénzügyi beszámoló minimális tartalmát, és előírja a közbenső időszakra vonatkozó teljes vagy tömörített pénzügyi kimutatásokban a megjelenítésre és az értékelésre alkalmazandó alapelveket. Az időszerű és megbízható közbenső pénzügyi beszámolás növeli a befektetők, a hitelezők és más érdekelt felek képességét a gazdálkodó jövedelem- és cash-flow-teremtő képességének, valamint pénzügyi állapotának és likviditásának megértésére.

HATÓKÖR

1. A jelen standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodóknak, milyen gyakran és a közbenső időszak vége után mennyi idővel kell kiadniuk közbenső pénzügyi beszámolókat. A kormányok, az értékpapír-felügyeletek, a tőzsdék és a számviteli testületek azonban gyakran megkövetelik, hogy azok a gazdálkodók, amelyeknek hitel- vagy tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírjai nyíltpiaci forgalomban vannak, közbenső pénzügyi beszámolót adjanak ki. Ez a standard arra vonatkozik, ha a gazdálkodónak közbenső pénzügyi beszámolót kell készítenie, vagy közbenső pénzügyi beszámoló készítését választja a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban. A Nemzetközi Számviteli Standardok Bizottság javasolja a nyíltpiaci forgalomban lévő gazdálkodók számára, hogy olyan közbenső pénzügyi beszámolókat nyújtsanak be, amelyek megfelelnek az ebben a standardban lefektetett megjelenítési, értékelési és közzétételi alapelveknek. A nyíltpiaci forgalomban lévő gazdálkodók számára különösen javasolt, hogy:

a) legalább a pénzügyi év első felének utolsó napjára vonatkozó közbenső pénzügyi beszámolókat szolgáltassanak; és

b) közbenső pénzügyi beszámolóikat legfeljebb 60 nappal a közbenső időszak vége után tegyék elérhetővé.

▼B

2. Minden pénzügyi beszámolót – legyen az éves vagy közbenső – önmagában kell értékelni a Nemzetközi Számviteli Standardoknak való megfelelés szempontjából. Az a tény, hogy a gazdálkodó nem szolgáltatott közbenső pénzügyi beszámolókat egy adott pénzügyi év során, vagy olyan közbenső pénzügyi beszámolókat szolgáltatott, amelyek nem felelnek meg a jelen standard előírásainak, még nem jelenti feltétlenül azt, hogy a gazdálkodó éves pénzügyi kimutatásai sem felelnek meg a nemzetközi számviteli standardoknak – ha egyéb tekintetben megfelelnek azoknak.

3. Ha egy gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolójáról azt állítják, hogy az megfelel a nemzetközi számviteli standardoknak, akkor annak meg kell felelnie 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:

A közbenső időszak a teljes pénzügyi évnél rövidebb pénzügyi beszámolási időszak.

A közbenső pénzügyi beszámoló olyan pénzügyi beszámoló, amely egy közbenső időszakra vonatkozóan vagy teljes körű (az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standardban meghatározott) pénzügyi kimutatásokat, vagy tömörített (a jelen standardban meghatározott) pénzügyi kimutatásokat tartalmaz.

A KÖZBENSŐ PÉNZÜGYI BESZÁMOLÓ TARTALMA

▼M5

5. Az IAS 1 meghatározása szerint a teljes körű pénzügyi kimutatások a következő elemeket tartalmazzák:

a) mérleg;

b) eredménykimutatás;

c) a saját tőke változásainak kimutatása, amely bemutatja:

(i) a saját tőke minden változását, vagy

(ii) a saját tőkében bekövetkezett változásokat a tőketulajdonosokkal e minőségükben folytatott ügyletek által okozott változások kivételével;

d) cash flow kimutatás; és

e) megjegyzések, amelyek a jelentős számviteli politikák összefoglalását és más magyarázó megjegyzéseket tartalmaznak.

▼B

6. Az időbeliség, költségmegfontolások és a korábbi beszámolókban szereplő információk ismétlésének elkerülése érdekében a gazdálkodónak az éves pénzügyi kimutatásaival összehasonlítva kevesebb információt kell nyújtania, vagy a gazdálkodó kevesebb információ nyújtását választhatja a közbenső fordulónapokon. A jelen standard a közbenső pénzügyi beszámoló minimális tartalmát a tömörített pénzügyi kimutatások és bizonyos kiegészítő megjegyzések szerepeltetésében határozza meg. A közbenső 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. Ennek a standardnak nem célja, hogy megtiltsa a gazdálkodónak vagy eltanácsolja a gazdálkodót attól, hogy közbenső pénzügyi beszámolójában egy IAS 1 standardban leírt teljes körű pénzügyi kimutatást tegyen közzé, a tömörített pénzügyi kimutatások és a kijelölt kiegészítő megjegyzések helyett. Ez a standard azt sem tiltja a gazdálkodónak, vagy tanácsolja el attól, hogy a tömörített közbenső pénzügyi beszámolóiban az ebben a standardban meghatározott minimális soroknál, vagy kijelölt kiegészítő megjegyzéseknél több adatot mutasson be. Ennek a standardnak a megjelenítési és értékelési alapelvei a közbenső időszakról készült teljes pénzügyi kimutatásokra is vonatkoznak, és az ilyen kimutatásoknak tartalmazniuk kell minden – ezen standard által megkövetelt – közzétételt (különösen a 16. bekezdésben található kijelölt kiegészítő megjegyzések közzétételét), valamint azokat a közzétételeket, amelyeket a többi Nemzetközi Számviteli Standard megkövetel.

A közbenső pénzügyi beszámoló minimális elemei

8. Egy közbenső pénzügyi beszámolónak legalább a következő elemeket kell tartalmaznia:

a) tömörített mérleg;

b) tömörített eredménykimutatás;

▼B

c) egy tömörített kimutatás, amely mutatja vagy i. a saját tőke minden változását; vagy ii. a saját tőke azon változásait, amelyek nem tulajdonosokkal való tőketranzakciókból vagy tulajdonosok felé történt kifizetésekből származnak;

d) tömörített cash-flow-kimutatás, és

e) kijelölt kiegészítő megjegyzések.

A közbenső pénzügyi kimutatások formája és tartalma

9. Ha a gazdálkodó teljes körű pénzügyi kimutatásokat jelentet meg közbenső 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 tömörített pénzügyi kimutatásokat jelentet meg közbenső pénzügyi beszámolójában, akkor a tömörített kimutatásokban szerepelniük kell legalább azoknak a soroknak 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 közbenső pénzügyi kimutatások félrevezetőek lennének.

11. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét magában a közbenső időszakra vonatkozó – teljes vagy tömörített – eredménykimutatásban kell bemutatni.

▼M5

12. Az IAS 1 útmutatást ad a pénzügyi kimutatások szerkezetére vonatkozóan. Az IAS 1 Bevezetési Útmutatója különböző módokat mutat be, ahogyan a mérleg, az eredménykimutatás, és a sajáttőke-változások kimutatása bemutatható.

13. Az IAS 1 megköveteli, hogy a sajáttőke-változások kimutatását a pénzügyi kimutatások különálló elemeként prezentálják, továbbá lehetővé teszi, hogy tőketulajdonosokkal e minőségükben folytatott tranzakciókból származó sajáttőke-változásokat (beleértve a kifizetéseket a tőketulajdonosoknak) az egység magában a kimutatásban vagy a megjegyzésekben mutassa be. Az egység ugyanazt a formát használja a közbenső sajáttőke-változás kimutatásában, mint amit a legutolsó éves kimutatásában használt.

▼B

14. A közbenső pénzügyi beszámolót konszolidált formában kell elkészíteni, ha a gazdálkodó legutolsó éves pénzügyi kimutatásai konszolidált kimutatások voltak. Az anyavállalat egyedi éves pénzügyi kimutatásai nem konzisztensek vagy nem hasonlíthatók össze a legutolsó éves pénzügyi beszámolóban lévő konszolidált kimutatásokkal. Ha a gazdálkodó éves pénzügyi beszámolója a konszolidált pénzügyi kimutatások mellett tartalmazta az anyavállalat pénzügyi kimutatásait is, akkor ez a standard nem követeli meg, és nem is tiltja azt, hogy az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásai részét képezzék a gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolójának.

Kijelölt kiegészítő megjegyzések

15. A gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolójának felhasználója hozzáfér ugyanannak a gazdálkodónak a legutolsó éves pénzügyi beszámolójához is. Ezért szükségtelen, hogy a közbenső pénzügyi beszámolóhoz fűzött megjegyzések viszonylag jelentéktelen aktualizálásul szolgáljanak arra az információra vonatkozóan, amelyet a legutóbbi éves beszámolóban szereplő megjegyzésekben szerepeltettek. Egy közbenső időpontban hasznosabb azoknak az eseményeknek és változásoknak a magyarázata, amelyek lényegesek a gazdálkodó legutolsó éves beszámolóját követően a gazdálkodó pénzügyi helyzetében és teljesítményében bekövetkezett változások megértése szempontjából.

16. A gazdálkodónak legalább a következő információkat kell ismertetnie a közbenső pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben, ha azok jelentősek és más helyen nem szerepelnek a közbenső pénzügyi beszámolóban. Az információkat általában a pénzügyi év addig eltelt része alapján kell a beszámolóban közzétenni. A gazdálkodónak azonban közzé kell tennie minden olyan eseményt vagy ügyletet, amely lényeges a jelenlegi közbenső időszak megértése szempontjából:

a) egy olyan kijelentést, hogy ugyanazt a számviteli politikát és ugyanolyan számítási módszereket követtek a közbenső pénzügyi kimutatásokban, mint a legutóbbi éves pénzügyi kimutatásokban, vagy – amennyiben ezen politikában vagy módszerekben változás történt – a változás jellegének és hatásának leírását;

b) a közbenső tevékenységek szezonalitására vagy ciklikusságára vonatkozó magyarázó megjegyzéseket;

▼B

c) az eszközökre, a kötelezettségekre, a saját tőkére, a ►M5 nyereség vagy veszteség ◄ hatással bíró azon tételek jellegét és összegét, amelyek jellegüknél, összegüknél vagy előfordulásuknál fogva szokatlanok;

d) a jelenlegi pénzügyi év korábbi közbenső időszakában vagy a korábbi pénzügyi években bemutatott összegek becsléseiben bekövetkezett változások jellegét és összegét, amennyiben ezen változások jelentős hatással vannak a jelenlegi közbenső időszakra;

e) hitel- vagy tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírok kibocsátását, visszavásárlását vagy visszafizetését;

f) a törzs- és egyéb részvényekre elkülönítve a fizetett osztalékokat (összesítve vagy részvényenként);

g) a szegmensbevételt és a szegmenseredményt az üzleti vagy a földrajzi szegmensekre lebontva, attól függően, hogy a társaság szegmens szerinti beszámolásának mi az elsődleges formátuma (a szegmensadatokat csak akkor kell közzétennie a gazdálkodónak a közbenső pénzügyi beszámolójában, ha az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard megköveteli, hogy a gazdálkodó tegyen közzé szegmensadatokat az éves pénzügyi kimutatásaiban);

h) azokat a jelentős eseményeket, amelyek a közbenső időszak végét követően történtek, de amelyek nem jelennek meg a közbenső időszak pénzügyi kimutatásaiban;

▼M3

i) a közbenső időszak alatt az egység szerkezetében bekövetkezett változás hatásait, ideértve az üzleti kombinációkat, a leányvállalatok és hosszú távú befektetések akvizícióit vagy elidegenítéseit, az átszervezéseket és a megszűnő tevékenységeket, a függő kötelezettségekben és a függő követelésekben a legutolsó éves mérleg fordulónapja óta bekövetkezett változásokat. Üzleti kombinációk esetében az egységnek közzé kell tennie az IFRS 3 Üzleti kombinációk *standard 66-73. bekezdéseiben meghatározott információkat.*

▼B

j) a függő kötelezettségekben és a függő követelésekben a legutolsó éves mérleg fordulónapja óta bekövetkezett változásokat.

▼M5

17. A 16. bekezdés által megkövetelt közzétételek jellegére az alábbiak szolgálnak például. Egyes standardok és értelmezések útmutatást tartalmaznak számos ilyen tétel közzétételéhez:

(a) a készletek leértékelése a nettó realizálható értékre és az ilyen leértékelések visszaírása;

(b) az ingatlanok, gépek és berendezések, immateriális javak és más eszközök értékvesztés miatti veszteségeinek megjelenítése és az ilyen értékvesztés miatti veszteségek visszaírása;

(c) az átszervezés költségeire képzett céltartalékok feloldása;

(d) az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzései, vagy elidegenítései;

(e) az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésére vonatkozó elkötelezettségek;

(f) a peres ügyek lezárásai;

(g) a korábbi időszaki hibák helyesbítése;

(h) [törölve];

(i) bármely olyan hitel nem teljesítés vagy a hitelszerződés olyan megszegése, amelyet a mérlegfordulónapig nem orvosoltak;

valamint

(j) a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek.

▼M3

18. Más standardok is állapítanak meg olyan közzétételeket, amelyeket a pénzügyi kimutatásokban meg kell tenni. Ebben az összefüggésben a pénzügyi kimutatások olyan teljes körű pénzügyi kimutatásokat jelentenek, amelyeket általában egy éves pénzügyi beszámoló, néhány esetben más beszámoló tartalmaz. A 16(i) bekezdésben előírtak kivételével a más standardok által megkövetelt közzétételek nem kötelezőek, ha az egység közbenső pénzügyi beszámolója csak a tömörített pénzügyi kimutatásokat és a kijelölt kiegészítő megjegyzéseket tartalmazza, nem pedig teljes körű pénzügyi kimutatásokat.

▼B

Az IAS-nek való megfelelés közzététele

19. Ha egy gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolója összhangban van a nemzetközi számviteli standardokkal, akkor ezt a tényt közzé kell tenni. A közbenső pénzügyi beszámoló csak abban az esetben nevezhető a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban lévőnek, amennyiben összhangban van valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével.

Azok az időszakok, amelyekre közbenső pénzügyi kimutatásokat kell bemutatni

20. A közbenső beszámolóknak (tömörített vagy teljes) pénzügyi kimutatásokat kell tartalmazniuk a következő időszakokra vonatkozóan:

a) az adott közbenső időszak végére vonatkozó mérleget, és egy a közvetlen megelőző pénzügyi év végére vonatkozó összehasonlító mérleget;

b) eredménykimutatásokat az adott közbenső időszakra vonatkozóan és a pénzügyi évre kumuláltan, valamint összehasonlító eredménykimutatásokat a közvetlen megelőző pénzügyi év összehasonlítható közbenső időszakaira (az adott időszakra és az adott évre kumuláltan);

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) egy cash-flow-kimutatást, 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 gazdálkodóknál, ahol az üzletmenet erősen szezonális, hasznos lehet a közbenső beszámoló fordulónapján végződő tizenkét hónapra vonatkozó pénzügyi információ, valamint az azt megelőző tizenkét hónapra vonatkozó összehasonlító információ. Ennek megfelelően az erősen szezonális üzletmenetű gazdálkodók 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 gazdálkodónak be kell mutatnia, ha félévente, és ha negyedévente készít beszámolót.

Lényegesség

23. Annak eldöntésére, hogy hogyan történjen egy tétel megjelenítése, besorolása vagy közzététele a közbenső pénzügyi beszámoló céljaira, a lényegességet a közbenső időszak pénzügyi adatainak vonatkozásában kell megállapítani. A lényegesség megállapítása során figyelembe kell venni azt, hogy a közbenső értékelések sokkal nagyobb mértékben alapulnak becsléseken, mint az éves pénzügyi adatok értékelései.

▼M5

24. Az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*, valamint az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardokmeghatározása szerint egy tétel akkor lényeges, ha annak kihagyása vagy téves bemutatása befolyással lehetne a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseire. Az IAS 1 a lényeges tételek elkülönült kimutatását írja elő, beleértve (például) a megszűnő tevékenységeket, továbbá az IAS 8 előírja a számviteli becslések változásaira, a hibákra, valamint a számviteli politika megváltoztatására vonatkozó közzétételeket. A két standard nem nyújt számszerűsített útmutatást a lényegesség megítéléséhez.

25. Jóllehet a lényegesség mérlegelése minden esetben megítélést követel meg, ez a standard a megjelenítési és közzétételi döntést magára a közbenső időszak adataira alapozza a közbenső időszak számadatainak érthetősége érdekében. Ezért például a nem szokásos tételeket, a számviteli politika vagy a becslések változásait, és a hibákat a közbenső időszakra vonatkozó lényegességre alapozva kell megjeleníteni és közzétenni, hogy elkerüljék azokat a félrevezető következtetéseket, amelyek a közzététel elmulasztásából származhatnának. Az alapvető cél annak biztosítása, hogy a közbenső pénzügyi beszámoló minden olyan információt tartalmazzon, amely releváns az egység közbenső időszak alatt nyújtott pénzügyi helyzetének és teljesítményének megértéséhez.

▼B

KÖZZÉTÉTEL AZ ÉVES PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKBAN

26. Ha egy összegnek a közbenső időszaki beszámolóban szereplő becslése jelentősen megváltozik a pénzügyi év utolsó közbenső időszaka alatt, de nem adnak ki az erre az utolsó időszakra vonatkozó elkülönült pénzügyi

▼B

beszámolót, ezen becslés változásának a jellegét és összegét a pénzügyi évre vonatkozó éves pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésben kell közzétenni.

▼M5

27. Az IAS 8 megköveteli a számviteli becslésben bekövetkező olyan változás jellegének és összegének a közzétételét, amelynek lényeges hatása van a tárgyidőszakban, vagy amelynek várhatóan lényeges hatása lesz az ezt követő időszakokban. A jelen standard 16(d). pontja hasonló közzétételt követel meg a közbenső pénzügyi beszámolóban. Az erre vonatkozó példák közé tartoznak a készletek leértékelésével, az átszervezéssel, vagy az értékvesztés miatti veszteségekkel kapcsolatosan, a pénzügyi év egy korábbi közbenső időszakában bemutatott becslésben, az utolsó közbenső időszakban bekövetkezett változások. Az előző bekezdés által megkövetelt közzététel összhangban van az IAS 8 előírásával, és szándékoltan szűk hatókörű – csak a becslésben bekövetkezett változásokra vonatkozik. Az egységnek nem kell további közbenső időszakból származó pénzügyi információkat szerepeltetnie az éves pénzügyi kimutatásaiban.

▼B

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

Az évessel megegyező számviteli politika

28. A gazdálkodónak ugyanazt a számviteli politikát kell alkalmaznia a közbenső 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 beszámoló készítésének gyakorisága – éves, féléves vagy negyedéves – nem befolyásolhatja éves teljesítményének értékelését. Ennek érdekében a közbenső pénzügyi beszámolók céljaiból történő értékelésnek az évre kumuláltan kell történnie.

29. Annak megkövetelése, hogy a gazdálkodó ugyanazt a számviteli politikát alkalmazza közbenső pénzügyi kimutatásaiban, mint az éves kimutatásaiban, azt sugallhatja, hogy a közbenső időszakok értékeléseit úgy kell elvégezni, mintha minden közbenső időszak különálló beszámolókészítési időszak lenne. Azonban annak előírása által, hogy a gazdálkodó beszámolókészítési gyakorisága nem érintheti az éves eredmények értékelését, a 28. bekezdés elismeri, hogy a közbenső időszak egy hosszabb pénzügyi év egy része. Az évre kumuláltan végzett értékelésbe beletartozhatnak az adott pénzügyi év korábbi közbenső időszakaiban becsült összegekben bekövetkezett változások. Az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások megjelenítésének a közbenső időszaki alapelvei azonban megegyeznek az éves pénzügyi kimutatások alapelveivel.

30. Szemléltetés céljából:

a) a közbenső időszakban a készletek leértékeléséből, az átszervezésből vagy értékvesztésből származó veszteségek elszámolásánál és értékelésénél alkalmazott alapelveknek meg kell egyezniük azokkal az alapelvekkel, amelyeket a gazdálkodó akkor követne, ha csak éves pénzügyi kimutatásokat készítene. Ha azonban az ilyen jellegű tételek elszámolása és értékelése az egyik közbenső időszakban történik meg, és a pénzügyi év ezt követő közbenső időszakában megváltozik a becslés értéke, az eredeti becslés értéke az ezt követő közbenső időszakban vagy egy további veszteség összegének az elhatárolásával vagy az előzőleg elszámolt összeg visszaírásával megváltozik;

b) az olyan költség, amely nem felel meg az eszközök definíciójának egy közbenső időszak végén, nem határolható el a mérlegben, sem amiatt, mert esetleg későbbi információk alapján megfelelhet az eszköz meghatározásának, sem amiatt, hogy egy pénzügyi éven belül biztosítsák a gazdálkodó jövedelmezőségének kiegyenlítettségét a közbenső időszakok között; és

c) a nyereségadó-ráfordítás minden közbenső időszakban a teljes pénzügyi évre várható súlyozott, átlagos, éves nyereségadókulcs legjobb becslése alapján kerül elszámolásra. Lehetséges, hogy az egy közbenső időszakban nyereségadó-ráfordításokra elhatárolt összegeket helyesbíteni kell a pénzügyi év következő közbenső időszakában, ha az éves nyereségadókulcs becslése változik.

31. A Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvek (továbbiakban: Keretelvek) szerint a megjelenítés „egy olyan tételnek a mérlegbe, vagy az eredménykimutatásba történő felvételének a folyamata, amely megfelel egy alkotóelem fogalmának és kielégíti a megjelenítés kritériumait”. Az eszközök, a kötelezettségek, a bevételek és a ráfordítások meghatározásai alapvetőek a megjelenítés szempontjából, mind az éves, mind a közbenső pénzügyi beszámolás esetében.

▼B

32. Az eszközökre a jövőbeli gazdasági hasznoknak ugyanaz a kritériuma érvényes a közbenső fordulónapokon és a gazdálkodó pénzügyi évének végén. Azok a költségek, amelyek jellegüknél fogva nem minősülnének eszköznek a pénzügyi év végén, a közbenső fordulónapokon sem minősíthetők annak. Hasonlóan a kötelezettségeknek a közbenső beszámoló fordulónapján az ezen a napon meglévő kötelmet kell megtestesíteniük, pontosan ugyanúgy, mint az éves kimutatás fordulónapján.

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 „a ráfordítások az eredménykimutatásban akkor kerülnek elszámolásra, amikor – egy eszköz csökkenéséhez vagy egy kötelezettség növekedéséhez kapcsolódóan – a jövőbeli gazdasági hasznok olyan csökkenése következett be, amelyet megbízhatóan lehet mérni … [A] Keretelvek nem engedik meg az olyan tételek kimutatását a mérlegben, amelyek nem felelnek meg az eszközök, vagy a kötelezettségek meghatározásának.”

34. A pénzügyi kimutatásokban megjelenő eszközök, kötelezettségek, bevételek, ráfordítások és a cash-flow értékelésekor az a gazdálkodó, amely csak éves beszámolót készít, figyelembe tudja venni azokat az információkat, amelyek a pénzügyi év egésze során elérhetővé válnak. A gazdálkodó tulajdonképpen az év addig eltelt része alapján értékel.

35. Az a gazdálkodó, amely félévente készít beszámolót, azokat az információkat használja az első hat hónapra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban szereplő tételek értékelésekor, amelyek az adott félévben, vagy közvetlenül a félév vége után rendelkezésre állnak és az évvégéig 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 közbenső 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, amely fél évnél gyakrabban készít beszámolót, bevételeit és ráfordításait minden közbenső időszakban az évre kumuláltan értékeli az adott pénzügyi kimutatások elkészítésekor rendelkezésre álló információkat felhasználva. Az aktuális közbenső időszak beszámolójában szereplő bevételek és ráfordítások fognak tükrözni bármely olyan változást az összegek becslésében, amelyek az adott pénzügyi év korábbi közbenső időszakaira vonatkozó beszámolókban szerepeltek. A korábbi közbenső 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 a közbenső fordulónapra vonatkozóan, ha az előrejelzés vagy elhatárolás nem lenne megfelelő a gazdálkodó pénzügyi évének végén.

38. Ide tartoznak például az osztalékbevételek, a jogdíjak és az állami támogatások. Továbbá vannak olyan gazdálkodók, amelyeknek rendszeresen több bevételük van a pénzügyi év egyik közbenső 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 pénzügyi éve során rendszertelenül felmerülő költségeket akkor és csak akkor kell előre jelezni vagy elhatárolni közbenső beszámolási célokra, ha ezen költségtípusok előrejelzése, vagy elhatárolása a pénzügyi év végén is helyénvaló.

A megjelenítés és az értékelés alapelveinek alkalmazása

40. A „B” függelék mutat be példákat a 28–39. bekezdésben található általános megjelenítési és értékelési alapelvek alkalmazására.

Becslések felhasználása

41. A közbenső pénzügyi beszámoló során követendő értékelési eljárásokat úgy kell megtervezni, hogy azok biztosítsák, hogy a keletkező információk megbízhatóak legyenek, és minden lényeges pénzügyi információ – amely releváns a gazdálkodó pénzügyi helyzetének vagy teljesítményének megértéséhez – megfelelően közzétételre kerüljön. Miközben az éves és a közbenső beszámoló értékelései egyaránt gyakran ésszerű becsléseken alapulnak, a közbenső 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 becsléseknek a közbenső időszakokban történő alkalmazására.

A KORÁBBI KÖZBENSŐ IDŐSZAKOKRÓL KÉSZÜLT BESZÁMOLÓK ÚJBÓLI MEGÁLLAPÍTÁSA

▼M5

43. ***A számviteli politika változásának – amelyre vonatkozóan átmeneti rendelkezést egy új standard vagy értelmezés nem határoz meg – úgy kell tükröződnie, hogy:***

(a) ***újra megállapítják az aktuális pénzügyi év korábbi közbenső időszakaira, valamint az azon korábbi pénzügyi évek összehasonlító közbenső időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatásokat, amelyeket az IAS 8-cal összhangban újra meg fognak állapítani az éves pénzügyi kimutatásokban,***

vagy

(b) ***amikor a pénzügyi év elején valamely számviteli politika változás esetében kivitelezhetetlen az összes megelőző időszakra vonatkozó halmozott hatás meghatározása, akkor az aktuális pénzügyi év korábbi közbenső időszakaira, valamint a korábbi pénzügyi évek összehasonlító közbenső időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatásokat az új számviteli politika alkalmazásával a legkorábbi kivitelezhető időponttól kezdődően a jövőre nézve módosítják.***

44. Az előző alapelv egyik célja annak biztosítása, hogy egy ügyletcsoportra ugyanaz a számviteli elv vonatkozzon a teljes pénzügyi év során. Az IAS 8 szerint a számviteli politika változást visszamenőleges alkalmazással mutatják be úgy, hogy az előző időszakok pénzügyi adatait újra megállapítják, amennyire az kivitelezhető. Amennyiben azonban az előző pénzügyi évekhez kapcsolódó módosítás halmozott összegének meghatározása kivitelezhetetlen, az IAS 8 szerint az új politikát a jövőre vonatkozóan, a legkorábbi lehetséges időponttól kezdődően kell alkalmazni. A 43. bekezdésben lévő alapelv hatása annak az előírása, hogy az aktuális pénzügyi éven belül a számviteli politikában bekövetkezett bármely változást visszamenőleg kell alkalmazni, vagy ha ez kivitelezhetetlen akkor, legkésőbb a pénzügyi év elejétől a jövőre nézve.

▼B

45. Annak engedélyezése, hogy a számviteli politikában bekövetkezett változást a pénzügyi éven belüli időponttól kezdve lehessen alkalmazni, annak az engedélyezése lenne, hogy egy pénzügyi éven belül ugyanarra az ügyletcsoportra két különböző számviteli politika kerüljön alkalmazásra. Ez közbenső elhatárolási nehézségeket, bizonytalan működési eredményeket és a közbenső időszak információinak bonyolult elemzését és értelmezhetőségét eredményezné.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

46. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.

▼M3

IFRS 5 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–5
Az befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) értékesítésre tartottá minősítése	6–14
Kimerítésre szánt befektetett eszközök	13–14
Az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) értékelése	15–29
Egy befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékelése	15–19
Az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírásának megjelenítése	20–25
Az értékesítési terv változásai	26–29
Bemutatás és közzététel	30–42
A megszűnt tevékenységek bemutatása	31–36

▼M3

A folytatódó tevékenységekhez kapcsolódó nyereség és veszteség	37
Az értékesítésre tartottá minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) bemutatása	38–40
További közzétételek	41–42
Átmeneti rendelkezések	43
Hatálybalépés napja	44
Az IAS 35 Visszavonása	45

CÉL

1. A jelen IFRS célja az értékesítésre tartott eszközök számvitelének, valamint a *megszűnt tevékenységek* bemutatásának és az azokra vonatkozó közzétételi kötelezettségeknek meghatározása. Különösen a jelen IFRS előírja:

   (a) az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak megfelelő eszközöknek azok könyv szerinti értéke vagy az *értékesítés költségeivel 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 mérlegben, és a megszűnt tevékenységek eredményének az elkülönült bemutatását magában az eredménykimutatásban.

HATÓKÖR

2. A jelen IFRS besorolásra és bemutatásra vonatkozó előírásai valamennyi *befektetett eszközként* (*) elszámolt eszközre, valamint az egység valamennyi *elidegenítési csoportjára* alkalmazandók. A jelen IFRS-ben előírt értékelési előírások valamennyi elszámolt befektetett eszközre, valamint elidegenítési csoportra alkalmazandók (ld. 4. bekezdés), kivéve az 5. bekezdésben felsorolt eszközöket, melyeket továbbra is a megjelölt standard szerint kell elszámolni.

3. A (2003-ban módosított) 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 befektetett eszközök csoportjába tartozó azon eszközök, amelyeket az egység kimondottan továbbértékesítési céllal szerzett meg, csak akkor sorolhatók a forgóeszközök közé, ha azok megfelelnek az értékesítésre tartott minősített eszközök jelen IFRS-ben meghatározott kritériumainak.

4. Egyes esetekben az egység eszközök egy csoportját idegeníti el, egyes közvetlenül kapcsolódó kötelezettségekkel együtt, egyetlen ügylet keretében. Az ilyen elidegenítési csoport lehet *pénztermelő egységek* egy csoportja, egyetlen pénztermelő egység vagy egy pénztermelő egység egy része. (**) A csoport tartalmazhatja az 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 értékesítés költségeivel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon értékelik. Az elidegenítési csoportba tartozó egyes egyedi eszközök és kötelezettségek értékelésére vonatkozó előírásokat a 18. 19. és 23. bekezdések tartalmazzák.

5. A jelen IFRS (***) értékelésre vonatkozó előírásai nem vonatkoznak az alábbi eszközökre, amelyek a felsorolt standardok hatálya alá tartoznak, akár egyedi eszközként, akár egy elidegenítési csoport részeként:

   (a) a halasztott adókövetelésekre (IAS 12 *Nyereségadók*).

(*) A likviditás szerinti bemutatás szerint besorolt eszközöknél a befektetett eszközök azok, amelyek várhatóan a mérlegfordulónapot követõ tizenkét hónapon túl megtérülõ összegeket tartalmaznak. A 3. bekezdés vonatkozik az ilyen eszközök besorolására.

(**) Ugyanakkor azonban, 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 elidegenítésre szánt eszközcsoport külön pénztermelő egységgé válik.

(***) A 18. és 19. bekezdések kivételével, amelyek a kérdéses eszközök értékének meghatározását az egyéb alkalmazandó IFRS-ek szerint írják elő.

▼M3

(b) a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre (IAS 19 *Munkavállalói juttatások*).

(c) az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok:Megjelenítés és értékelés* standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközökre.

(d) az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard valós érték modellje alapján elszámolt befektetett eszközökre.

(e) az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard szerint a becsült értékesítéskor felmerülő költségekkel csökkentett valós értéken értékelt befektetett eszközökre.

(f) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardban meghatározott biztosítási szerződések alapján fennálló szerződéses jogokra.

AZ BEFEKTETETT ESZKÖZÖK (VAGY ELIDEGENÍTÉSI CSOPORTOK) ÉRTÉKESÍTÉSRE TARTOTTÁ MINŐSÍTÉSE

6. **Az egység akkor minősíthet egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak, ha annak könyv szerinti értéke elsődlegesen egy értékesítési ügylet, nem pedig a folyamatos felhasználás során fog megtérülni.**

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.

8. Ahhoz, hogy az értékesítés nagyon valószínű legyen, a megfelelő szintű menedzsmentnek 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 a terv visszavonásra kerül.

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 (elidegenítési csoport) értékesítésre tartottnak minősüljön, amennyiben a késedelmet az egység ellenőrzési körén kívül eső események vagy körülmények okozták, és elegendő bizonyíték áll rendelkezésre arra, hogy az egység továbbra is elkötelezett az eszköz (vagy elidegenítési csoport) eladása mellett. Ez az eset áll fenn, amikor a B Függelékben meghatározott kritériumok teljesülnek.

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 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. bekezdésekben 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 mérlegfordulónap után teljesülnek, az egység ezen pénzügyi kimutatásaiban azok közzétételekor nem minősítheti az adott befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak. Ugyanakkor amennyiben a kritériumok a mérlegfordulónapot követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyását megelőzően teljesülnek, az egységnek a 41(a), (b) és (d) bekezdésekben meghatározott információkat közzé kell tennie a megjegyzésekben.

Kimerítésre szánt befektetett eszközök

13. Az 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) bekezdésekben megadott kritériumoknak, az egységnek az elidegenítési csoport eredményét és cash flow-it a 33. és 34.

▼M3

bekezdésnek megfelelően megszűnt tevékenységként kell kimutatnia 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 eszköz csoportokat), amelyeket inkább leselejteznek, nem pedig eladnak.

14. Az egység egy a használatból átmenetileg kivont befektetett eszközt nem számolhat el úgy, mintha azt már kimerítették volna.

AZ ÉRTÉKESÍTÉSRE TARTOTTNAK MINŐSÍTETT BEFEKTETETT ESZKÖZÖK (VAGY ELIDEGENÍTÉSI CSOPORTOK) ÉRTÉKELÉSE

egy befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékelése

15. **Az egységnek az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) annak könyv szerinti értéke és az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon kell értékelnie.**

16. Amennyiben egy újonnan megszerzett eszköz (vagy elidegenítési csoport) megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (ld. 11. bekezdés), 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 azzá, valamint az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon értékelik. Így amikor az eszköz (vagy elidegenítési csoport) egy üzleti kombináció részeként kerül megszerzésre, azt az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéken kell értékelni.

17. Amikor az értékesítés várhatóan egy éven túl történik, az egységnek az értékesítés költségeit azok jelenértékén kell értékelnie. Az értékesítés költségeinek jelenértékében bekövetkező bármilyen, az idő múlásával beálló növekedést a nyereségben vagy veszteségben kell kimutatni, finanszírozási költségként.

18. Közvetlenül az eszköz (elidegenítési csoport) értékesítésre tartottá minősítését megelőzően az eszköz (vagy a csoportba tartozó valamennyi eszköz és kötelezettség) értékét a vonatkozó IFRS-ek szerint kell megállapítani.

19. Egy elidegenítési csoport későbbi értékelésekor 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 meg kell állapítani, mielőtt az elidegenítési csoport értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke újra megállapításra kerül.

Az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírásának megjelenítése

20. Az egységnek az eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő kezdeti vagy későbbi leírásához szükséges értékvesztés miatti veszteséget el kell számolnia, amennyiben az nem került megjelenítésre a 19. bekezdés alapján.

21. Az egységnek az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkező mindennemű 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.

22. Az egységnek az elidegenítési csoport értékesítési költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkező növekedést nyereségként kell elszámolnia:

(a) amennyiben az nem került megjelenítésre 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 csökkenteni (növelni) kell a csoportba tartozó azon befektetett eszközök könyv szerinti értékét, amelyek a jelen IFRS-ben meghatározott értékelési előírások hatálya alá tartoznak, 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:

▼M3

(a) az ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan a (2003-ban módosított) IAS 16 67-72. bekezdései;

valamint

(b) az immateriális javakra vonatkozóan a (2004-ben módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standard 112-117. bekezdései.

25. Az egységnek nem kell értékcsökkentenie (amortizálnia) egy befektetett eszközt, 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.

Az értékesítési terv változásai

26. Amennyiben az egység az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak minősítette, de a 7-9. bekezdésben leírt feltételek már nem teljesülnek, az egységnek az eszköz (elidegenítési csoport) értékesítésre tartottként való minősítését meg kell szüntetnie.

27. Az egységnek azt a befektetett eszközt, amely már nem minősül értékesítésre tartottnak (vagy ami már nem tartozik egy értékesítésre tartott elidegenítési csoportba), az alábbiak közül az alacsonyabb összegen kell értékelnie:

(a) annak az értékesítésre tartottá minősítését megelőző könyv szerinti értéke, módosítva az értékcsökkenéssel, amortizációval vagy átértékelésekkel, amelyek megjelenítésre kerültek volna, ha az eszköz (elidegenítési csoport) nem lett volna értékesítésre tartottá minősítve,

és

(b) annak *megtérülő értéke* a megtartásra vonatkozó későbbi döntés meghozatalának időpontjában. (*)

28. Az egységnek a már nem értékesítésre tartottnak minősülő befektetett eszközök könyv szerinti értékében szükségessé váló módosításokat a folytatódó tevékenységek eredményében kell kimutatnia arra az időszakra vonatkozóan, amikor a 7-9. bekezdés feltételei már nem teljesülnek (**). E módosítást az egységnek ugyanazon eredménykimutatás részben kell feltüntetnie, amelyben a 37. bekezdés szerinti esetleges nyereséget vagy veszteséget feltünteti.

29. Amennyiben az egység eltávolít az értékesítésre tartott elidegenítési csoportból valamely egyedi eszközt vagy kötelezettséget, az elidegenítési csoport fennmaradó eszközeit és kötelezettségeit csak akkor lehet a továbbiakban is csoportként értékelni, ha az megfelel a 7-9. bekezdésekben foglalt feltételeknek. Egyéb esetekben a csoport azon fennmaradó befektetett eszközeit, amelyek egyenként megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek, egyedileg kell értékelni, a könyv szerinti értékük, és az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékük közül az alacsonyabbon az adott időpontban. Minden olyan befektetett eszközre, amely nem felel meg a feltételeknek, a 26. bekezdés szerint meg kell szüntetni az értékesítésre tartottá minősítést.

BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

30. **Az egységnek olyan információkat kell bemutatnia és közzétennie, ami lehetővé teszi a pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a megszűnt tevékenységek, valamint az elidegenített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) pénzügyi hatásait értékelni tudják.**

A megszűnt tevékenységek bemutatása

31. Egy egység valamely *része* olyan tevékenységekből és cash flow-kból tevődik össze, amelyek működési és pénzügyi beszámolási célokra egyértelműen megkülönböztethetők az egység fennmaradó részétől. Más szavakkal az egység egy része, amíg azt használatra tartották, pénztermelő egység vagy pénztermelő egységek egy csoportja volt.

32. A megszűnt tevékenység az egységnek egy olyan része, amelyet elidegenítettek vagy értékesítésre tartottá minősítettek,

és

(a) amely a tevékenység elkülönült, fontosabb üzletágát vagy földrajzi területét testesíti meg,

(*) Amennyiben a befektetett eszköz egy pénztermelő egység része, annak megtérülő értéke az a könyv szerinti érték, amelyet az adott pénztermelő egységre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségnek az IAS 36 alapján történő felosztása után mutattak volna ki.

(**) Kivéve, ha az eszköz ingatlan, gép, vagy berendezés, vagy egy olyan immateriális eszköz, ami az IAS 16 vagy az IAS 38 alapján átértékelésre került, mielőtt az értékesítésre tartottként történő besorolás megtörtént, mely esetben a módosítást átértékelési növekedésnek vagy csökkenésnek kell tekinteni.

▼M3

(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. Az egységnek közzé kell tennie:

(a) egy összevont összeget magában az eredménykimutatásban, amely az alábbiak összességét tartalmazza:

(i) a megszűnt tevékenységek adózott nyeresége vagy vesztesége

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 megbontása:

(i) a megszűnt tevékenységek bevételei, ráfordításai és adózás előtti nyeresége vagy vesztesége;

(ii) a kapcsolódó nyereségadó, 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 nyereség vagy veszteség;

és

(iv) a kapcsolódó nyereségadó ráfordítás, az IAS 12 81(h) bekezdésének megfelelően.

A megbontás a megjegyzésekben vagy magában az eredménykimutatásban is bemutatható. Amennyiben az magában az eredménykimutatásban kerül bemutatásra, azt egy olyan részben kell bemutatni, amelyet a megszűnt tevékenységekhez tartozóként azonosítanak, azaz elkülönítve a folytatódó tevékenységektől. A megbontás nem szükséges az olyan elidegenítési csoportokra, amelyek olyan újonnan megszerzett leányvállalatok, amelyek az akvizíció időpontjában megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (ld. 11. bekezdés).

(c) a megszűnt tevékenységgel kapcsolatos működési, befektetési és finanszírozási tevékenységekből származó nettó cash flow-k. E 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 (ld. 11. bekezdés).

34. A 33. bekezdésben foglalt közzétételeket az egységnek a pénzügyi kimutatásokban bemutatott megelőző időszakokra vonatkozóan újra be kell mutatnia, úgy, hogy azok valamennyi olyan tevékenységre vonatkozzanak, amelyek a legutolsó bemutatott időszak mérlegfordulónapjáig megszüntetésre kerültek.

35. A korábban a megszűnt tevékenységek között kimutatott összegekre vonatkozóan a tárgyidőszakban elvégzett módosításokat, amelyek közvetlenül kapcsolódnak valamely egy megelőző időszakban megszűnt tevékenységhez, külön kell besorolni a megszűnt tevékenységek alatt. E módosítások jellegét és összegét közzé kell tenni. Példák olyan körülményekre, amikor e módosítások szükséges lehet:nek:

(a) az elidegenítési ügylet feltételeiből származó bizonytalanság tisztázódása, mint pl. vételár módosítások és kármentesítési kérdések tisztázása a vevővel.

(b) az adott részből keletkező és arra közvetlenül vonatkozó, annak elidegenítése előtt fennálló bizonytalanságok tisztázódása, pl. az eladót továbbra is terhelő környezetvédelmi és termékgarancia kötelmek.

(c) munkavállalói juttatási program kötelmek teljesítése, feltéve, hogy a teljesítés közvetlenül kapcsolódik az elidegenítési ügylethez.

36. Amennyiben az egység az egység valamely részének az értékesítésre tartottá minősítését megszünteti, a rész korábban a 33-35. bekezdés alapján a megszűnt tevékenységek alatt kimutatott működési eredményét át kell sorolni a folytatódó tevékenységek eredménye közé valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan. A megelőző időszakokra vonatkozó összegeknél fel kell tüntetni, hogy azok újra-bemutatottak.

▼M3

A folytatódó tevékenységekhez kapcsolódó nyereség és veszteség

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 nyereség vagy veszteség részeként kell kimutatni.

Az értékesítésre tartottá minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) bemutatása

38. Az egységnek az értékesítésre tartottként minősített befektetett eszközöket, valamint az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközöket a többi eszköztől elkülönítetten kell a mérlegben bemutatni. Az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó kötelezettségeket a mérlegben a többi kötelezettségtől elkülönítve kell bemutatni. Ezen eszközöket és kötelezettségeket nem lehet egymással szemben elszámolni, és nettó összegként bemutatni. Az értékesítésre tartottnak minősített eszközök és kötelezettségek főbb csoportjait vagy magában a mérlegben, vagy a kiegészítő mellékletben elkülönülten közzé kell tenni, kivéve a 39. bekezdésben megengedetteket. Az egységnek az értékesítésre tartott befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportra) vonatkozó, közvetlenül a saját tőkében elszámolt 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 (ld. 11. bekezdés), nem szükséges a főbb eszköz és kötelezettség csoportok közzététele.

40. Az 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 mérlegeiben úgy, hogy azok a legutolsó mérlegben szereplő besorolást tükrözzék.

További közzétételek

41. Az 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) leírása;

(b) az értékesítés tényeinek és körülményeinek, vagy a várható elidegenítéshez vezető tényeknek és körülményeknek bemutatása, valamint az elidegenítés várható módja és időpontja;

(c) a 20-22. bekezdések alapján elszámolt nyereség vagy veszteség, és amennyiben külön nem került kimutatásra magában az eredménykimutatásban, annak megjelölése, hogy az eredménykimutatás mely sora tartalmazza az adott nyereséget vagy veszteséget;

(d) amennyiben alkalmazható, azon szegmens, amelyben a befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) bemutatásra került az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standardalapján.

42. Amennyiben akár a 26., akár a 29. bekezdés alkalmazandó, az egységnek azon időszakban, amikor a befektetett eszköz (vagy elidegenítésre szánt csoport) eladására vonatkozó terv módosításra került, 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. Az 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 időpontot követően felelnek meg, feltéve, hogy az IFRS alkalmazásához szükséges értékelések és információk beszerzésre kerültek azon időpontig, amikor a kritériumok eredetileg teljesültek.

▼M3

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

44. Az egységnek a jelen IFRS-t a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy egység a jelen IFRS-t egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

AZ IAS 35 VISSZAVONÁSA

45. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi az IAS 35 *Megszűnő tevékenységek* standardot.

▼M3

A FÜGGELÉK

Meghatározott kifejezések

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan 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.
Az egység része	Olyan tevékenységek és cash flow-k, amelyek működési és pénzügyi beszámolási célokra egyértelműen megkülönböztethetők az egység fennmaradó részétől.
Értékesítés költségei	Egy eszköz (vagy **elidegenítési csoport**) elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltség, a pénzügyi költségek és a nyereségadó kivételével.
Forgóeszközök	Olyan eszköz, amely megfelel az alábbi kritériumok valamelyikének: (a) az egység szokásos működési ciklusa során várhatóan realizálják, illetve azon belül szándékoznak értékesíteni vagy felhasználni; (b) elsősorban kereskedési céllal tartják; (c) várhatóan a mérlegfordulónapot követő 12 hónap során realizálják; vagy (d) pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes, kivéve, ha az nem cserélhető el vagy nem használható fel egy kötelezettség kiegyenlítésére legalább a mérlegfordulónapot követő 12 hónapig.
Megszűnt tevékenység	**Az 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.
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, melyre a (2004-ben módosított) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard 80-87. bekezdése alapján goodwill került felosztásra vagy az egy ilyen pénztermelő egységen belüli tevékenység.
Valós érték	Az az összeg, amelyért jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszköz elcserélhető, vagy egy kötelezettség kiegyenlíthető.
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.**

▼M3

Befektetett eszközök	Olyan eszköz, ami nem felel meg a **forgóeszköz** definíciójának.
Valószínű	Valószínűbb, mint nem.
Megtérülő összeg	Az eszköz értékesítés költségeivel 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.

▼M3

B FÜGGELÉK

Alkalmazásra vonatkozó kiegészítés

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan 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 az egység ellenőrzési körén kívül eső események vagy körülmények okozták, és elegendő bizonyíték áll rendelkezésre arra, hogy az 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:

(a) abban időpontban, amikor az 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 meghosszabbítja, 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) az 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 eszközök (vagy elidegenítési csoport) nem került értékesítésre az adott időszak végéig, és:

(i) az első egyéves időszak alatt az egység megtette a körülmények megváltozása miatt szükséges intézkedéseket,

(ii) a befektetett eszközök (elidegenítési csoport) aktív marketing tevékenység alatt áll, a megváltozott körülményeket figyelembe véve ésszerű áron,

és

(iii) a 7. és 8. bekezdésben szereplő kritériumok teljesülnek.

▼M3

C FÜGGELÉK

Egyéb IFRS-ek módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen IFRS-t, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

C1 A (2003-ban módosított) IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 68. bekezdés módosított szövege a következő:

68. ***Magának a mérlegnek minimálisan az alábbi összegeket bemutató sorokat kell tartalmaznia, amennyiben azok a 68A bekezdés alapján nem kerülnek kimutatásra:***

(a) **…**

A 68A. bekezdés az alábbiak szerint módosul:

68A. ***Magának a mérlegnek tartalmaznia kell továbbá az alábbi összegeket bemutató sorokat:***

(a) ***az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök, valamint az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközök összességét,***

valamint

(b) ***az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó kötelezettségeket.***

Az 81. bekezdés módosított szövege a következő:

81. ***Magának az eredménykimutatásnak minimálisan az alábbi összegeket bemutató sorokat kell tartalmaznia:***

…

(d) ***az adóráfordításokat;***

(e) ***egyetlen összeget, amely (i) a megszűnt tevékenységek adózott nyereségének vagy veszteségének, és (ii) a megszűnt tevékenységet alkotó eszközöknek vagy elidegenítési csoport(ok)nak az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken történő értékelése vagy elidegenítése kapcsán elszámolt adózott nyereségének vagy veszteségének összegét tartalmazza;***

valamint

(f) ***a nyereség vagy veszteség értékét.***

A 87(e) bekezdés módosított szövege a következő:

(e) megszűnt tevékenységek;

C2 Az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard 22(b) és (c) bekezdésének módosított szövege a következő:

(b) egy tevékenység megszűnésére vonatkozó terv bejelentése;

(c) jelentősebb eszköz vásárlások, az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján eszközök értékesítésre tartottá minősítése, valamint eszközök egyéb elidegenítése vagy jelentős eszközök állam általi kisajátítása;

C3 Az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standardaz alábbiak szerint módosul.

Az 52. bekezdés módosított szövege a következő:

52. ***Az egységnek valamennyi bemutatandó szegmensre közzé kell tennie szegmens eredményt, elkülönülten bemutatva a folytatódó tevékenységekből és a megszűnt tevékenységekből származó eredményeket.***

A következő új 52A. bekezdés kerül be:

52A. ***Az egységnek a pénzügyi kimutatásokban korábbi időszakokra bemutatott szegmens eredményeket újra meg kell állapítania oly módon, hogy az 52. bekezdésben a megszűnt tevékenységekre vonatkozóan előírt közzétételek valamennyi olyan tevékenységre vonatkozzanak, amelyek a legutolsó bemutatott időszak mérlegfordulónapján megszűntnek minősültek.***

Az 67. bekezdés módosított szövege a következő:

67. ***Az egységnek be kell mutatnia a bemutatandó szegmensekre közzétett információk és a konszolidált vagy egységszintű pénzügyi kimutatásokban foglalt összesített információk levezetését. E levezetés részeként***

▼M3

az egységnek egyeztetnie kell a szegmens bevételeket az egység külső vevőktől származó bevételeivel (beleértve az egység olyan külső vevőktől származó bevételeit, amelyek egyik szegmensbe sincsenek besorolva); a folytatódó tevékenységekből származó szegmens eredményeket egyeztetni kell az egység folytatódó tevékenységekből származó működési nyereségének vagy veszteségének összehasonlítható értékével; valamint az egység folytatódó tevékenységeiből származó nyereséggel vagy veszteséggel; a megszűnt tevékenységekből származó szegmens eredményt egyeztetni kell az egység megszűnt tevékenységeiből származó nyereségével vagy veszteségével; a szegmens eszközeit…

C4 A 2003-ban módosított IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 3. bekezdés módosított szövege a következő:

3. Ez a standard nem vonatkozik:

(a) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített ingatlanokra, gépekre és berendezésekre;

(b) a biológiai eszközökre…;

vagy

(c) ásványi jogokra…

Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik az (b) és (c) pontokban leírt eszközök kifejlesztésére és fenntartására használt ingatlanokra, gépekre és berendezésekre.

Az 55. bekezdés módosított szövege a következő:

55. … Az eszköz értékcsökkentése az eszköznek az IFRS 5 szerinti értékesítésre tartottá (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítésének időpontja és a kivezetésének az időpontja közül a korábbi időpontban szűnik meg. Ily módon az értékcsökkentés nem szűnik meg, amikor az eszköz feleslegessé válik, vagy az aktív használatból azt kivonják, kivéve, ha azt már teljesen értékcsökkentették. Ugyanakkor azonban…

Az 73(e)(ii) bekezdés módosított szövege a következő:

(ii) ***az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;***

A 79(c) bekezdés módosított szövege a következő:

(c) az aktív használatból kivont, és az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottnak nem minősülő ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értéke;

C5 A 2003-ban módosított IAS 17 *Lízingek* standardba az alábbi 41A bekezdés kerül be:

41A. A pénzügyi lízing alapján meglévő olyan eszközt, amelyet az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősítenek (vagy amely egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoport része), az adott IFRS alapján kell elszámolni.

C6 Az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 12. bekezdés módosított szövege a következő:

12. ***A konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az anyavállalat* valamennyi leányvállalatát tartalmazniuk kell.***

Az alábbi lábjegyzet kerül be a 12. bekezdéshez:

(*) Amennyiben az akvizíciókor egy leányvállalat megfelel az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standardban foglalt értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek, azt az adott standard alapján kell elszámolni.

A 16-18. bekezdések törlésre kerültek.

Az 37. bekezdés módosított szövege a következő:

37. ***Amikor egyedi pénzügyi kimutatásokat készítenek, az olyan leányvállalatokban, közös vezetésű és társult vállalkozásokban lévő befektetéseket, amelyek nem minősülnek értékesítésre tartottnak (vagy nem részei egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak) az IFRS 5 alapján az alábbiak közül valamelyik módon kell elszámolni:***

(a) ***bekerülési értéken, vagy***

(b) ***az IAS 39 szerint.***

▼M3

A befektetések egyes kategóriáira azonos elszámolást kell alkalmazni. Az olyan leányvállalatokban, közös vezetésű és társult vállalkozásokban lévő befektetéseket, amelyek értékesítésre tartottnak minősülnek (vagy részei egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak) az IFRS 5 alapján az adott IFRS alapján kell elszámolni.

Az 39. bekezdés módosított szövege a következő:

39. ***A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az IAS 39 szerint kimutatott közös vezetésű vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő befektetéseket a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban ugyanilyen módon kell kimutatni.***

A 40(a) és (b) bekezdések törlésre kerülnek.

C7 Az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard az alábbiak szerint módosul:

Az 13. bekezdés módosított szövege a következő:

13. ***A társult vállalkozásban lévő befektetést a tőkemódszer alapján kell elszámolni, kivéve az alábbi eseteket:***

(a) ***az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottnak minősített befektetésekre;***

(b) **…**

Az 14. bekezdés módosított szövege a következő:

14. ***A 13(a) bekezdésben meghatározott befektetéseket az IFRS 5 alapján kell elszámolni.***

A 15. bekezdés módosításra került, és az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardra történő utalásnak az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardra való módosítása után szövege a következő:

15. Amikor egy korábban értékesítésre tartottnak minősített társult vállalkozásban lévő befektetés már nem felel meg az ezen minősítés követelményeinek, azt a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni az értékesítésre tartottá minősítésének az időpontjától. Az értékesítésre tartottá minősítést követő időszakok pénzügyi kimutatásait ennek megfelelően módosítani kell.

A 16. bekezdés törlésre kerül.

Az 38. bekezdés módosított szövege a következő:

38. ***..közzé kell tenni. A befektetőnek a társult vállalkozás megszűnt tevékenységeiben való bármely részesedését szintén elkülönülten kell közzétenni.***

C8 Az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardaz alábbiak szerint módosul:

Az 2(a) bekezdés módosított szövege a következő:

(a) ***az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottnak minősített érdekeltségekre;***

Az 42. bekezdés módosított szövege a következő:

42. ***Az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősülő, közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségeket az adott IFRS szerint kell elszámolni.***

A 43. bekezdés módosításra került, és az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardra történő utalás az IFRS 3-ra módosítása után szövege a következő:

43. Amikor egy korábban értékesítésre tartottnak minősített, közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltség már nem felel meg az ezen minősítés követelményeinek, azt a részarányos konszolidáció vagy a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni az értékesítésre tartottá minősítésének az időpontjától. Az értékesítésre tartottá minősítést követő időszakok pénzügyi kimutatásait ennek megfelelően módosítani kell.

A 44. bekezdés törlésre kerül.

C9 Az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 1. bekezdés módosított szövege a következő:

1. ***A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének az elszámolására, kivéve:***

(a) **…**

(f) ***… (ld. IAS 40 Befektetési célú ingatlanok);***

(g) ***… (ld. IAS 41 Mezőgazdaság);***

▼M3

valamint

(h) ***az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat).***

Az 2. bekezdés módosított szövege a következő:

2. A jelen standard nem vonatkozik a beruházási szerződésekből származó készletekre és eszközökre, a halasztott adó követelésre, a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre, valamint az értékesítésre tartottnak minősített (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.

Az 5. bekezdésben a pénztermelő egység definíciója az alábbiakra módosul:

Pénztermelő egység az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbeáramlást teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlástól.

A 9(f) bekezdés utolsó mondatához az alábbi lábjegyzet kerül beillesztésre:

(*) Amikortól egy eszköz megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (vagy belekerül egy értékesítésre tartott elidegenítési csoportba), ki van zárva az IAS 36 standard hatálya alól, és azt az IFRS 5 alapján kell elszámolni.

C10 Az (2004-ban módosított) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard az alábbiak szerint módosul.

A „nettó eladási ár”-ra történő minden utalás az „értékesítési költségekkel csökkentett valós érték”-re módosul.

Az 2. bekezdés módosított szövege a következő:

2. ***A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének megjelenítésénél, kivéve:***

(a) **…**

(i) ***az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottá minősített befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat).***

Az 3. bekezdés módosított szövege a következő:

3. A jelen standard nem vonatkozik a beruházási szerződésekből származó készletekre és eszközökre, a halasztott adó követelésre, a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre, valamint az értékesítésre tartottnak minősített (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.

Az 6. bekezdésben a pénztermelő egység definíciója az alábbiakra módosul:

Pénztermelő egység az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbeáramlást teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlástól.

A 12(f) bekezdés utolsó mondatához az alábbi lábjegyzet kerül beillesztésre:

(*) Amikortól egy eszköz megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (vagy belekerül egy értékesítésre tartott elidegenítési csoportba), ki van zárva az IAS 36 standard hatálya alól, és azt az IFRS 5 alapján kell elszámolni.

C11 Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard9. bekezdése a következőre módosul:

9. A jelen standard vonatkozik az átszervezésekre (beleértve a megszűnt tevékenységekre) vonatkozó céltartalékokra. Amikor egy átszervezés megfelel a megszűnt tevékenység definíciójának, az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard további közzétételi kötelezettséget írhat elő.

C12 Az (1998-ban kibocsátott) (*) IAS 38 *Immateriális javak* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 2. bekezdés módosított szövege a következő:

2. Jelen standard nem vonatkozik például:

(a) …

(e) …;

(f) … és értékelés);

(*) Ahogy azt az IAS 16 2003-ban módosította

▼M3

valamint

(g) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített (vagy az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) befektetett immateriális eszközökre.

Az 79. bekezdés módosított szövege a következő:

79. ***… Az amortizációt az eszköznek az IFRS 5 Értékesítésre tartott eszközök és megszűnt tevékenységek standard szerinti értékesítésre tartottá (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítésének időpontja és a kivezetésének az időpontja közül a korábbi időpontban kell megszüntetni.***

Az 106. bekezdés módosított szövege a következő:

106. Az immateriális eszköz amortizálása nem fejeződik be akkor, amikor az immateriális eszközt már nem használják, kivéve, ha az eszköz már teljes mértékben értékcsökkentésre került, vagy az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősítették (vagy az része egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak).

Az 107(e)(ii) bekezdés módosított szövege a következő:

(ii) az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;

C13 Az (2004-ban módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standardaz alábbiak szerint módosul.

Az 3. bekezdés módosított szövege a következő:

3. … Jelen standard nem alkalmazandó például az alábbiakra:

(a) …

(h) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített (vagy az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) befektetett immateriális eszközökre.

Az 97. bekezdés módosított szövege a következő:

97. ***…Az amortizációt az eszköznek az IFRS 5 Értékesítésre tartott eszközök és megszűnt tevékenységek standard szerinti értékesítésre tartottá (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítésének időpontja és a kivezetésének időpontja közül a korábbi időpontban kell megszüntetni…***

Az 117. bekezdés módosított szövege a következő:

117. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz nem fejeződik be akkor, amikor az immateriális eszközt már nem használják, kivéve, ha az eszköz már teljes mértékben értékcsökkentésre került, vagy az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősítették (vagy az része egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak).

Az 118(e)(ii) bekezdés módosított szövege a következő:

(ii) az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;

C14 A (2003-ban módosított) IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 9(a) bekezdés módosított szövege a következő:

(a) az olyan ingatlanok, amelyeket a szokásos üzletmenet során megvalósuló értékesítés céljaira tartanak;

Az 56. bekezdés módosított szövege a következő:

56. ***A kezdeti megjelenítést követően a bekerülési érték modellt választó egységnek az összes befektetési célú ingatlanját az IAS 16-ban e módszerre meghatározott előírásoknak megfelelően kell értékelnie, kivéve azokat, amelyek az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján megfelelnek az értékesítésre tartottnak minősítés feltételeinek (vagy részei egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak). Az értékesítésre tartottnak minősített (vagy az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési eszközcsoportba tartozó) befektetési célú ingatlanokat az IFRS 5 alapján kell értékelni.***

A 76(c) bekezdés módosított szövege a következő:

(c) ***az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;***

▼M3

Az 79(a)(iii) bekezdés módosított szövege a következő:

(iii) ***az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;***

C15 Az IAS 41 *Mezőgazdaság* standardaz alábbiak szerint módosul:

Az 30. bekezdés módosított szövege a következő:

30. ***Feltételezett, hogy egy biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető. Ez a feltételezés kizárólag a kezdeti megjelenítéskor, egy olyan biológiai eszköz esetében cáfolható meg, amelyre vonatkozóan nem állnak rendelkezésre piac által meghatározott árak vagy értékek, és amely esetében a valós érték alternatív becsléseiről megállapítható, hogy azok egyértelműen megbízhatatlanok. Ilyen esetben ezt a biológiai eszközt annak a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értékén kell értékelni. Amint az ilyen biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhetővé válik, az egységnek azt az eszköz eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelnie. Amint a nem befektetett biológiai eszköz megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (vagy az egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá válik), az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján, vélelmezni kell, hogy valós értéke megbízhatóan meghatározható.***

A 50(c) bekezdés módosított szövege a következő:

(c) ***az értékesítésnek, valamint az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozónak) minősített biológiai eszközöknek betudható csökkeneséseket;***

C16 Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard az alábbiak szerint változik.

Az 12(b) bekezdés módosított szövege a következő:

(b) a 26-34B bekezdések tiltják más IFRS-ek egyes vonatkozásainak visszamenőleges alkalmazását.

Az 26. bekezdés módosított szövege a következő:

26. A jelen IFRS tiltja más IFRS-ek egyes vonatkozásainak visszamenőleges alkalmazását, amelyek az alábbiakra vonatkoznak:

(a) …

(b) fedezeti elszámolás (28-30. bekezdések);

(c) becslések (31-34. bekezdések);

és

(d) az értékesítésre tartottnak minősített eszközök és megszűnt tevékenységek.

A következő új 34A. bekezdés kerül be:

34A. Az IFRS 5 előírja, hogy azt 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. Az IFRS 5 lehetővé teszi, hogy az egység az IFRS rendelkezéseit alkalmazza 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 időpontot követően felelnek meg, feltéve, hogy az IFRS alkalmazásához szükséges értékelések és információk beszerzésre kerültek azon időpontig, amikor a kritériumok eredetileg teljesültek.

A következő új 34B. bekezdés kerül be:

34B. Az IFRS-ekre 2005. január 1-je előtt áttérő egység az IFRS 5 átmeneti rendelkezéseit kell alkalmazza. Az IFRS-ekre 2005. január 1-jén vagy azt követően áttérő egység az IFRS-t visszamenőlegesen kell alkalmazni.

C17 Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard az alábbiak szerint módosul

Az 36. bekezdés módosított szövege a következő:

36. ***A felvásárlónak az akvizíció időpontjában fel kell osztania az üzleti kombináció költségét azáltal, hogy megjeleníti a felvásárolt azon azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit, amelyek megfelelnek a 37. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak, azok adott időpontban érvényes valós értékén, kivéve azokat a befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat),***

▼M3

amelyek az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottként kerültek besorolásra, amelyeket az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéken kell kimutatni.A különbözetet…

Az 75(b) és (d) bekezdések módosított szövege a következő:

(b) az időszak során kimutatott további goodwillt, kivéve az elidegenítési csoport részét képező goodwillt, ami az akvizíciókor megfelel az értékesítésre tartott minősítésnek az IFRS 5-tel összhangban;

(d) az IFRS 5-tel összhangban értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoport részét képező goodwillt, valamint a tárgyidőszakban kivezetett goodwillt, amely korábban nem tartozott az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba;

C18 A 2004. március 31-én hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és Értelmezéseket is, a „megszűnő tevékenységekre” történő hivatkozások „megszűnt tevékenység”-re változnak.

IAS 36 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Eszközök értékvesztése

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–5
Fogalmak	6
Az értékvesztést elszenvedett eszköz azonosítása	7–17
A megtérülö érték meghatározása	18–57
A határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak megtérülö értékének meghatározása	24
Az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték	25–29
Használati érték	30–57
Jövöbeni cash flow-k becslésének alapja	33–38
Jövöbeni cash flow-k becslésének összetevöi	39–53
Jövöbeni cash flow-k külföldi pénznemben	54
Diszkontráta	55–57
Értékvesztés miatti veszteség megjelenítése és értékelése	58–64
Pénztermelö egységek és goodwill	65–108
Az eszközt magukban foglaló pénztermelö egységek azonosítása	66–73
Pénztermelö egység megtérülö értéke és könyv szerinti értéke	74–103
Goodwill	80–99
A goodwill hozzárendelése a pénztermelö egységekhez	80–87
A goodwill-lel rendelkezö pénztermelö egységek értékvesztésének vizsgálata	88–90
Kisebbségi részesedés	91–95
Az értékvesztési vizsgálat elvégzésének ütemezése	96–99
Társasági eszközök	100–103
A pénztermelö egység értékvesztés miatti vesztesége	104–108
Értékvesztés miatti veszteség visszaírása	109–125
Egyedi eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírása	117–121
A pénztermelö egység értékvesztés miatti vesztesége	122–123
A goodwill értékvesztés miatti veszteségének visszaírása	124–125
Közzététel	126–137
A goodwillt vagy határozatlan hasznos idötartamú immateriális eszközöket tartalmazó pénztermelö egységek megtérülö értékének megállapításához felhasznált becslések	134–137
Átmeneti rendelkezések és hatálybalépés napja	138–140
Az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 visszavonása	141

▼M3

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1998-as) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot és az alábbiakra alkalmazandó:

(a) az akvizíciókor az olyan üzleti kombinációk során megszerzett goodwillre és immateriális javakra, amelyek esetében a megállapodás időpontja 2004. március 31-e vagy későbbi.

(b) valamennyi egyéb eszközre, a 2004. március 31-én vagy azt követöen kezdödö éves idöszakokra.

A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja azoknak az eljárásoknak az elöírása, amelyeket az egység annak biztosítására alkalmaz, hogy eszközei a megtérülö értéküket meg nem haladó értéken legyenek nyilvántartva. Egy eszköz akkor van a megtérülö értékénél magasabb értéken nyilvántartva, ha annak könyv szerinti értéke meghaladja az eszköz használatának vagy értékesítésének révén megtérülö összeget. Ilyen esetben az eszközt értékvesztettnek kell tekinteni, és a standard kötelezi az egységet az értékvesztés miatti veszteség megjelenítésére. A standard meghatározza továbbá azokat az eseteket, amikor az egységnek vissza kell írnia az értékvesztés miatti veszteséget, és meghatározza a közzétételi elöírásokat.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének elszámolásánál, kivéve:***

(a) ***a készleteket (ld. IAS 2 Készletek);***

(b) ***a beruházási szerzödésekböl származó követeléseket (ld. IAS 11 Beruházási szerzödések);***

(c) ***a halasztott adóköveteléseket (ld. IAS 12 Nyereségadók);***

(d) ***a munkavállalói juttatásokból származó eszközöket (ld. IAS 19 Munkavállalói juttatások);***

(e) ***az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok:Megjelenítés és értékelés standard hatálya alá tartozó pénzügyi instrumentumokat;***

(f) ***a valós értéken kimutatott befektetési célú ingatlanokat (ld. IAS 40 Befektetési célú ingatlanok);***

(g) ***a mezögazdasági tevékenységhez kapcsolódó, az eladáskor felmerülö becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközöket (ld. IAS 41 Mezögazdaság).***

(h) ***a halasztott szerzési költségeket és immateriális javakat, melyek az IFRS 4 Biztosítási szerzödések standard hatálya alá tartozó, a biztosítónak a biztosítási szerzödései alapján fennálló szerzödéses jogaiból keletkeztek;***

valamint

(i) ***az IFRS 5 Az értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottnak minösített befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat).***

3. A jelen standard nem vonatkozik a készletekre, a beruházási szerzödésekböl származó követelésekre, a halasztott adókövetelésekre, a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre, valamint az értékesítésre tartottnak minösített eszközökre (vagy az értékesítésre tartottnak minösített elidegenítési csoportba tartozó eszközökre), mivel az ezen eszközökre vonatkozó meglévö standardok tartalmazzák az ilyen eszközök megjelenítésére és értékelésére vonatkozó szabályokat.

4. A jelen standard alkalmazandó az alábbi csoportokba tartozó pénzügyi eszközökre:

(a) leányvállalatok, az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standardban foglalt meghatározás alapján;

(b) társult vállalkozások, az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévö befektetések* standardban foglalt meghatározás alapján;

és

(c) közös vállalkozások, az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévö érdekeltségek* standardban foglalt meghatározás alapján.

Az egyéb pénzügyi eszközök értékvesztésének témájában az IAS 39 irányadó.

▼M3

5. A jelen standard nem vonatkozik az IAS 39 hatálya alá tartozó pénzügyi eszközökre, az IAS 40 alapján valós értéken értékelt befektetési célú ingatlanokra, vagy az IAS 41 alapján az eladáskor felmerülö becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközökre. Ugyanakkor azonban a jelen standard alkalmazandó az egyéb standardok, pl. az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardban meghatározott átértékelési módszer alapján átértékelt értéken (azaz valós értéken) nyilvántartott eszközökre. Annak elbírálása, hogy egy átértékelt eszköz értékvesztett-e, attól függ, milyen alapon került megállapításra a valós érték:

(a) ha az eszköz valós értéke annak piaci értéke, akkor az eszköz valós értéke és az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közötti egyetlen különbséget az eszköz elidegenítésének a közvetlen többletköltségei jelentik:

(i) ha az elidegenítés költségei elhanyagolhatóak, az átértékelt eszköz megtérülö értéke szükségszerüen megközelíti, vagy meg is haladja az átértékelt értéket (azaz valós értéket). Ez esetben az átértékelési elöírások végrehajtása után már valószínütlen, hogy az újraértékelt eszköz értékvesztett lenne, így a megtérülö értéket nem kell felbecsülni.

(ii) ha az elidegenítés költségei nem elhanyagolhatóak, az átértékelt eszköz költségekkel csökkentett valós értéke szükségszerüen alacsonyabb a valós értékénél. Ezért az átértékelt eszköz értékvesztetté válik, ha használati értéke kisebb, mint az átértékelt értéke (azaz valós értéke). Ez esetben az átértékelési elöírások végrehajtása után az egység ezt a standardot alkalmazza annak meghatározásához, hogy értékvesztett lehet-e az eszköz.

(b) ha az eszköz valós értéke a piaci értéktöl eltérö alapon került meghatározásra, az átértékelt értéke (azaz valós értéke) magasabb vagy alacsonyabb lehet, mint a megtérülö értéke. Az átértékelési elöírások követése után ezért az egység ezt a standardot alkalmazza annak megállapításához, hogy az eszköz elszenvedett-e értékvesztést.

FOGALMAK

6. ***A következö kifejezések a jelen standardban a következökben meghatározott értelemben használatosak:***

Aktív piac egy olyan piac, ahol az összes alábbi feltétel teljesül:

(a) ***azok a tételek, amelyekkel az adott piacon kereskednek, homogének;***

(b) ***rendszerint bármikor lehet találni ügyleti szándékkal rendelkezö vevöket és eladókat;***

és

(c) ***az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetöek.***

A megállapodás napja egy üzleti kombináció esetében az az idöpont, amikor a kombinációban résztvevö felek jelentös megállapodásra jutnak, és a nyilvánosan jegyzett társaságok esetében azt nyilvánosan bejelentik. Az ellenséges felvásárlás esetében a lényegi megállapodás létrejöttének legkorábbi idöpontja az az idöpont, amikor a felvásárolt tulajdonosai közül elegendö számú elfogadta a felvásárlónak a felvásárolt feletti ellenörzés megszerzésére vonatkozóan tett ajánlatát.

A könyv szerinti érték az az összeg, amelyen egy eszközt – a kapcsolódó halmozott értékcsökkenés és a halmozott értékvesztés miatti veszteség levonása után – kimutatnak.

Pénztermelö egység az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbevételt teremt, amely nagyrészt független a más eszközökböl vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételtöl.

A társasági eszközök a goodwill kivételével azok az eszközök, amelyek mind a vizsgált pénztermelö egységnek, mind pedig a többi pénztermelö egységeknek a jövöbeli cash flow-ihoz hozzájárulnak.

Az elidegenítés költségei egy eszköz vagy egy pénztermelö egység elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltségek, a pénzügyi költségek és a nyereségadó kivételével.

▼M3

Az értékcsökkenthetö összeg egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítö összeg a pénzügyi kimutatásokban, csökkentve annak maradványértékével.

Az értékcsökkenés (amortizáció) egy eszköz értékcsökkenthetö összegének szisztematikus elosztása az eszköz hasznos élettartamára (*)

Az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték egy eszköznek jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkezö felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történö értékesítéséböl szerezhetö összeg, csökkentve az elidegenítés költségeivel.

Az értékvesztés miatti veszteség az az összeg, amennyivel az eszköz vagy pénztermelö egység könyv szerinti értéke magasabb, mint annak megtérülö értéke.

A megtérülö érték valamely eszköz vagy pénztermelö egység költségekkel csökkentett valós értéke és használati értéke közül a magasabb.

A hasznos élettartam vagy:

(a) ***az az idöszak, amely alatt az egység várhatóan használni fog egy eszközt; vagy***

(b) ***azoknak a termékeknek vagy hasonló teljesítményegységeknek a száma, amelyeket az eszköz révén az egység várhatóan kinyerhet.***

A használati érték a valamely eszközböl vagy pénztermelö egységböl várhatóan befolyó jövöbeni cash flow-k jelenértéke.

Az értékvesztést elszenvedett eszköz azonosítása

7. A 8 – 17. bekezdések részletezik, hogy mikor kell a megtérülö értéket megállapítani. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelö egységekre is. A jelen standard további része az alábbi szerkezetet követi:

(a) A megtérülö érték megállapítására vonatkozó követelményeket a 18 – 57. bekezdések részletezik. Ezek a követelmények szintén az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelö egységekre is.

(b) az 58 – 108. bekezdések meghatározzák az értékvesztésböl származó veszteségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozó elöírásokat. A goodwillen kívüli egyéb elkülönült eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésével és értékelésével az 58 – 64. bekezdések foglalkoznak. A 65 – 108. bekezdések foglalkoznak a pénztermelö egységek és a goodwill értékvesztési veszteségeivel.

(c) A 109 – 116. bekezdések határozzák meg az egy eszközre vagy pénztermelö 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 pénztermelö egységekre is. További elöírások találhatók az egyedi eszközökre a 117 – 121. bekezdésekben, a pénztermelö egységekre a 122 – 123. bekezdésekben, és a goodwillre a 124 – 125. bekezdésekben.

(d) A 126 – 133. bekezdések meghatározzák, milyen információkat kell közzétenni az eszközökre és pénztermelö egységekre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségekre és azok visszaírására vonatkozóan. A 134 – 137. bekezdések további közzétételi elöírásokat határoznak meg olyan pénztermelö egységekre vonatkozóan, melyekre goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak kerültek allokálásra az értékvesztés tesztelése céljából.

8. Egy eszköz akkor értékvesztett, ha annak könyv szerinti értéke meghaladja annak megtérülö értékét. A 12 – 14. bekezdések néhány értékvesztésre utaló jelzést tárgyalnak. Ha ezeknek a jeleknek bármelyike észlelhetö, az egységnek el kell készítenie a megtérülö érték formális becslését. A 10. bekezdésben leírtakat kivéve, jelen standard nem írja elö az egység számára, hogy a megtérülö értékre vonatkozóan formális becsléseket végezzen el, amennyiben nincs értékvesztésre utaló jel.

9. ***Az egységnek minden mérlegfordulónapon fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy az eszköz értékvesztett lehet. Ha bármely ilyen jelzés létezik, az egységnek fel kell becsülnie az eszköz megtérülö értékét.***

(*) fn Az immateriális javak esetében általában az „amortizáció” kifejezést használják az „értékcsökkenés” helyett. A két kifejezés ugyanazt jelenti.

▼M3

10. ***Függetlenül attól, hogy van-e értékvesztésre utaló a jel, az egységnek:***

(a) ***évente meg kell vizsgálnia a határozatlan hasznos élettartamú vagy használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszközöket, azok könyv szerinti értékét összehasonlítva a megtérülö értékkel. Ezt a vizsgálatot az év során bármikor el lehet végezni, feltéve, hogy azt minden évben azonos idöpontban végzik el. Az egyes immateriális javak eltérö idöpontokban is értékvesztési vizsgálat alá vethetök. Ugyanakkor ha az adott immateriális eszköz kezdeti megjelenítése a tárgyévben volt, azt még a tárgyév vége elött tesztelni kell értékvesztés szempontjából.***

(b) ***évente meg kell vizsgálnia a 80 – 99. bekezdések alapján az üzleti kombinációban megszerzett goodwillt értékvesztési szempontból.***

11. Az immateriális eszköz arra való képessége, hogy elegendö jövöbeni gazdasági hasznokat hozzon létre saját könyv szerinti értékének megtérülésére, általában nagymértékü bizonytalanság tárgya az eszköz használatbavételre alkalmassá válása idöpontjáig, összehasonlítva a használatbavétel utáni helyzettel. Ezért a jelen standard elöírja, hogy a használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszköz könyv szerinti értékét legalább évente egyszer tesztelni kell az értékvesztés szempontjából.

12. ***Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, az egységnek legalább a következö jelzéseket kell figyelembe vennie:***

Külsö információ-források

(a) ***az idöszak folyamán egy eszköz piaci értéke annál jelentösen nagyobb mértékben lecsökken, mint ami az idö múlásának okán és rendeltetésszerü használat mellett várható lett volna.***

(b) ***az egységre nézve kedvezötlen hatású jelentös változások következtek be az idöszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövöben az egység müködésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták;***

(c) ***a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az idöszak folyamán növekedtek, és ezek a növekedések valószínüleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátára, és lényegesen csökkenteni fogják az eszköz megtérülö értékét.***

(d) ***az egység nettó eszközeinek könyv szerinti értéke magasabb, mint a piaci tökeértéke.***

Belsö információ-források

(e) ***bizonyíték van arra, hogy egy eszköz elavult vagy fizikai károsodást szenvedett.***

(f) ***az egységre nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. E változások magukban foglalják az eszköz használaton kívül helyezését, olyan terveket, amelyek annak a tevékenységnek a megszüntetésére vagy átszervezésére irányulnak, amelynek körében az eszköz müködik, vagy arra, hogy az eszközt a korábban várt idöpont elött elidegenítik; továbbá az eszköz hasznos élettartamának a korábbi határozatlanról határozott idötartamra történö változtatását.*** (*)

(g) ***belsö jelentések arra utaló bizonyítékot szolgáltatnak, hogy az eszköz gazdasági teljesítménye a vártnál gyengébb, vagy a vártnál gyengébb lesz.***

13. A 12. bekezdésben foglalt lista nem teljes körü. Az egység az eszköz esetleges értékvesztésére utaló egyéb jelzéseket is azonosíthat, melyek ugyancsak kötelezik az eszköz megtérülö értékének meghatározására, vagy a goodwill esetében a 80 – 99. bekezdések alapján egy értékvesztési vizsgálat elvégzésére.

14. Egy eszköz lehetséges értékvesztésére utaló, belsö jelentésekböl nyert bizonyíték a következö tényezök fennállását foglalja magában:

(*) Amikor egy eszköz továbbértékesítésre tartottá minősül (vagy belekerül egy továbbértékesítési célra tartott elidegenítendő csoportba), kiesik a jelen standard hatálya alól, és azt az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján kell elszámolni.

▼M3

(a) az eszköz beszerzésére fordított cash-flow-k vagy az eszköz müködtetésének és karbantartásának azt követö pénzigényei jelentösen meghaladják az eredetileg tervezett összeget;

(b) az eszköz müködtetéséböl származó aktuális nettó cash flow-k vagy müködési nyereség vagy veszteség jelentösen kedvezötlenebbek a tervezettnél;

(c) az eszköz használatából származó tervezett nettó cash flow-k vagy müködési nyereség jelentös csökkenése, vagy a tervezett veszteség jelentös mértékü növekedése;

vagy

(d) az eszköz használatából eredö müködési veszteségek vagy nettó pénzkiadás, ha a jelen idöszak számadatait a jövöre vonatkozó tervezett számokkal összevonják.

15. A 10. bekezdésben jelzettek szerint a jelen standard elöírja a határozatlan hasznos élettartamú, és a használatbavételre még készen nem álló immateriális eszközök, valamint a goodwill legalább évente történö értékvesztési vizsgálatát. Azon esetektöl eltekintve, melyeknél a 10. bekezdés elöírásai alkalmazandók, a lényegesség koncepcióját kell alkalmazni annak meghatározásához, hogy az eszköz megtérülö értékét szükséges-e megbecsülni. Ha például korábbi számítások azt bizonyítják, hogy a megtérülö érték jelentös mértékben magasabb a könyv szerinti értéknél, az egység számára nem szükséges, hogy az eszköz megtérülö értékét újra megbecsülje, ha nem következtek be olyan események, amelyek ezt a különbséget megszüntetnék. Ehhez hasonlóan korábbi vizsgálat esetleg azt mutathatja, hogy egy eszköz megtérülö 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 idöszak folyamán növekedtek, az egységnek az eszköz megtérülö értékének formális becslését a következö 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 eszköz diszkontrátájára, amelynek hosszú a hátralévö hasznos élettartama.

(b) ha az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátát ezeknek a piaci mutatóknak a növekedése várhatóan érinteni fogja, de a korábbi megtérülö értékre vonatkozó érzékenységanalízis azt mutatja, hogy:

(i) nem valószínü, hogy lényeges csökkenés lesz a megtérülö értékben, mivel a jövöbeni cash flow-k valószínüleg szintén emelkedni fognak (pl. egyes esetekben, az egység esetleg be tudja mutatni, hogy korrigálnia kellett bevételeit, a piaci kamatlábakban bekövetkezett növekedés kompenzálására);

vagy

(ii) a megtérülö értékben beállt csökkenés valószínüleg nem eredményez lényeges értékvesztés miatti veszteséget.

17. Ha létezik egy eszköz lehetséges értékvesztésére utaló jelzés, ez jelezheti, hogy az eszköz hátralévö hasznos élettartamát, értékcsökkenési (amortizációs) módszerét vagy maradványértékét szükséges felülvizsgálni és az eszközre vonatkozó standardnak megfelelöen helyesbíteni még akkor is, ha az eszközzel kapcsolatban semmilyen értékvesztés miatti veszteség nem került megjelenítésre.

A MEGTÉRÜLö ÉRTÉK MEGHATÁROZÁSA

18. A jelen standard úgy határozza meg a megtérülö érték fogalmát, mint egy eszköz vagy pénztermelö egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és annak használati értéke közül a magasabbat. A megtérülö érték megállapítására vonatkozó követelményeket a 19 – 57. bekezdések részletezik. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelö egységekre is.

19. Nem szükséges mindig meghatározni az eszköznek mind az értékesítési 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.

▼M3

20. Az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték megállapítása még akkor is lehetséges lehet, ha az eszköz aktív piacon nem forog. Az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték megállapítása viszont néha nem lehetséges, mert nincs alap azon összeg megbízható becslésére, amely az eszköznek jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkezö felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történö értékesítéséböl szerezhetö. Ebben az esetben az egység használhatja az eszköz használati értékét megtérülö értékként.

21. Ha nincs ok feltételezni, hogy az eszköz használati értéke lényegesen meghaladja annak értékesítési költségekkel csökkentett valós értékét, az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke tekinthetö megtérülö értéknek. Az elidegenítésre tartott eszköz esetében gyakran ez lesz a helyzet. Ennek oka az, hogy az elidegenítésre tartott eszköz használati értéke föleg a nettó elidegenítési bevételekböl áll, mivel az eszköz folyamatos használatából eredö jövöbeni cash flow-k valószínüleg elhanyagolható mértéküek.

22. A megtérülő érték az egyedi eszközre kerül meghatározásra, kivéve, ha az eszköz nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek a más eszközök vagy eszközcsoportok által termelt bevételektől nagymértékben függetlenek. Ilyen esetben a megtérülö érték arra a pénztermelö egységre kerül megállapításra, amelyhez az eszköz tartozik (ld. 65 – 103. bekezdéseket), kivéve ha:

(a) az eszköz költségekkel csökkentett valós értéke magasabb a könyv szerinti értékénél;

vagy

(b) az eszköz használati értéke a becslések szerint közel áll annak értékesítési költségekkel csökkentett valós értékéhez, és az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték meghatározható.

23. A becslések, átlagok és hozzávetöleges számítások néhány esetben adhatnak olyan elfogadható értéket, amely megközelíti az ebben a standardban az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték vagy a használati érték meghatározására bemutatott részletes számítások eredményét.

A határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak megtérülö értékének meghatározása

24. A 10. bekezdés elöírja a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak évente történö értékvesztési vizsgálatát, melynek során azok könyv szerinti értéke összehasonlításra kerül azok megtérülö értékével, függetlenül attól, hogy van-e értékvesztésre utaló jel. Ugyanakkor a megelözö idöszakban az adott eszköz megtérülö értékére vonatkozóan elvégzett számítás felhasználható az adott eszköz tárgyidöszakban történö értékvesztési vizsgálatához, feltéve, hogy az alábbi kritériumok mindegyike teljesül:

(a) az immateriális eszköz nem generál olyan pénzbevételt a folyamatos használatból, amely nagymértékben független az egyéb eszközök és eszközcsoportok által generált pénzbeáramlásoktól, és emiatt azt a pénztermelö egység részeként vizsgálják értékvesztés szempontjából, az adott egységet alkotó eszközök és kötelezettségek nem változtak meg jelentösen a legutolsó megtérülö érték számítás óta;

(b) a legutolsó megtérülö érték számítás olyan összeget eredményezett, ami jelentös különbözettel meghaladta az eszköz könyv szerinti értékét;

valamint

(c) a legutolsó megtérülési érték számítás óta bekövetkezett események, valamint megváltozott körülmények értékelése alapján esetleges a valószínüsége annak, hogy egy jelenlegi megtérülö érték számítás eredménye az eszköz könyv szerinti értékénél alacsonyabb értéket eredményezne.

Az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték

25. Egy eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékének legjobb bizonyítéka egy szokásos piaci feltételek szerint kötött kötelezö érvényü adásvételi megállapodásban foglalt ár, helyesbítve az eszköz elidegenítéséhez közvetlenül felmerülö járulékos költségekkel.

26. Ha kötelezö érvényü adásvételi megállapodás nincs, de az eszköz aktív piacon forog, az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték az eszköz piaci ára, csökkentve az elidegenítés költségeivel. A megfelelö piaci ár általában az adott idöpontban érvényes vételi (bid) ár. Ha nincs aktuális vételi (bid) ár, a legutóbbi ügylet során érvényesített ár szolgálhat alapul az értékesítés költségeivel csökkentett valós érték

▼M3

megbecsléséhez, feltéve, hogy a gazdasági feltételekben nem történt jelentös változás az ügylet idöpontja és a becslés idöpontja között eltelt idöszak folyamán.

27. Ha nincs kötelezö érvényü adásvételi megállapodás, vagy az eszköz nem forog aktív piacon, az értékesítés költségeivel csökkentett valós érték alapja az a rendelkezésre álló legjobb információ, amely tükrözi azt az összeget, amelyet egy egység az eszköznek jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkezö felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történö értékesítéséböl a mérleg fordulónapján az elidegenítés költségeinek levonása után szerezni tudna. Ennek az árnak a meghatározásánál az egység mérlegeli az adott iparágon belüli, hasonló eszközökre vonatkozó közelmúltbeli ügyletek kimenetelét. Az értékesítés költségeivel csökkentett valós érték nem kényszereladást tükröz, kivéve ha a vezetés azonnali eladásra kényszerül.

28. Az elidegenítés költségeit azok kivételével, amelyeket már kötelezettségként kimutatnak, az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték megállapításakor 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 felmerülö járulékos költségek. Az üzleti tevékenységnek az eszköz elidegenítését követö szükítésével vagy átszervezésével kapcsolatban felmerülö végkielégítések (ahogy azt az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard definiálja) és költségek viszont nem minösülnek az eszköz elidegenítéséhez kapcsolódó közvetlen járulékos költségnek.

29. Egy eszköz elidegenítése néha szükségessé teszi, hogy a vevö átvállaljon valamely kötelezettséget, és csak egyetlen értékesítési költségekkel csökkentett valós érték áll rendelkezésre mind az eszközre, mind a kötelezettségre. A 78. bekezdés tárgyalja, hogyan kell a hasonló eseteket kezelni.

Használati érték

30. ***Az eszköz használati értékének kiszámítása a következö elemeket kell tükrözze:***

(a) ***az eszközböl származó jövöbeni cash flow-k tervezett mértékére vonatkozó becslést;***

(b) ***e jövöbeni cash flow-k összegére és idöbeli teljesülésére vonatkozó lehetséges variációkra vonatkozó várakozásokat;***

(c) ***a pénz idöértékét, melyet a jelenlegi piaci kockázatmentes kamatláb tükröz;***

(d) ***az eszközben rejlö bizonytalanság viselésének árát;***

valamint

(e) ***egyéb tényezöket, pl. a likviditás hiányát, melyet a piaci résztvevök figyelembe vennének az egység által az adott eszközböl tervezett jövöbeni cash flow-k árának megállapításánál.***

31. Egy eszköz használati értékének megbecslése a következö lépéseket foglalja magában:

(a) az eszköz folyamatos használatából és végsö értékesítéséböl származó pénzbevételek és pénzkiadások megbecslése;

és

(b) ezekre a jövöbeni cash flow-kra a megfelelö diszkontráta alkalmazása.

32. A 30 (b), (d) és (e) albekezdésekben meghatározott elemek kifejezhetök a jövöbeni cash flow-k módosításaként vagy a diszkontráta módosításaként. Bármelyik módszert választja is az egység a jövöbeni cash flow-k összegének és idöbeli eloszlásának lehetséges variációira vonatkozó várakozások kifejezésére, az eredménynek tükröznie kell a jövöbeni cash flow-k jelenértékét, azaz valamennyi lehetséges kimenetel súlyozott átlagát. Az A melléklet további útmutatást nyújt a jelenértéktechnikáknak az eszköz használati értéke meghatározására való felhasználására vonatkozóan.

Jövöbeni cash flow-k becslésének alapja

33. ***A használati érték megállapításakor az egységnek:***

(a) ***a cash flow elörejelzéseket ésszerü és indokolható feltételezésekre kell alapoznia, amelyek a vezetés legjobb becslését tükrözik az eszköz várható hasznos élettartama alatt érvényesülö gazdasági feltételrendszerre vonatkozóan. A külsö bizonyítékoknak nagyobb súlyt kell adni.***

▼M3

(b) ***a cash flow elörejelzéseket a legutolsó pénzügyi tervek/elörejelzések adataira kell alapoznia, amelyet a vezetés jóváhagyott, de figyelmen kívül kell hagynia minden olyan jövöbeni tervezett pénzbevételt vagy pénzkiadást, ami valamely jövöbeni szerkezetátalakítás, vagy az eszköz teljesítményének fejlesztése vagy javítása miatt várható. Az ilyen terveken/elörejelzéseken alapuló prognózisok legfeljebb öt éves idöszakot fedhetnek le, hacsak egy hosszabb idöszak nem indokolható, és***

(c) ***a legutóbbi tervek/elörejelzések által felölelt idöszakon túlra vonatkozó cash flow elörejelzéseknél a becslést olyan módon kell kialakítania, hogy a terveken/elörejelzéseken alapuló prognózisokat a következö évekre egyenletes vagy csökkenö növekedési ütemet feltételezve vetíti ki, hacsak a növekvö ütem nem indokolható. Ez a növekedési ütem nem lehet magasabb annál a hosszú távú átlagos növekedési ütemnél, amely jellemzö azokra a termékekre, iparágakra, vagy országra vagy országokra, amelyekben az egység müködik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül, hacsak egy magasabb ütem nem indokolható.***

34. A vezetésnek értékelnie kell a cash flow elörejelzések alapjául szolgáló feltételezések ésszerüségét, megvizsgálva a múltbeli cash flow elörejelzések és tényleges cash flow-k közötti eltérések okait. A vezetésnek biztosítania kell, hogy azon feltételezések, amelyek a jelenlegi cash flow elörejelzései alapjául szolgálnak, konzisztensek legyenek a múltbeli tényleges kimenetelekkel, feltéve, hogy az ezen tényleges cash flow-k realizálásakor még nem létezett késöbbi események vagy körülmények hatásai miatt ez helyénvaló.

35. Öt évnél hosszabb távra készült, jövöbeni cash flow-kra vonatkozó részletes, világosan kidolgozott és megbízható pénzügyi tervek/elörejelzések általában nem állnak rendelkezésre. A vezetésnek a jövöbeni cash flow-kra vonatkozó becslései ezért a legutóbbi, legfeljebb ötéves távra készült terveken/elörejelzéseken alapulnak. A vezetés felhasználhat öt évnél hosszabb távú pénzügyi tervekre/elörejelzésekre alapozott cash flow elörejelzéseket is, ha a vezetés meggyözödése az, hogy ezek a prognózisok megbízhatóak, és ha demonstrálni tudja a múltbeli tapasztalatok alapján, hogy képes a jövöbeni cash flow-kat pontosan elörejelezni erre a hosszabb idöszakra is.

36. Egy eszköz hasznos élettartamának végéig szóló cash flow elörejelzések becslése olyan módon történik, hogy a pénzügyi terveken/elörejelzéseken alapuló cash flow elörejelzéseket egy bizonyos növekedési ütem feltételezésével a következö évekre kivetítik. A növekedési ütem lehet egyenletes vagy csökkenö, 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 kedvezöek, a versenytársak valószínüleg piacra lépnek és a növekedést visszafogják. Az egységeknek ezért nehézségeik fognak támadni abban, hogy hosszú távon (mondjuk 20 éven) keresztül túlszárnyalják azt az átlagos múltbeli növekedési ütemet, amely jellemzö azokra a termékekre, iparágakra, vagy országra vagy országokra, amelyekben az egység müködik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül.

38. A pénzügyi tervekböl/elörejelzésekböl származó információ felhasználásánál az egység mérlegeli, hogy az információ ésszerü és megalapozott feltételezéseket tükröz-e, és a vezetésnek az eszköz hasznos élettartama alatt fennálló gazdasági feltételrendszerre vonatkozó legpontosabb becslését képviseli-e.

Jövöbeni cash flow-k becslésének összetevöi

39. ***Jövöbeni cash flow-k becsléseinek tartalmazniuk kell:***

(a) ***az eszköz folyamatos használatából származó pénzbevételeket;***

(b) ***azokra a pénzkiadásokra vonatkozó prognózisokat, amelyek szükségszerüek az eszköz folyamatos használatából eredö pénzbevételek megteremtése céljából (beleértve az eszköz használatra való elökészítéséhez kapcsolódó pénzkiadásokat), és amelyek közvetlenül az eszköznek tulajdoníthatók vagy ésszerü és következetes módon ahhoz hozzárendelhetök;***

és

(c) ***az eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséböl szerezhetö (vagy ahhoz fizetendö) nettó cash flow-kat, ha vannak ilyenek.***

▼M3

40. A jövöbeni cash flow-kra és diszkontrátákra vonatkozó becslések következetes feltételezéseket tükröznek az általános infláció okozta áremelkedésekröl. Ezért, ha a diszkontráta magában foglalja az általános infláció okozta áremelkedések hatását, a jövöbeni cash flow-k becslése nominálértéken történik. Ha a diszkontráta nem foglalja magában az általános infláció okozta áremelkedések hatását, a jövöbeni cash flow-k becslése reálértéken történik (de a jövöbeni specifikus áremelkedéseket vagy csökkenéseket magában foglalja).

41. A pénzkiadásokra vonatkozó becsléseknek tartalmazniuk kell az eszköz napi szervizelését, valamint az olyan jövöbeni általános költségeket, amelyek közvetlenül az eszköz használatának tulajdoníthatók, vagy ésszerü és következetes módon ahhoz hozzárendelhetök.

42. Ha egy eszköz könyv szerinti értéke még nem tartalmazza a használatra vagy értékesítésre kész állapotba kerülése elött felmerülö összes pénzkiadást, akkor a jövöbeni pénzkiadásokra vonatkozó becslés tartalmazza azt a bármilyen további pénzkiadásra vonatkozó becslést, amely várhatóan még az eszköz használatra vagy értékesítésre kész állapotba kerülése elött fel fog merülni. Ez vonatkozik például építés alatt lévö épületre, vagy még be nem fejezett fejlesztési projektre.

43. A kétszeres számbavétel elkerülése céljából a jövöbeni cash flow-k becslései nem tartalmazzák:

(a) a pénzbevételt termelö eszközök által teremtett olyan pénzbevételeket, amelyek a vizsgált eszköz által teremtett pénzbevételektöl nagymértékben függetlenek (például olyan pénzügyi eszközök, mint a követelések);

és

(b) a kötelezettségként kimutatott kötelmekhez kapcsolódó pénzkiadásokat (például szállítói kötelezettségek, nyugdíjak vagy céltartalékok).

44. ***Az eszközre vonatkozó jövöbeni cash flow-kat annak jelenlegi állapota alapján kell megbecsülni. A jövöbeni cash flow-k becslései nem tartalmazhatnak olyan jövöbeni pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat, amelyeknek felmerülése az alábbi okokból várható:***

(a) ***jövöbeni átszervezés, amelyre az egység még nem kötelezte el magát;***

vagy

(b) ***az eszköz teljesítményének javítása vagy emelése.***

45. Mivel az eszközre vonatkozó jövöbeni cash flow-kat annak jelenlegi állapotában becsülik fel, a használati érték nem tükrözi:

(a) azokat a jövöbeni pénzkiadásokat vagy kapcsolódó költségmegtakarításokat (például a személyi jellegü költségek csökkenéseit), vagy hasznokat, amelyek egy olyan jövöbeni átszervezésböl fognak várhatóan származni, amelyre az egység még nem kötelezte el magát;

vagy

(b) azokat a kiadásokat, amelyek az eszköz teljesítményét javítani fogják, vagy az ahhoz kapcsolódó pénzbevételeket.

46. Az átszervezés egy olyan program, amelyet a vezetés tervez el és ellenöriz, és amely lényegesen megváltoztatja vagy az egység üzleti tevékenységi körét vagy azt a módot, ahogy az üzleti tevékenységet végzik. Az IAS 37 *Céltartalékok, függö kötelezettségek és függö követelések* standard ad útmutatást annak tisztázásához, hogy mikor kötelezte el magát egy egység az átszervezésre.

47. Amikor az egység elkötelezetté válik az átszervezésre, néhány eszközét valószínüleg érinteni fogja ez az átszervezés. Ha az egység elkötelezte magát az átszervezésre:

(a) a használati érték megállapításánál a jövöbeni pénzbevételekre és pénzkiadásokra vonatkozó becsléseiben tükrözödnek az átszervezésböl fakadó költségmegtakarítások és egyéb hasznok (a vezetés által jóváhagyott legutóbbi pénzügyi tervekre/elörejelzésekre alapozva);

és

(b) az átszervezésre vonatkozó jövöbeni becsült pénzkiadások becsléseit az átszervezési céltartalék az IAS 37-nek megfelelöen tartalmazza.

Az 5. példa szemlélteti, milyen hatást gyakorol egy jövöbeni átszervezés a használati érték számítására.

▼M3

48. Amíg az egységnél az eszköz teljesítményét javító pénzkiadás nem jelentkezik, a jövöbeni cash flow-kra vonatkozó becslések nem tartalmazhatják a pénzkiadáshoz kapcsolódó gazdasági hasznokból várhatóan keletkezö becsült jövöbeni pénzbevételeket (ld. 6. szemléltetö példa).

49. A jövöbeni cash flow-ra vonatkozó becslések azokat a jövöbeni pénzkiadásokat tartalmazzák, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az eszközböl annak jelenlegi állapotában várhatóan keletkezö gazdasági hasznok szintje fenntartható legyen. Azokban az esetekben, amikor egy pénztermelö egység olyan eszközökböl áll, melyek hasznos élettartamára vonatkozó becslések eltérnek, és amelyek mindegyike alapvetö fontosságú az egység folyamatos müködése szempontjából, a rövidebb hasznos élettartammal rendelkezö eszközök újrabeszerzését az egység napi szervizelési igénye részének kell tekinteni az egységhez kapcsolódó jövöbeni cash flow-k megbecslésekor. Hasonlóképpen, amikor valamely eszköz eltérö hasznos élettartamú komponensekböl tevödik össze, a rövidebb élettartamú komponensek újrabeszerzését az eszköz napi szervizelési igénye részének kell tekinteni az eszközböl származó jövöbeni cash flow-k megbecslésekor.

50. ***A jövöbeni cash flow-k becslésekor nem lehet figyelembe venni:***

(a) ***a finanszírozási tevékenységekböl származó pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat;***

vagy

(b) ***nyereségadó-bevételeket vagy kifizetéseket.***

51. A becsült jövöbeni 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 idöértéke a becsült jövöbeni cash flow-k diszkontálásának útján figyelembevételre kerül, ezek a cash flow-k nem tartalmazzák a pénzügyi tevékenységekböl származó pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat. Hasonlóképpen mivel a diszkontráta adózás elötti alapon kerül megállapításra, a jövöbeni cash flow-k is adózás elött kerülnek megbecslésre.

52. ***Egy eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséböl szerezhetö (vagy ahhoz fizetendö) nettó cash flow-k becsült értéke az az összeg kell legyen, amely az eszköznek jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkezö felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történö értékesítéséböl az elidegenítés költségeinek levonása után szerezhetö.***

53. Egy eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséböl szerezhetö (vagy ahhoz fizetendö) nettó cash flow-k becsült értéke az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékéhez hasonló módon kerül meghatározásra, kivéve, hogy ezeknek a nettó cash flow-knak a becslése során:

(a) az egység olyan hasonló eszközöknek a becslés idöpontjában érvényes árait alkalmazza, amelyek hasznos élettartamuk végét már elérték, és amelyek hasonló körülmények között müködtek, mint amilyenek között az eszköz müködni fog.

(b) ezeket az árakat mind az általános infláció által okozott, mind a specifikus jövöbeni áremelkedések vagy árcsökkenések hatásával helyesbítik. Ha viszont az eszköz folyamatos használatából származó jövöbeni cash flow-k becsléseinél és a diszkontrátánál nem veszik figyelembe az általános infláció hatását, akkor ugyanezt a hatást az elidegenítés nettó cash flow-inak becslésénél is figyelmen kívül kell hagyni.

Jövöbeni cash flow-k külföldi pénznemben

54. A jövöbeni cash flow-kat abban a pénznemben kell becsülni, amelyben azok fel fognak merülni, majd a pénznemre érvényes diszkontrátával szükséges diszkontálni. A jelenértéket a használati érték kiszámításának napján érvényes azonnali árfolyamon kell átszámítani.

Diszkontráta

55. ***A diszkontrátá(k)nak olyan adózás elötti diszkonrátá(k)nak kell lennie (lenniük), amely(ek) a piac adott idöpontban érvényes értékelését tükrözi(k):***

(a) ***a pénz idöértékének;***

valamint

(b) ***az azon eszközre vonatkozó specifikus kockázatoknak, melyre vonatkozóan a jövöbeni cash flow becsléseket nem módosították.***

▼M3

56. A piacnak a pénz idöértékére vonatkozó jelenlegi minösítését és az eszközhöz kapcsolódó sajátos kockázatokat tükrözö ráta az a hozam, amelyet a befektetök megkövetelnének, ha nekik kellene kiválasztaniuk egy befektetést, amely az egység által az eszköz használatától elvártakkal egyezö mértékü, ütemezésü és kockázati profilú cash flow-t teremtene. Ezt a rátát a hasonló eszközökkel kapcsolatos jelenlegi piaci ügyletek implicit kamatlába alapján, vagy egy tözsdére bevezetett, termelékenység és kockázatok tekintetében a vizsgált eszközhöz hasonló egyedi eszközzel (vagy eszközportfolióval) bíró egység súlyozott átlagos tökeköltsége alapján becslik fel. Ugyanakkor az eszköz használati értékének megállapításához használt diszkontráta(k) nem tükrözheti(k) azon kockázatokat, melyekkel a jövöbeni cash flow becsléseket már módosították. Egyébként bizonyos feltételezések hatása kétszer kerül figyelembevételre.

57. Ha egy eszközspecifikus ráta a piacról közvetlenül nem szerezhetö be, az egység a diszkontráta becsléséhez helyettesítöket használ. Az A Függelék további útmutatást nyújt a diszkontráta ilyen körülmények között történö becslésére vonatkozóan.

ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉG MEGJELENÍTÉSE ÉS ÉRTÉKELÉSE

58. Az 59 – 64. bekezdések rögzítik az értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésére és mérésére vonatkozó követelményeket az egyedi eszközökre vonatkozóan, kivéve a goodwillt. A pénztermelö egységekre, valamint a goodwillre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésével és értékelésével a 65 – 108. bekezdések foglalkoznak.

59. ***Akkor, és csak akkor, ha az eszköz megtérülö értéke a könyv szerinti értéknél alacsonyabb, az eszköz könyv szerinti értékét a megtérülö értékre le kell csökkenteni. Az ilyen csökkentés az értékvesztés miatti veszteség.***

60. ***Az értékvesztés miatti veszteséget a nyereségben vagy veszteségben azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt átértékelt értéken tartják nyilván valamely egyéb standard (pl. IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardban foglalt átértékelési eljárás) elöírásai szerint. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségét az átértékelés csökkenéseként kell kezelni a másik standard elöírásai szerint.***

61. A korábban át nem értékelt eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget a nyereségben vagy veszteségben számolják el. Egy átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségét ugyanakkor közvetlenül az eszközhöz kapcsolódó átértékelési többlettel szemben számolják el, amennyiben az értékvesztés miatti veszteség nem haladja meg az ugyanahhoz az eszközhöz kapcsolódó átértékelési többlet összegét.

62. ***Ha az értékvesztés miatti veszteség becsült összege nagyobb annak az eszköznek a könyv szerinti értékénél, amelyhez kapcsolódik, az 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 jövöbeni idöszakokra helyesbíteni kell, hogy az eszköznek a maradványértékkel csökkentett (ha van ilyen), módosított könyv szerinti értéke kerüljön szisztematikusan felosztásra a hátralévö hasznos élettartamra.***

64. Ha értékvesztés miatti veszteség kerül megjelenítésre, az ahhoz kapcsolódó esetleges halasztott adókövetelések és kötelezettségek az IAS 12 *Nyereségadók* standard alapján kerülnek meghatározásra, az eszköz módosított könyv szerinti értékének és adóalapjának összehasonlítása útján (ld. 3. példa).

PÉNZTERMELö EGYSÉGEK ÉS GOODWILL

65. A 66 – 108. bekezdések részletezik az eszközt magukban foglaló pénztermelö egységek azonosítására, valamint a pénztermelö egységek könyv szerinti értékének meghatározására és az értékvesztés miatti veszteségek pénztermelö egységekre és goodwillre történö megjelenítésére vonatkozó követelményeket.

Az eszközt magukban foglaló pénztermelö egységek azonosítása

66. ***Ha bármely jelzés van arra, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, az egyedi eszköz megtérülö értékét meg kell határozni. Ha egy egyedi eszköz megtérülö értékének meghatározása nem lehetséges, az egységnek annak a pénztermelö egységnek a megtérülö értékét kell megállapítania, amelyhez az eszköz tartozik (az eszköz pénztermelö egysége).***

▼M3

67. Egy egyedi eszköz megtérülö értéke nem határozható meg, ha:

(a) nem feltételezhetö, hogy az eszköz használati értéke az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékhez közeli érték (például amikor az eszköz folyamatos használatából származó jövöbeni cash flow-k nem becsülhetök elhanyagolható mértékünek); és

ha

(b) az eszköz nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek a más eszközök által termelt bevételektöl nagymértékben függetlenek.

Ilyen esetekben a használati érték és ezért a megtérülö érték is csak az eszköz pénztermelö egységére állapítható meg.

Példa:

Egy bányászati 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 eszközeiböl fakadó pénzbevételektöl.

A magánvasút megtérülő értékét nem lehet megállapítani, mivel annak használati értéke nem állapítható meg, és az valószínűleg eltér a hulladékértéktől. Az egység ezért annak a pénztermelö egységnek a megtérülö értékét határozza meg, amelyhez a magánvasút tartozik, azaz a bánya egészéét.

68. Az 6. bekezdésben található meghatározás szerint egy eszköz pénztermelö egysége az a legkisebb eszközcsoport, amely az eszközt magában foglalja, és amely olyan pénzbevételt teremt, amely nagyrészt független a más eszközökböl vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételektöl. Egy eszköz pénztermelö egységének azonosítása megítélést igényel. Ha az egyedi eszköz megtérülö értéke nem állapítható meg, az egység azt a legkisebb eszközegyüttest azonosítja, amelyik nagymértékben független pénzbevételeket teremt.

Példa:

Egy busztársaság szolgáltatásokat nyújt egy önkormányzat részére egy olyan szerzödés alapján, amely öt különbözö 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 jelentös veszteséggel üzemel.

Mivel az 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 pénztermelö egység.

69. A pénzbevételek az egységen kívüli felektöl kapott pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek. Annak azonosításánál, hogy egy eszközböl (vagy eszközcsoportból) származó pénzbevételek nagymértékben függetlenek-e az egyéb eszközökböl (vagy eszközcsoportokból) származó pénzbevételektöl, az egység különféle tényezöket vesz figyelembe, beleértve azt, hogy milyen módon kíséri figyelemmel a vezetés az egység müködését (például gyártmánystruktúra, üzleti tevékenységek, az egyes telephelyek, városrészek vagy régiók szerint), vagy hogy a vezetés milyen módon hozza meg az egység eszközeinek és müködésének folytatására vagy elidegenítésére vonatkozó döntéseit. Az 1. szemléltetö példa a pénztermelö egység azonosítását szemlélteti.

70. ***Ha egy eszköz vagy eszközcsoport által elöállított terméknek van aktív piaca, ezt az eszközt vagy eszközcsoportot még akkor is pénztermelö egységként kell azonosítani, ha a termékek részben vagy egészben belsö felhasználásra kerülnek. Amennyiben valamely eszköz vagy pénztermelö egység által termelt pénzbevételeket befolyásolja valamely belsö elszámolóár, a vezetésnek a termék jövöbeni piaci árára vonatkozó legmegközelítöbb becslését kell felhasználni:***

(a) ***az eszköz vagy pénztermelö egység használati értékének megállapításához felhasznált jövöbeni pénzbevételekre vonatkozó becslések kialakítása során;***

valamint

(b) ***a belsö elszámolóárak által érintett egyéb eszközök vagy pénztermelö egységek használati értékének megállapításához felhasznált jövöbeni pénzkiadásokra vonatkozó becslések kialakítása során.***

▼M3

71. Még akkor is, ha az eszközök vagy eszközcsoportok termékeit az egység más pénztermelö egységei használják fel (például a termelési folyamat közbensö állapotában lévö termékeket), ez az eszközcsoport különálló pénztermelö egységet alkot, ha ezeket a termékeket az egység aktív piacon is értékesíthetné. Ennek az az oka, hogy az eszközböl vagy eszközcsoportból származhatnának olyan pénzbevételek, amelyek nagymértékben függetlenek lennének az egyéb eszközökböl vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételektöl. Az ilyen pénztermelö egységre, vagy bármely más, belsö elszámolóárral érintett eszközre vagy pénztermelö egységre vonatkozó pénzügyi terveken/elörejelzéseken alapuló információ felhasználása során az egységnek helyesbítenie kell ezt az információt, ha a belsö elszámolóárak nem tükrözik a vezetés piaci viszonyok között elérhetö árakra vonatkozó legmegközelítöbb becslését.

72. ***A pénztermelö egységeket ugyanarra az eszközre vagy eszköztípusra vonatkozóan idöszakról idöszakra következetesen kell azonosítani, kivéve, ha a változtatás indokolt.***

73. Ha az egység megállapítja, hogy egy eszköz egy más pénztermelö egységhez tartozik, mint a korábbi idöszakokban, vagy hogy az eszköz pénztermelö egységében összevont eszközök típusa megváltozott, a 130. bekezdés a pénztermelö egységre vonatkozóan bizonyos közzétételi kötelezettséget ír elö, amennyiben a pénztermelö egységre értékvesztés miatti veszteséget számoltak el vagy írtak vissza.

Pénztermelö egység megtérülö értéke és könyv szerinti értéke

74. A pénztermelö egység megtérülö értéke a pénztermelö egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és használati értéke közül a magasabbik összeg. A pénztermelö egység megtérülö értékének megállapítása szempontjából a 19 – 57. bekezdésekben található bármely „eszköz”-re történö hivatkozást „pénztermelö egység”-re történö hivatkozásként kell értelmezni.

75. ***A pénztermelö egység könyv szerinti értékét azzal a módszerrel összhangban kell megállapítani, amellyel a pénztermelö egység megtérülö értéke kerül megállapításra.***

76. A pénztermelö egység könyv szerinti értéke:

(a) csak azoknak az eszközöknek a könyv szerinti értékét tartalmazza, amelyek közvetlenül a pénztermelö egységnek tulajdoníthatók, vagy a pénztermelö egységhez ésszerü és következetes módon hozzárendelhetök, és amelyek a pénztermelö egység használati értékének meghatározásához megbecsült jövöbeni pénzbevételeket létre fogják hozni;

és

(b) semmilyen kimutatott kötelezettség könyv szerinti értékét nem tartalmazza, kivéve, ha a pénztermelö egység megtérülö értéke ennek a kötelezettségnek a figyelmen kívül hagyásával nem állapítható meg.

Ennek az az oka, hogy a pénztermelö egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és használati értéke azoknak a cash flow-knak a figyelmen kívül hagyásával került megállapításra, amelyek a pénztermelö egység részét nem képezö eszközökhöz, és a már elszámolt kötelezettségekhez kapcsolódónak (ld. 28. és 43. bekezdések).

77. Ha eszközök a megtérülésükre vonatkozó becslések szerint kerülnek csoportosításra, fontos, hogy a pénztermelö egységben minden eszköz benne legyen, amely a pénzbevételek vonatkozó részét termeli, vagy ahhoz felhasználják. Egyébként a pénztermelö egység akkor is teljes mértékben megtérülönek tünhet, ha valójában egy értékvesztés miatti veszteség bekövetkezett. Néhány esetben, habár bizonyos eszközök hozzájárulnak egy pénztermelö egységtöl származó becsült jövöbeni cash flow-khoz, nem lehet azokat ésszerü és következetes alapon a pénztermelö egységhez hozzárendelni. Ez esetleg elöfordulhat goodwillnél vagy olyan társasági eszközöknél, mint például a központi iroda eszközei. A 80 – 103. bekezdések elmagyarázzák, hogyan kell kezelni ezeket az eszközöket a pénztermelö egységek értékvesztési tesztje során.

78. A pénztermelő egység megtérülő értékének megállapításához szükséges lehet bizonyos kimutatott kötelezettségek figyelembevétele. Ez történhet akkor, ha egy pénztermelő egység elidegenítésekor szükséges, hogy a vevő egy kötelezettséget is átvegyen. Ez esetben a pénztermelő egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke (vagy a végső elidegenítéséből származó becsült cash flow) a pénztermelő egység eszközeinek és a kötelezettségnek az együttes becsült eladási ára, csökkentve az elidegenítés költségeivel. A pénztermelö egység könyv szerinti értékének és megtérülö értékének értelmezhetö összehasonlítása

▼M3

érdekében a kötelezettség könyv szerinti értéke mind a pénztermelö egység használati értékének, mind a könyv szerinti értékének megállapításánál levonásra kerül.

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 elött eltávolított fedöréteg cseréjét. A fedöréteg cseréjére céltartalékot mutattak ki, amint a fedöréteg eltávolításra került. A céltartalékolt összeget a bánya bekerülési értéke részeként mutatták ki, és folyamatosan értékcsökkenést számoltak el rá a bánya hasznos élettartama alatt. A helyreállítási céltartalék könyv szerinti értéke 500 CU (*),* ami egyenlö a helyreállítási költségek jelenértékével.

Az egység a bányát értékvesztés szempontjából teszteli. A bánya pénztermelö egysége maga a bánya egésze. Az egység a bányára különböző vételi ajánlatokat kapott 800 CU körüli áron. Ez az ár magában foglalja, hogy a vevö a fedöréteg 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 értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke 800 CU. Ez az összeg figyelembe veszi a helyreállítási költségeket, amelyekre a céltartalék képzés megtörtént. Ennek következményeként, a pénztermelő egység használati értéke a helyreállítási költségek figyelembevétele után kerül meghatározásra, 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 pénztermelö egység megtérülö értéke meghaladja annak könyv szerinti értékét.

79. A pénztermelö egység megtérülö értékét praktikus okokból néha a pénztermelö egység részét nem képezö eszközök (például követelések vagy egyéb pénzügyi eszközök) vagy kimutatott kötelezettségek (például szállítói kötelezettségek, nyugdíjak vagy egyéb céltartalékok) számításba vétele után határozzák meg. A pénztermelö egységek könyv szerinti értékét ilyen esetekben megnövelik a vonatkozó eszközök könyv szerinti értékével és csökkentik a vonatkozó kötelezettségek könyv szerinti értékével.

Goodwill

A goodwill hozzárendelése a pénztermelö egységekhez

80. ***Az értékvesztési vizsgálat céljára az üzleti kombinációban megszerzett goodwillt az akvizíció idöpontjától kezdödöen hozzá kell rendelni a felvásárló azon egyes pénztermelö egységeihez vagy a pénztermelö egységek azon csoportjaihoz, amelyek várhatóan élvezni fogják a kombinációból származó szinergia nyújtotta elönyöket, függetlenül attól, hogy a felvásárolt egyéb eszközeiböl vagy kötelezettségeiböl vannak-e hozzárendelve ezen egységekhez vagy egységek csoportjaihoz. Minden egyes pénztermelö egységnek, vagy pénztermelö egység- csoportnak, amelyhez a goodwill hozzárendelésre került:***

(a) ***az egységen belüli azt a legalacsonyabb szintet kell tükröznie, amelyen a goodwill belsö vezetési célokra megfigyelésre kerül;***

valamint

(b) ***az nem lehet nagyobb, mint az egységnek az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard által meghatározott elsödleges vagy másodlagos beszámolási formáján alapuló szegmense.***

81. Az üzleti kombinációban megszerzett goodwill a felvásárló által olyan eszközökböl származó jövöbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozások miatti kifizetést testesít meg, amelyek egyedileg nem azonosíthatók vagy egyenként nem felelnek meg a megjelenítés feltételeinek. A goodwill nem teremt más eszközöktöl vagy eszközcsoportoktól független cash flow-kat, és az gyakran a több pénztermelö egység által együttesen megtermelt cash flow-kat növeli. A goodwillt számos esetben nem lehet egyértelmüen különálló pénztermelö egységekhez hozzárendelni, hanem csak pénztermelö egységek egyes csoportjaihoz. Ennek eredményeképpen, az egységen belüli azon legalacsonyabb szint, amelyen a goodwill belsö vezetési célokra megfigyelésre kerül, bizonyos esetekben több olyan pénztermelö egységet tartalmaz, amelyre a goodwill vonatkozik, de amelyhez azt nem lehet hozzáren-

(*) Jelen útmutatóban a pénzegységek kimutatása „deviza egységben” (CU-ban) történik.

▼M3

delni. A 83 – 99. bekezdésekben a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelö egységekre történö hivatkozások alatt a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelö egység-csoportok is értendök.

82. A 80. bekezdésben foglalt elöírások alkalmazásával a goodwill olyan szinten kerül értékvesztés szempontjából tesztelésre, ami megfelelöen tükrözi, hogy az 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 történö vizsgálat céljára kijelölt, hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelö 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 került. Például ha az egységnek az IAS 21 alapján a goodwillt viszonylag alacsony szintekre kell felosztania az árfolyamnyereség vagy -veszteség meghatározása céljából, nem szükséges a goodwill értékvesztés szempontjából történö vizsgálatát ugyanezen szinteken elvégeznie, kivéve, ha a goodwillt belsö vezetési célokra ugyanezen szinteken követi nyomon.

84. ***Amennyiben az üzleti kombinációban megszerzett goodwill kezdeti felosztását azon éves idöszak végéig, melyben az üzleti kombináció létrejött, nem lehet befejezni, azt az akvizíció idöpontját követö elsö egyéves idöszak végéig kell befejezni.***

85. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardnak megfelelöen, amennyiben az üzleti kombináció kezdeti elszámolása csak ideiglenesen állapítható meg azon idöszak végéig, amelyben a kombináció létrejön, a felvásárlónak:

(a) a kombinációt ezen ideiglenes értékek felhasználásával kell elszámolnia;

továbbá

(b) a felvásárlónak az ideiglenes értékeknek a kezdeti elszámolás lezárásából származó bármely módosítását az akvizíció idöpontjától számított tizenkét hónapon belül meg kell jelenítenie.

Ilyen körülmények esetén elöfordulhat az is, hogy a kombinációban megszerzett goodwill kezdeti hozzárendelését nem lehetséges befejezni azon éves idöszak vége elött, amelyben az összefonódás megvalósult. Ha ez az eset áll fenn, az egységnek a 133. bekezdésben elöírt információkat közzé kell tennie.

86. ***Amennyiben goodwillt rendeltek hozzá egy pénztermelö egységhez, és az egység az ezen pénztermelö 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 pénztermelö egységböl elidegenített és annak a megtartott része egymáshoz viszonyított értéke alapján kell értékelni, kivéve ha az egység bizonyítani tudja, hogy egy másik módszer jobban tükrözi az elidegenített tevékenységhez kapcsolódó goodwillt.***

Példa:

Az egység 100 CU összegért elad egy olyan pénztermelö egységbe tartozó tevékenységet, mely egységre korábban goodwill került felosztásra. Az egységre felosztott goodwillt csak önkényesen lehet egy az egységnél alacsonyabb szinten lévö eszköz csoporthoz azonosítani vagy hozzárendelni. A pénztermelö egység megtartott részének megtérülö 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 kapcsolt goodwillt az elidegenített tevékenységnek a megtartott egységrészekhez viszonyított értékei alapján értékelik. Ily módon a pénztermelö egységre felosztott goodwill 25 %-át kell az eladott tevékenység könyv szerinti értékében figyelembe venni.

87. ***Azokban az esetekben, amikor az egység olyan módon szervezi át beszámolási struktúráját, ami megváltoztatja egy vagy több olyan pénztermelö egység összetételét, amelyre goodwill került felosztásra, a goodwillt újra fel kell osztani az érintett egységekre. Az újrafelosztást azon relatívérték-módszerhez hasonló módszerrel kell elvégezni, amely akkor kerül alkalmazásra, amikor az egység elidegeníti vala-***

▼M3

mely pénztermelö egysége valamelyik tevékenységét, kivéve, ha az egység bizonyítani tudja, hogy valamely más módszer jobban tükrözi az átszervezett egységgel kapcsolatos goodwillt.

Példa:

Korábban goodwill került felosztásra valamely A pénztermelö egységre. Az A-ra felosztott goodwillt csak önkényesen lehet egy az A-nál alacsonyabb szinten lévö eszköz csoporthoz allokálni. A-t fel kell osztani és be kell integrálni három másik pénztermelö egységbe: B-be, C-be és D-be.

Mivel az A-ra felosztott goodwillt nem lehet egyértelmüen egy A-nál alacsonyabb szintü eszköz csoportra 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 goodwill-lel rendelkezö pénztermelö egységek értékvesztésének vizsgálata

88. ***Azokban az esetekben, amikor a 81. bekezdés alapján goodwill tartozik valamely pénztermelö egységhez, de az nem került felosztásra az adott egységre, az egységet vizsgálatnak kell alávetni értékvesztés szempontjából, amennyiben jelzés van arra vonatkozóan, hogy az egységnél értékvesztés merülhetett fel, oly módon, hogy az egységnek a goodwillt nem tartalmazó könyv szerinti értékét összehasonlítják az egység megtérülö értékével. Bármely értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.***

89. Amennyiben egy 88. bekezdésben leírt pénztermelö egység könyv szerinti értéke tartalmaz egy olyan immateriális eszközt, amelynek határozatlan hasznos élettartama van, vagy amely még nem alkalmas a használatbavételre, és az adott eszköz értékvesztési vizsgálata csak valamilyen pénztermelö egység részeként végezhetö el, a 10. bekezdés elöírja, hogy az egységen is el kell végezni az értékvesztési vizsgálatot, éves rendszerességgel.

90. ***Az olyan pénztermelö egységet, melyre goodwill került felosztásra, évente kell értékvesztési vizsgálatnak alávetni, vagy amikor jelzés merül fel arra vonatkozóan, hogy értékvesztés következhetett be, olyan módon, hogy az egység goodwillt is tartalmazó könyv szerinti értékét összehasonlítják az egység megtérülö értékével. Amennyiben az egység megtérülö értéke magasabb a könyv szerinti értéknél, az egységet, valamint az arra felosztott goodwillt úgy kell tekinteni, hogy azokra vonatkozóan nem történt értékvesztés. Amennyiben a pénztermelö egység könyv szerinti értéke meghaladja a pénztermelö egység megtérülö értékét, az egységnek a 104. bekezdés alapján kell elszámolnia az értékvesztés miatti veszteséget.***

Kisebbségi részesedés

91. Az IFRS 3-nak megfelelöen az üzleti kombináció során kimutatott goodwill az anyavállalat által, az anyavállalat tulajdonosi részesedése alapján megszerzett goodwillt testesíti meg, és nem az adott üzleti kombináció eredményeként az anyavállalat ellenörzése alatt álló goodwill összegét. Emiatt a kisebbségi részesedésre esö goodwillt nem mutatják ki az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban. Ennek megfelelöen, amennyiben egy olyan pénztermelö egységben, amelyre goodwill került felosztásra, van kisebbségi részesedés, az adott egység könyv szerinti értéke tartalmazza:

(a) az egység egyedileg azonosítható nettó eszközeiben az anyavállalati és a kisebbségi részesedést;

valamint

(b) az anyavállalat részesedését a goodwillböl.

Ugyanakkor a pénztermelö egység jelen standard szerint meghatározott megtérülö értékének egy része a kisebbségi részesedésre esö goodwillnek tulajdonítható.

92. Következésképpen a goodwillt tartalmazó, nem teljes egészében tulajdonolt pénztermelö egység értékvesztési vizsgálatakor az adott egység könyv szerinti értékét elméletileg helyesbíteni kell, mielött azt az egység megtérülö értékével összehasonlítják. Ezt olyan módon teszik, hogy az egységre allokált goodwill könyv szerinti értékét felbruttósítják a kisebbségi részesedésre esö goodwill értékével. Az ily módon elméletileg helyesbített korrigált könyv szerinti értéket ezután hasonlítják össze az egység megtérülö értékével annak meghatározására, hogy a pénztermelö egységben bekövetkezett-e értékvesztés. Ha igen, az

▼M3

egység az értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés alapján számolja el, elöször az egységre felosztott goodwill könyv szerinti értékét csökkentve.

93. Ugyanakkor mivel a goodwill csak az anyavállalat részesedésének erejéig került megjelenítésre, a goodwillre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget arányosítani kell az anyavállalatra, valamint a kisebbségi részesedésre esö részre vonatkozóan, úgy, hogy csak az elsö kerül megjelenítésre a goodwill értékvesztés miatti veszteségeként.

94. Amennyiben a goodwillre vonatkozó értékvesztés miatti veszteség teljes összege kisebb azon összegnél, mellyel a pénztermelö egység elméletben helyesbített könyv szerinti értéke meghaladja a megtérülö értéket, a 104. bekezdés elöírja, hogy a fennmaradó többletet arányosan fel kell osztani az egység egyéb eszközei között, az egység egyes eszközeinek könyv szerinti értéke alapján.

95. A 7. szemléltetö példa bemutatja a goodwill-lel rendelkezö, nem teljes mértékben tulajdonolt pénztermelö egységre vonatkozó értékvesztési vizsgálatot.

Az értékvesztési vizsgálat elvégzésének ütemezése

96. ***Az olyan pénztermelö egység éves értékvesztési vizsgálatát, melyre goodwill került felosztásra, az éves idöszak során bármikor el lehet végezni úgy, hogy azt minden évben azonos idöpontban kell megismételni. Az egyes pénztermelö egységek eltérö idöpontokban is vizsgálat alá vethetök. Ugyanakkor ha a pénztermelö egységre felosztott goodwill üzleti kombináció során került megszerzésre a jelenlegi éves idöszak alatt, az egység értékvesztési vizsgálatát még a jelenlegi éves idöszak vége elött el kell végezni.***

97. ***Amennyiben azon pénztermelö egységet alkotó eszközök, amelyre goodwill került felosztásra, ugyanabban az idöpontban kerülnek értékvesztési vizsgálat alá, mint az adott egység, azokat az egységen való vizsgálat elvégzése elött kell megvizsgálni. Hasonlóképpen amennyiben a pénztermelö egységek egy olyan pénztermelö egységcsoportot alkotnak, amelyre goodwill került felosztásra, azonos idöpontban kerülnek értékvesztési vizsgálat alá, mint az adott egység csoport, az alkotó egységek vizsgálatát az egységcsoport vizsgálatának elvégzése elött kell elvégezni.***

98. Az olyan pénztermelö egység értékvesztési vizsgálatának elvégzésekor, melyre goodwill került felosztásra, jelzés merülhet fel a goodwillt tartalmazó egységen belüli valamely eszköz értékvesztésére vonatkozóan. Ilyen esetben az egységnek az eszköz értékvesztését kell elöbb megvizsgálnia, és az ezen eszközre vonatkozó értékvesztési veszteséget kell elöször elszámolnia, mielött a goodwillt tartalmazó pénztermelö egység értékvesztési vizsgálatát elvégezné. Hasonlóképpen jelzés merülhet fel egy goodwillt tartalmazó egységcsoporton belüli pénztermelö egységnél bekövetkezett értékvesztésre vonatkozóan is. Ilyen esetben az egységnek a pénztermelö egység értékvesztését kell elöbb megvizsgálnia, és az ezen egységre vonatkozó értékvesztési veszteséget kell elöször elszámolnia, mielött a goodwillt tartalmazó pénztermelö egység-csoport értékvesztési vizsgálatát elvégezné.

99. ***A megelözö idöszakban a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelö egység megtérülö értékére vonatkozóan elvégzett legutolsó részletes számítást fel lehet használni az adott egység értékvesztési vizsgálatához a tárgyidöszakban, feltéve, hogy az alábbi feltételek mindegyike teljesül:***

(a) ***az egységet alkotó eszközök és kötelezettségek a legutolsó megtérülésszámítás óta nem módosultak jelentösen;***

(b) ***a legutolsó megtérülö érték-számítás olyan összeget eredményezett, ami jelentös különbözettel meghaladta az egység könyv szerinti értékét;***

valamint

(c) ***a legutolsó megtérülési érték-számítás óta bekövetkezett események, valamint megváltozott körülmények értékelése alapján esetleges a valószínüsége annak, hogy egy jelenlegi megtérülö érték-számítás eredménye az egység könyv szerinti értékénél alacsonyabb értéket eredményezne.***

Társasági eszközök

100. A társasági eszközök olyan csoport- vagy divízionális eszközök, mint például az egység központi irodájának vagy egy divíziójának az épülete, az elektronikus adatfeldolgozó berendezések vagy a kutatási központ. Az egység felépítése határozza meg, hogy egy eszköz megfelel-e a társasági eszköz e standard szerinti definíciójának egy adott pénztermelö egység tekintetében. A társasági eszközök megkü-

▼M3

lönböztetö jellemvonásai, hogy nem teremtenek más eszközöktöl vagy eszközcsoportoktól független pénzbevételeket, és hogy a könyv szerinti értékük nem teljesen rendelhetö a vizsgált pénztermelö egységhez.

101. Mivel a társasági eszközök nem teremtenek önálló pénzbevételeket, egy adott egyedi társasági eszköz megtérülö 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 megtérülö érték arra a pénztermelö egységre vagy pénztermelö egység-csoportra kerül megállapításra, amelyhez a társasági eszköz tartozik, és ennek a pénztermelö egységnek vagy pénztermelö egység-csoportnak a könyv szerinti értékéhez lesz hasonlítva. Az értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.

102. ***Egy pénztermelö egység értékvesztési tesztje során az egységnek azonosítania kell minden olyan társasági eszközt, amely a vizsgált pénztermelö egységhez tartozik. Amennyiben a társasági eszköz könyv szerinti értékének valamely része:***

(a) ***ésszerü és következetes módon felosztható az adott pénztermelö egységre, az egységnek a pénztermelö egységnek a társasági eszköz adott pénztermelö egységre felosztott könyv szerinti értékét is tartalmazó könyv szerinti értékét kell összehasonlítania a megtérülö értékkel. Bármely értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.***

(b) ***ésszerü és következetes módon nem osztható fel az adott pénztermelö egységre, az egységnek:***

(i) ***a pénztermelö egység társasági eszközt nem tartalmazó könyv szerinti értékét kell összehasonlítania annak megtérülö értékével, és az esetleges értékvesztést a 104. bekezdés alapján kell elszámolnia;***

(ii) ***meg kell határoznia a pénztermelö egységek azon legkisebb csoportját, amely tartalmazza a vizsgálat tárgyát képezö pénztermelö egységet, és amelyre a társasági eszköz könyv szerinti értékének egy részét ésszerü és következetes módon hozzá lehet rendelni;***

valamint

(iii) ***össze kell hasonlítania az adott pénztermelö egység-csoportnak az adott egységcsoportra felosztott társasági eszközt is tartalmazó könyv szerinti értékét az egységcsoport megtérülö értékével. Bármely értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.***

103. A 8. szemléltetö példa ezen elöírások társasági eszközökre történö alkalmazását szemlélteti.

A pénztermelö egység értékvesztés miatti vesztesége

104. ***Egy pénztermelö egységre (a pénztermelö egységek csoportjának azon legkisebb egysége, amelyre goodwill vagy társasági eszköz került felosztásra) értékvesztés miatt kizárólag akkor lehet veszteséget elszámolni, ha az egység (egységek csoportja) megtérülö 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 következö sorrendben kell felosztani:***

(a) ***elöször, a pénztermelö egységhez (egységek csoportjához) hozzárendelt goodwill könyv szerinti értékét kell csökkenteni;***

majd

(b) ***ezt követöen pedig 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 kezelendök és a 60. bekezdés elöírásai szerint számolandók el.

105. ***Az értékvesztés miatti veszteségek 104. bekezdés szerinti felosztásánál az eszköz könyv szerinti értéke nem csökkenthetö a következö értékek közül a legmagasabb alá:***

(a) ***az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke (ha meghatározható);***

(b) ***használati értéke (ha megállapítható);***

és

(c) ***nulla.***

▼M3

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 pénztermelö egységhez tartozó minden egyes eszköz megtérülö értékének megbecslése nem megvalósítható, ez a standard az értékvesztés miatti veszteségnek az egységhez tartozó, a goodwilltöl eltérö eszközök közötti tetszöleges felosztását írja elö, mivel a pénztermelö egységhez tartozó összes eszköz együttesen müködik.

107. Ha az egyedi eszköz megtérülö értéke nem állapítható meg (lásd 67. bekezdés):

(a) az eszközre értékvesztés miatti veszteség akkor számolandó el, ha az eszköz könyv szerinti értéke nagyobb, mint annak az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és a 104. és 105. bekezdésekben részletezett felosztási eljárások eredménye közül a magasabb érték;

és

(b) az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számolnak el, ha a kapcsolódó pénztermelö egység nem értékvesztett. Ez vonatkozik arra az esetre is, ha az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb.

Példa:

Egy gép fizikai károsodást szenvedett, de még müködik, ha nem is olyan jól, mint korábban. A gép értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb. A gép nem termel független pénzbevételt. A gépet magában foglaló, az egyéb eszközökböl származó pénzbevételektöl nagymértékben független pénzbevételeket termelö legkisebb azonosítható eszközcsoport az a gépsor, amelyikhez a gép tartozik. A gépsor megtérülö értéke azt mutatja, hogy a gépsor egészében véve nem értékvesztett.

1. feltételezés: a vezetés által jóváhagyott tervek/elörejelzések nem tükrözik a vezetésnek a gép lecserélése mellett való elkötelezettségét.

A gép megtérülö értéke önmagában nem becsülhetö fel, mivel annak használati értéke:

(a) *eltérhet az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéktöl;*

és

(b) *az csak a gépet magában foglaló pénztermelö egységre (a gépsorra) határozható meg.*

A gépsor nem értékvesztett. Ezért a gépre értékvesztés miatti veszteség nem kerül megjelenítésre. Az egységnél mindazonáltal szükséges lehet a gépre megállapított értékcsökkenési idöszak vagy értékcsökkenési módszer újramegállapítására. Lehetséges, hogy rövidebb értékcsökkenési idöszak vagy gyorsabb leírási módszer kell ahhoz, hogy tükrözze a várható hátralévö hasznos élettartamot vagy azt a sémát, amely szerint az egység a gazdasági hasznokat felhasználja.

2. feltételezés: a vezetés által jóváhagyott tervek/elörejelzések a vezetésnek a gép lecserélésére és közeljövöbeni értékesítésére vonatkozó elkötelezettségét tükrözik. A gép értékesítését megelözö folyamatos használatból származó cash flow-k elhanyagolhatónak becsülhetök.

A gép használati értéke annak értékesítési 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 értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke alacsonyabb a könyv szerinti értékénél, értékvesztés miatt veszteséget kell rá elszámolni.

108. ***A 104. és 105. bekezdésekben elöirtak alkalmazása után akkor, és csak akkor kell a pénztermelö egység értékvesztés miatti veszteségének esetlegesen fennmaradó összegét kötelezettségként kimutatni, ha ezt más standard megköveteli.***

ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉG VISSZAÍRÁSA

109. A 110 – 116. bekezdések határozzák meg az egy eszközre vagy pénztermelö 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 pénztermelö egységekre is. További elöírások

▼M3

találhatók az egyedi eszközökre a 117 – 121. bekezdésekben, a pénztermelö egységekre a 122 – 123. bekezdésekben, és a goodwillre a 124 – 125. bekezdésekben.

110. ***Az egységnek minden mérlegfordulónapra vonatkozóan fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy eszközre elszámolt értékvesztés (ami nem goodwill) miatti veszteség már nem áll fenn, vagy csökkent. Ha létezik bármely ilyen jelzés, az egységnek fel kell becsülnie az eszköz megtérülö értékét.***

111. ***Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy eszközre (ami nem goodwill) elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, az egységnek legalább a következö jelzéseket kell figyelembe vennie:***

Külsö információ-források

(a) ***az eszköz piaci értéke az idöszak folyamán jelentös mértékben megnövekedett.***

(b) ***az egységre nézve kedvezö hatású jelentös változások következtek be az idöszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövöben, az egység müködésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták.***

(c) ***a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az idöszak folyamán csökkentek, és ezek a csökkenések valószínüleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátára, és lényegesen növelni fogják az eszköz megtérülö értékét.***

Belsö információ-források

(d) ***az egységre nézve kedvezö hatású jelentös változások következtek be az idöszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövöben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. E változások magukban foglalják az idöszak folyamán eszközölt beruházási kiadásokat, amelyek azért merültek fel, hogy az eszköz teljesítményét fejlesszék, vagy azon tevékenységet, melyhez az eszköz tartozik, átszervezzék.***

(e) ***belsö 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 föleg a 12. bekezdésben megadott, az értékvesztés miatti lehetséges veszteségekre vonatkozó jelzések tükörképei.

113. Ha van arra utaló jelzés, hogy a korábbi években egy eszközre (ami nem goodwill) elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, ez jelezheti, hogy az eszköz hátralévö hasznos élettartamát, értékcsökkenési (amortizációs) módszerét vagy maradványértékét felül kell vizsgálni és az eszközre vonatkozó standardnak megfelelöen helyesbíteni szükséges még akkor is, ha az eszközzel kapcsolatban értékvesztés miatti veszteség nem került visszaírásra.

114. ***Egy eszközre (ami nem goodwill) a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség akkor, és csak akkor írandó vissza, ha az értékvesztés miatti veszteség legutóbbi elszámolása óta változás állt be a megtérülö érték megállapításához felhasznált becslésekben. Ilyen esetben az eszköz könyv szerinti értékét a megtérülö 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 idöpont óta bekövetkezett növekedését tükrözi, amikor az egység az eszközre legutóbb értékvesztés miatti veszteséget számolt el. A 130. bekezdés alapján az egységnek azonosítania kell a becslések változását, amely a becsült potenciál növekedését okozza. A becslések változásait szemléltetö példák:

(a) a megtérülö érték alapjában bekövetkezett változás (azaz hogy a megtérülö érték az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken vagy a használati értéken alapul-e);

(b) ha a megtérülö érték a használati értéken alapult: a jövöbeli cash flow-k becsült összegének vagy ütemezésének, vagy a diszkontrátának a változása;

vagy

(c) ha a megtérülö érték az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéken alapult: az értékesítés költségeivel csökkentett valós érték összetevöinek becsült értékeiben bekövetkezett változás.

▼M3

116. Egy eszköz használati értéke az eszköz könyv szerinti értékénél nagyobbá válhat pusztán amiatt, hogy a jövöbeni pénzbevételek jelenértéke azok egyre közelebbivé válása miatt növekszik. Az eszköz potenciálja viszont nem növekedett. Ezért az értékvesztés miatti veszteség nem kerül visszaírásra csak az idö múlásának okán (ezt néha a diszkont „lebontásának" nevezik) még akkor sem, ha az eszköz megtérülö értéke a könyv szerinti értékénél magasabbá válik.

Egyedi eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírása

117. ***Egy eszköznek (ami nem goodwill) 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. Az eszköz (ami nem goodwill) 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 az egység az eszközre vonatkozó standardot alkalmazza.

119. ***Az eszköz (ami nem goodwill) értékvesztés miatti veszteségének visszaírását a nyereségben vagy veszteségben azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt egy másik standardnak megfelelöen (pl. IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard átértékelési modellje szerint) átértékelt értéken tartják nyilván. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az átértékelés növekedéseként kell kezelni a másik standard elöírásai szerint.***

120. Az átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az átértékelési többlet tétel növekedéseként kell közvetlenül a saját tökében elszámolni. Ugyanakkor ha ugyanezen átértékelt eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget elözöleg az eredménykimutatásban számolták el, az értékvesztés miatti veszteség visszaírását is az eredménykimutatásban kell elszámolni.

121. ***Az értékvesztés miatti veszteség visszaírásának megjelenítése után az eszköz értékcsökkenését (amortizációját) a jövöbeni idöszakokra helyesbíteni kell, hogy az eszköznek a maradványértékkel csökkentett (ha van ilyen), módosított könyv szerinti értéke kerüljön szisztematikusan felosztásra a hátralévö hasznos élettartamra.***

A pénztermelö egység értékvesztés miatti vesztesége

122. ***Egy pénztermelö egység értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az egységhez tartozó eszközök (kivéve goodwill) 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 elöírtaknak megfelelöen kell elszámolni.***

123. ***A pénztermelö egység értékvesztés miatti veszteségének a 122. bekezdés szerinti visszaírásakor egy eszköz könyv szerinti értéke nem növelhetö a következö értékek közül az alacsonyabb fölé:***

(a) ***az eszköz megtérülö értéke (ha megállapítható);***

és

(b) ***az a könyv szerinti érték, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi idöszakokban 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 egyéb eszközökre (kivéve goodwill) kell arányosan felosztani.

A goodwill értékvesztés miatti veszteségének visszaírása

124. ***A goodwillre elszámolt értékvesztés miatti veszteség a következö idöszakban nem írható vissza.***

125. Az IAS 38 *Immateriális javak* standard tiltja a saját elöállítású goodwill megjelenítését. A goodwill megtérülö értékében a megjelenítést követö idöszakokban beállott esetleges növekedés valószínüsíthetöen a saját elöállítású goodwill növekedése, nem pedig a megszerzett goodwillre vonatkozóan elszámolt értékvesztés miatti veszteség visszafordulása.

▼M3

KÖZZÉTÉTEL

126. ***Az egységnek minden eszközcsoportra vonatkozóan közzé kell tennie a következöket:***

(a) ***a nyereségben vagy veszteségben az idöszak folyamán elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét, és azokat az eredménykimutatás-tételeket, amelyek ezen értékvesztés miatti veszteségeket tartalmazzák.***

(b) ***a nyereségben vagy veszteségben az idöszak folyamán elszámolt értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának összegét, és azokat az eredménykimutatás-tételeket, amelyekben ezen értékvesztés miatti veszteségek visszaírásra kerültek.***

(c) ***az idöszak folyamán közvetlenül a saját tökében elszámolt, az átértékelt eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek összegét.***

(d) ***az idöszak folyamán közvetlenül a saját tökében elszámolt, az átértékelt eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának összegét.***

127. Egy eszközcsoport az egység müködése szempontjából hasonló jellegü és rendeltetésü eszközök csoportja.

128. A 126. bekezdésben elöírt információ az eszközcsoportra közzétett egyéb információval együtt is bemutatható. Ezt az információt tartalmazhatja például az ingatlanok, gépek és berendezések idöszak eleji és idöszak végi könyv szerinti értékének az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard által elöírt levezetése.

129. ***Az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standardot alkalmazó egységnek az elsödleges beszámolási formátumban minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan az alábbiakat kell közzétennie:***

(a) ***az idöszak folyamán a nyereségben vagy veszteségben, és közvetlenül a saját tökében elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét.***

(b) ***az idöszak folyamán a nyereségben vagy veszteségben, és közvetlenül a saját tökében elszámolt értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának összegét.***

130. ***Ha az egyedi eszközre, beleértve a goodwillt is, vagy pénztermelö egységre értékvesztés miatti lényeges veszteséget számoltak el vagy írtak vissza az idöszak folyamán, az egységnek közzé kell tennie:***

(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) ***egyedi eszközre:***

(i) ***az eszköz jellegét;***

és

(ii) ***amennyiben az egység szegmensek szerinti beszámolót is készít az IAS 14 alapján, azt a bemutatandó szegmenst, amelyhez az egység elsödleges beszámoló formátuma alapján az eszköz tartozik.***

(d) ***pénztermelö egységre:***

(i) ***a pénztermelö egység leírását (például, hogy az egy gépsor, egy üzem, egy üzleti tevékenység, egy földrajzi terület, egy az IAS 14 definíciója szerinti bemutatandó szegmens);***

(ii) ***az elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteségek összegét eszközcsoportok szerint, és amennyiben az egység az IAS 14 szerint szegmensenkénti információkat is közzétesz, az egység elsödleges beszámolási formátuma alapján;***

valamint

(iii) ***ha a pénztermelö egység azonosítására szolgáló eszközcsoportosítás a pénztermelö egység megtérülö értékének (ha van) legutóbbi megbecslése óta megváltozott, az egységnek be kell mutatnia az eszközök csoportosításának korábbi és jelenlegi módját, és a pénztermelö egység azonosításának módjában bekövetkezett változtatások indokait.***

(e) ***azt, hogy az eszköz (pénztermelö egység) megtérülö értéke annak értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke vagy használati értéke-e;***

▼M3

(f) ***ha a megtérülö érték az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték, az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték meghatározásának alapját (pl. hogy a valós értéket aktív piacra történö hivatkozással állapították-e meg).***

(g) ***ha a megtérülö érték a használati érték, a használati érték jelenlegi becsléséhez és a korábbi becsléséhez (ha volt) alkalmazott diszkontrátá(ka)t.***

131. ***Az egységnek az alábbi információkat kell közzétennie az idöszak alatt elszámolt azon értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírásának összesített értékére vonatkozóan, melyre nem került információ közzétételre a 130. bekezdés alapján:***

(a) ***az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírása által érintett föbb eszközcsoportok.***

(b) ***az ezen értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vagy visszaírásához vezetö föbb események és körülmények.***

132. Az egység számára javasolt, hogy tegye közzé azokat az alapvetö feltevéseket, amelyek alapján az eszközök (pénztermelö egységek) megtérülö értékét az idöszakban megállapították. Ugyanakkor azonban a 134. bekezdés elöírja, hogy az egység információkat tegyen közzé az olyan pénztermelö egység megtérülö értékének meghatározásához használt becslésekre vonatkozóan, melynek könyv szerinti értéke tartalmaz határozatlan hasznos élettartamú goodwillt vagy immateriális eszközt.

133. ***Amennyiben a 84. bekezdésnek megfelelöen az adott idöszak során valamely üzleti kombinációban megszerzett goodwill valamely része nem került a beszámoló fordulónapján felosztásra valamely pénztermelö egységre (egységcsoportra), a fel nem osztott goodwill összegét közzé kell tenni, azon okokkal együtt, amiért az adott összeg nem került felosztásra.***

A goodwillt vagy határozatlan hasznos idötartamú immateriális eszközöket tartalmazó pénztermelö egységek megtérülö értékének megállapításához felhasznált becslések

134. ***Az egységnek az alábbi (a) – (f) pontokban meghatározott információkat valamennyi olyan pénztermelö egységre (egységek csoportjára) vonatkozóan közzé kell tennie, amelyekhez rendelt goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszköz könyv szerinti értéke jelentös az egység összes goodwillje és határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszköze könyv szerinti értékéhez képest:***

(a) ***az egységhez (egységek csoportjához) rendelt goodwill könyv szerinti értékét.***

(b) ***az egységhez (egységek csoportjához) rendelt határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak könyv szerinti értékét.***

(c) ***az adott egység (egységek csoportja) megtérülö értéke kiszámításának alapját (azaz használati érték vagy értékesítési költségekkel csökkentett valós érték).***

(d) ***az egység (egység csoport) használati értéken alapuló megtérülö értékét:***

(i) ***azon fö feltételezések leírását, amelyekre a vezetés a vizsgált idöszakra vonatkozó cash flow elörejelzéseit alapozta, a legutolsó tervadatok/elörejelzések által. A fö feltételezések azok, amelyekre az egység (egység csoport) megtérülö értéke leginkább érzékeny.***

(ii) ***a vezetés által az egyes fö feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott módszer leírása, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy ha alkalmazandó, konzisztensek-e a külsö információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbéli tapasztalatoktól és külsö információforrásoktól.***

(iii) ***azt az idöszakot, amelyre vonatkozóan a vezetés az általa jóváhagyott pénzügyi tervadatok/elörejelzések alapján tervezte meg a cash flow-kat, azt, ha öt évnél hosszabb idöszak került alkalmazásra az adott pénztermelö egységre (egységek csoportjára), és azt, hogy miért indokolt a hosszabb idöszak alkalmazása.***

(iv) ***a tervezett cash flow adatok legutolsó tervadatok/elörejelzések által lefedett idöszakon túlra történö kivetítésére alkalmazott növekedési rátát, valamint annak megindokolását, ha olyan növekedési ráta került alkalmazásra, ami nagyobb az egység termékeire, az iparágra, és az egység müködése***

▼M3

szerinti ország(ok)ra és az egység (egységek csoportja) által megcélzott piacokra alkalmazott hosszú távú átlagos növekedési rátánál.

(v) *a cash flow elörejelzésekre alkalmazott diszkontrátá(ka)t.*

(e) *amennyiben az egység (egységek csoportja) megtérülö értéke az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken alapul, az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték meghatározásának módszerét. Amennyiben az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték nem az adott egységre (egységcsoportra) vonatkozó megfigyelhetö piaci áron alapul, az alábbi információkat is közölni kell:*

(i) *a vezetés által az értékesítés költségeivel csökkentett valós érték megállapításához felhasznált valamennyi föbb feltételezés leírását. A fö feltételezések azok, amelyre az egység (egységcsoport) megtérülö értéke leginkább érzékeny.*

(ii) *a vezetés által az egyes fö feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott módszer leírása, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy, ha alkalmazandó, konzisztensek-e a külsö információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbéli tapasztalatoktól és külsö információ forrásoktól.*

(f) *amennyiben egy ésszerüen lehetséges változás valamely fö feltételezésben, amelyen a vezetés az egységre (egységcsoportra) vonatkozó megtérülö érték meghatározását alapozta, ahhoz vezetne, hogy az egység(egységcsoport) könyv szerinti értéke meghaladja annak megtérülö összegét:*

(i) *azt az összeget, amellyel az egység (egységcsoport) megtérülö értéke meghaladja annak könyv szerinti értékét.*

(ii) *a fö feltételezések értékét.*

(iii) *azt az összeget, amellyel a fö feltételezés meghatározott értékének változnia kellene – azt követöen, hogy e változás következtében a megtérülö érték megállapításához felhasznált egyéb változóknál fellépö hatást is számításba veszik – ahhoz, hogy az egység (egységcsoport) megtérülö értéke egyenlö legyen annak könyv szerinti értékével.*

135. *Azokban az esetekben, amikor a goodwill vagy a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak könyv szerinti értékének része vagy egésze több pénztermelö egységre (egységcsoportra) került felosztásra, és az ily módon az egyes egységekre (egységcsoportokra) felosztott összeg nem jelentös az egység goodwilljének és határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközeinek összértékéhez képest, ezt a tényt közzé kell tenni, az egységekre (egység csoportokra) felosztott goodwill és határozatlan hasznos élettartammal rendelkezö immateriális javak összevont értékével együtt. Ezen felül, amennyiben ezen egységek (egységcsoportok) bármelyikének megtérülö értéke ugyanazon fö feltételezés(ek)en alapul, és az azokra felosztott goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak összevont könyv szerinti értéke az egység teljes goodwill és határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközállományához képest jelentös, ezt a tényt közzé kell tenni az alábbi információkkal együtt:*

(a) *az ezen egységekhez (egységek csoportjaihoz) rendelt goodwill könyv szerinti értékének összevont összegét.*

(b) *az ezen egységekhez (egységek csoportjaihoz) rendelt határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak könyv szerinti értékének összegét.*

(c) *a fö feltélezés(ek) bemutatását.*

(d) *a vezetés által az egyes fö feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott módszer leírását, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy ha alkalmazandó, konzisztensek-e a külsö információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbéli tapasztalatoktól és külsö információforrásoktól.*

(e) *amennyiben a fö feltételezés(ek)ben bekövetkezö ésszerüen lehetséges módosulás ahhoz vezetne, hogy az egységek (egységcsoportok) könyv szerinti értékének összevont összege meghaladja azok megtérülö értékének összevont értékét:*

(i) *azt az összeget, amellyel az egységek (egység csoportok) megtérülö értékének összevont értéke meghaladja azok könyv szerinti értékének összevont értékét.*

(ii) *a fö feltételezés(ek) értékét.*

▼M3

(iii) ***azt az összeget, amellyel a fö feltételezés meghatározott értékének változnia kellene – azt követöen, hogy e változás következtében a megtérülö érték megállapításához felhasznált egyéb változóknál fellépö hatást is számításba veszik – ahhoz, hogy az egységek (egységcsoportok) összevont megtérülö értéke egyenlö legyen azok összevont könyv szerinti értékével.***

136. A megelözö idöszakban a pénztermelö egység (egységek csoportja) megtérülö értékére vonatkozóan készített legutolsó részletes kalkulációt a 24., illetve a 99. bekezdés alapján fel lehet használni az adott egység (egységcsoport) tárgyidöszakban lefolytatott értékvesztési vizsgálatához, feltéve, hogy egyes meghatározott elöfeltételek teljesülnek. Amikor ez a helyzet áll fenn, az adott egységre (egység csoportra) a 134. és 135. bekezdésekben elöírt közzétételekbe bevont információk a megtérülö értékre vonatkozó korábban készült számításra vonatkoznak.

137. A 9. szemléltetö példa mutatja be a 134. és 135. bekezdések által elöírt közzétételeket.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

138. ***Amennyiben az egység az IFRS 3 Üzleti kombinációk standard 85. bekezdésével összhangban az IFRS 3 78 – 84. bekezdéseiben meghatározott hatálybalépési idöpontoknál korábbi idöponttól kívánja alkalmazni az IFRS 3-at, az egységnek a jelen standardot is ugyanezen idöponttól kezdödöen kell alkalmaznia a jövöre nézve.***

139. ***Egyéb esetekben az egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia:***

(a) ***az olyan üzleti kombinációk során megszerzett goodwillre és immateriális javakra, amelyek esetében a megállapodás idöpontja 2004. március 31-e vagy késöbbi;***

valamint

(b) ***valamennyi egyéb eszközre a jövöre nézve, a 2004. március 31-én, vagy azt követöen kezdödö elsö éves idöszakra vonatkozóan.***

140. ***Azon egységek számára, akikre a 139. bekezdés vonatkozik, javasolt a jelen standard alkalmazásának megkezdése a 139. bekezdésben meghatározott idöpontnál korábbi idöponttól. Ugyanakkor ha az egység a megadott hatálybalépési idöpontoktól korábban kezdi alkalmazni a jelen standardot, ugyanezen korábbi idöponttól az IFRS 3-t, valamint a (2004-ben módosított) IAS 38 Immateriális javak standardot is alkalmaznia kell.***

AZ (1998-BAN KIBOCSÁTOTT) IAS 36 VISSZAVONÁSA

141. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot.

▼M3

A FÜGGELÉK

Jelenérték-technikák alkalmazása a használati érték meghatározásához

A jelen függelék a standard elválaszthatatlan részét képezi. Útmutatást nyújt a jelenérték-technikák alkalmazására vonatkozóan, a használati érték meghatározásához. Bár az útmutató az „eszköz” kifejezést használja, az egyaránt vonatkozik a pénztermelõ egységet alkotó eszközök csoportjára is.

A jelenérték kiszámításának összetevõi

A1. Az alábbi elemek együttesen képezik az egyes eszközök között fennálló gazdasági különbségeket:

(a) a jövõbeni cash flow-ra vonatkozó becslés, vagy komplexebb esetekben az eszközbõl várhatóan befolyó többféle jövõbeni cash flow;

(b) e cash flow-k összegére és idõbeli teljesülésére vonatkozó lehetséges variációkra vonatkozó várakozások;

(c) a pénz idõértéke, melyet a jelenlegi piaci kockázatmentes kamatláb tükröz;

(d) az eszközre vonatkozó elválaszthatatlan bizonytalanság viselésének ára;

valamint

(e) egyéb, gyakran nem meghatározható tényezõk (pl. a likviditás hiánya), melyet a piaci résztvevõk figyelembe vennének az egység által az adott eszközbõl tervezett jövõbeni cash flow-k árának megállapításánál.

A2. A jelen függelék két módszert állít szembe egymással a jelenérték kiszámítására vonatkozóan, melyek közül bármelyik alkalmazható az eszköz használati értékének megállapítására, a körülményektől függően. A „hagyományos” módszer szerint, az A1 bekezdésben bemutatott (b) – (e) tényezőkkel történő módosítást a diszkont ráta foglalja magában. A „várható cash flow” módszer szerint, a (b), (d) és (e) tényezők a kockázattal korrigált várható cash flow megállapításánál vezetnek módosításhoz. Bármelyik módszert választja is az egység a jövõbeni cash flow-k összegének és idõbeli eloszlásának lehetséges variációira vonatkozó várakozások kifejezésére, az eredménynek tükröznie kell a jövõbeni 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 a szerzõdés alapján fennálló hitelkövetelésre 12 %-os diszkont ráta is alkalmazható. Ez tükrözi az egyes meghatározott jellemzõkkel rendelkezõ hitelekre vonatkozó jövõbeni nem teljesítésekre vonatkozó várakozásokat. Ugyanez a 12 % nem alkalmazható a várható cash flow-k diszkontálásához, mivel e cash flow-k már tükrözik a jövõbeni nem teljesítésekre vonatkozó feltételezéseket.

(b) a becsült cash flow-k és diszkont ráták nem lehetnek elfogultak, és nem vehetnek figyelembe a kérdéses eszközhöz nem kapcsolódó tényezõket. Például a becsült nettó cash flow szándékos alulbecslése az eszköz jövõbeni nyereségességének látszólagos növelése miatt elfogultságot épít be.

(c) a becsült cash flow-knak és diszkont rátáknak a lehetséges értékek egy sorozatát kell tükröznie, és nem egyetlen, legvalószínûbb lehetséges minimum vagy maximum értéket.

▼M3

A jelenérték hagyományos és várható cash flow módszerei

A hagyományos módszer

A4. A jelenérték számviteli alkalmazásai hagyományosan egyetlen becsült cash flow sorozatot és egyetlen diszkont kamatlábat – melyet gyakran „a kockázathoz mért kamatlábnak” hívnak - használtak fel. Valójában a hagyományos módszer azt feltételezi, hogy az egyetlen diszkont rátát alkalmazó megszokott módszer a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást tartalmazza a megfelelő kockázati prémiummal együtt. Ily módon a hagyományos módszer a legnagyobb hangsúlyt a megfelelõ diszkont ráta kiválasztására helyezi.

A5. Egyes esetekben, mint pl. amikor összehasonlítható eszközök megfigyelhetők a piacon, a hagyományos módszer alkalmazása viszonylag könnyű. A szerzõdéses cash flow-kkal rendelkezõ eszközöknél az konzisztens azzal a móddal, ahogyan a piaci résztvevõk az eszközöket leírják, pl. mint egy „12 százalékos kötvény” esetében.

A6. A hagyományos módszer ugyanakkor nem biztos, hogy megfelelően kezel egyes összetett értékelési problémákat, pl. az olyan nem pénzügyi eszközök értékének meghatározását, melyeknek nincs piaca vagy összehasonlító adatai. A „kockázathoz mért kamatláb” megtalálására vonatkozó keresés legalább két tétel vizsgálatát igényli – egy piacon létező eszközét, 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 eszközével. Ezért az értékelést elvégzõnek az alábbiakat kell tennie:

(a) meg kell határoznia azokat a cash flow-kat, amelyek a jövõben már nem folytatódnak;

(b) meg kell határoznia a piacon egy olyan eszközt, amelynek cash flow jellemzõi hasonlónak tûnnek;

(c) a két tételbõl származó cash flow-kat össze kell hasonlítania egymással annak biztosítására, hogy azok hasonlóak legyenek (pl. mindkettõ szerzõdéses cash flow-e, vagy az egyik szerzõdéses, 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 cash flow sorozat hasonlóan viselkedik-e (vagy eltér) változó gazdasági körülmények hatására.

A várható cash flow módszer

A7. A várható cash flow módszer egyes helyzetekben hatékonyabb értékelési módszer, mint a hagyományos módszer. Az értékelés során a várható cash flow módszer a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást figyelembe vesz egy 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 cash flow módszer ily módon abban tér el a hagyományos módszertõl, hogy a kérdéses cash flow-k közvetlen elemzésére koncentrál, valamint az értékelés során felhasznált feltételezésekre vonatkozó kifejezettebb nyilatkozatokra.

A8. A várható cash flow módszer akkor is lehetővé teszi a jelenértéktechnikák 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	
Valószínûség	10.00 %	95,24 CU
1 000 CU jelenértéke az 2. évben 5,25 %-on	902,73 CU	
Valószínûség	60.00 %	541,64 CU
1 000 CU jelenértéke az 3. évben 5,50 %-on	851,61 CU	

▼M3

Valószínûség	30.00 %	255,48 CU
Várható jelenérték		892,36 CU

A9. A 892,36 CU-s várható jelenérték eltér a hagyományos módon számított legmegközelítõbb, 902,73 CU-s becsléstõl (a 60 %-os valószínûség). A hagyományos jelenérték-számítás alkalmazása jelen példában döntést igényel arról, hogy a cash flow-k lehetséges ütemezései közül melyik kerüljön felhasználásra, és ennek megfelelõen, az nem tükrözné valamennyi ütemezés valószínûségét. Ennek az az oka, hogy a hagyományos jelenérték-számításnál használt diszkont ráta nem képes az ütemezésben felmerülõ bizonytalanságokat tükrözni.

A10. A valószínűségek felhasználása alapvető fontosságú eleme a várható cash flow módszernek. Egyesek megkérdőjelezik, hogy precízebb eredményt szolgáltathat-e egyáltalán valószínűségek hozzárendelkezése nagymértékben szubjektív becslésekhez. Ugyanakkor a hagyományos módszer megfelelõ alkalmazása (az A6. bekezdésben leírtak szerint) ugyanazokat a becsléseket és szubjektivitást igényli anélkül, hogy a várható cash flow módszer számításánál alkalmazott átláthatóságot biztosítaná.

A11. A jelenlegi gyakorlatban kifejlesztett becslések közül sok nem hivatalosan, de már tartalmazza a várható cash flow-k elemeit. Ezen felül, a könyvelők gyakran szembesülnek azzal, hogy egy eszközt a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valószínűségekre vonatkozó korlátozott információk alapján kell értékelni. Például a könyvelõ 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 valószínûbb a másiknál. A korlátozott mértékû 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 legvalószínûbb összeg 100 CU. Ugyanakkor az egyes összegekhez tartozó valószínûség nem ismert. A korlátozott mértékû információk alapján a becsült várható cash flow 133.33 CU [(50 + 100+ 250)/3].

(c) a becsült összeg 50 CU lesz (10 százalékos valószínûség), 250 CU (30 %-os valószínûség), vagy 100 CU (60 %-os valószínûség). A korlátozott mértékû 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 valószínûleg jobb becslést nyújt a használati értékre vonatkozóan, mint az önmagában vett minimum, legvalószínûbb, vagy maximum érték.

A12. A várható cash flow módszer alkalmazása költség-előny kérdéseket is felvet. Egyes esetekben az egységnek esetleg széleskörű adat áll rendelkezésére, és képes lehet számos cash flow esetet kidolgozni. Más esetekben azonban lehet, hogy az egység csak általános kijelentéseket tud tenni a cash flow-k változására vonatkozóan anélkül, hogy jelentős költségei merülnének fel. Az 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 cash flow technikák nem alkalmasak valamely egyedi tétel, vagy olyan tétel értékének meghatározására, amelyre vonatkozóan csak korlátozott számú lehetséges variáció áll fenn. Erre példának azt említik, amikor egy eszköznek csak két lehetséges értéke van: 90 %-os valószínûséggel a cash flow 10 CU lesz, és 10 % a valószínûsége annak, hogy a cash flow 1 000 CU lesz. Azt észrevételezik, hogy e példában a várható cash flow 109 CU lesz, és az a véleményük, hogy a kapott eredmény nem tükrözi megfelelõen egyik esetlegesen fizetendõ összeget sem.

A14. A bemutatott 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 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 bizonytalan-

▼M3

ságát az eszköz értékének meghatározásában. Ehelyett a bizonytalan cash flow-k úgy kerülnek bemutatásra, mintha azok biztos cash flow-k volnának. Egyetlen racionális egység sem adna el egy eszközt ilyen jellemzõkkel 10 CU-ért.

Diszkontráta

A15. Bármelyik módszer kerül is alkalmazásra az eszköz használati értékének meghatározásához, a cash flow-k diszkontálásához felhasznált kamatláb nem tükrözheti azon kockázatokat, amelyekkel a becsült cash flow-k már korrigálásra kerültek. Másképpen bizonyos feltételezések hatása kétszer kerül figyelembevételre.

A16. Ha egy eszközspecifikus ráta a piacról közvetlenül nem szerezhető be, az egység a diszkontráta becsléséhez helyettesítőket használ. A cél a piac értékítéletének lehetõ legjobb megbecslése:

(a) a pénz idõértékére vonatkozóan az eszköz hasznos élettartama végéig terjedõ idõszakra;

és

(b) az A1-es bekezdésben leírt (b), (d) és (e) tényezõkre, feltéve, hogy e tényezõk nem eredményeztek módosítást a cash flow becslések megállapításánál.

A17. A becslés elvégzésének kiindulópontjaként az egység az alábbi kamatlábakat veheti figyelembe:

(a) az egység súlyozott átlagos tõkeköltsége, amelynek meghatározása olyan eljárásokkal lehetséges, mint például a tõkeeszközök árazási modellje;

(b) az egység járulékos hitelfelvételi kamatlábai;

és

(c) egyéb piaci hitelfelvételi kamatlábak.

A18. Ugyanakkor azonban e kamatlábakat korrigálni kell:

(a) hogy tükrözzék a piac értékítéletét a tervezett cash flow-khoz kapcsolódó specifikus kockázatokra vonatkozóan;

és

(b) kiszûrjék azokat a kockázatokat, amelyek nem relevánsak az eszköz becsült cash flow-ira vonatkozóan, vagy azokat, amelyekkel a becsült cash flow már korrigálásra került.

Mérlegelni kell azonban az olyan kockázatokat, mint pl. az országkockázat, a devizakockázat, és az árkockázat.

A19. A diszkontráta független az egység tõkeszerkezetétõl és az eszköz beszerzésének az egység általi finanszírozási módjától, mert az eszköz által várhatóan generált jövõbeni cash flow-k nem függenek attól, hogy milyen módon finanszírozta az egység az eszköz beszerzését.

A20. Az 55. bekezdés előírja, hogy a diszkont rátának adózás előtti rátának kell lennie. Ily módon amennyiben a ráta becslésére használt alap adózás utáni, az helyesbítésre kerül, hogy adózás elõtti rátát tükrözzön.

A21. Az egység alapesetben egyetlen diszkontrátát alkalmaz egy eszköz használati értékének becsléséhez. Az egység viszont külön diszkontrátákat alkalmaz a különbözõ jövõbeni idõszakokra, ha a használati érték érzékenyen reagál a különbözõ idõszakok kockázati különbségeire vagy a kamatlábak feltételi struktúrájára.

▼M3

B FÜGGELÉK

Az IAS 16 módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítást akkor kell alkalmazni, amikor az egység alkalmazni kezdi a (2003-ban módosított) IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések *standardot.A jelen módosítás hatályát veszti, amikor a (2004-ben módosított) IAS 36* Eszközök értékvesztése *standard hatályba lép. A jelen függelék lép helyébe a (2003-ban módosított) IAS 16 által az (1998-ban kibocsátott) IAS 36* Eszközök értékvesztése *standardra vonatkozóan hatálybaléptetett módosításoknak. A (2004-ben módosított) IAS 36 magában foglalja jelen függelék bekezdéseinek rendelkezéseit. Következésképpen a (2003-ban módosított) IAS 16 általi módosítások már nem szükségesek, miután az egység a (2004-ben módosított) IAS 36-ot elkezdi alkalmazni. Ennek megfelelően jelen függelék csak azon egységekre alkalmazandó, akik a (2003-ban módosított) IAS 16-ot annak hatálybalépése előtt kezdik alkalmazni.*

B1. Az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard az alábbiak szerint módosul.

Az A függelékben, az A4. bekezdés módosított szövege a következő:

A4. Az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard az alábbiak szerint módosul.

A standard 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 és 106. bekezdései az alábbiak szerint módosulnak:

4. A jelen standard vonatkozik a más standardok, pl. az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard megengedett alternatív eljárása alapján átértékelt értéken (valós értéken) nyilvántartott eszközökre. Annak elbírálása viszont, hogy egy átértékelt eszköz értékvesztett-e, attól függ, milyen alapon került megállapításra a valós érték:

…

9. ***Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, az egységnek legalább a következő jelzéseket kell figyelembe vennie:***

…

Belső információ-források

…

(f) ***az egységre nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. E változások magukban foglalják az eszköz használaton kívül helyezését, olyan terveket, amelyek annak a tevékenységnek a megszüntetésére vagy árszervezésére irányulnak, amelynek körében az eszköz működik, vagy arra, hogy az eszközt a korábban várt időpont előtt elidegenítik;***

és

…

34. A pénzkiadásokra vonatkozó becsléseknek tartalmazniuk kell az eszköz napi szervizelését, valamint az olyan jövőbeni általános költségeket, amely közvetlenül az eszköz használatának tulajdonítható, vagy ésszerű és következetes módon ahhoz hozzárendelhető.

37. ***Az eszközre vonatkozó jövőbeni cash flow-kat annak jelenlegi állapota alapján kell megbecsülni. A jövőbeni cash flow-k becslései nem tartalmazhatnak olyan jövőbeni pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat, amelyeknek felmerülése az alábbi okokból várható:***

…

(b) ***az eszköz teljesítményének javítása vagy emelése.***

38. Mivel az eszközre vonatkozó jövőbeni cash flow-kat annak jelenlegi állapotában becsülik fel, a használati érték nem tükrözi:

…

(b) azokat a kiadásokat, amelyek az eszköz teljesítményét javítani fogják, vagy az ahhoz kapcsolódó pénzbevételeket.

▼M3

41. Amíg az egységnél az eszköz teljesítményét javító pénzkiadás nem jelentkezik, a jövõbeni cash flow-kra vonatkozó becslések nem tartalmazhatják a pénzkiadáshoz kapcsolódó gazdasági hasznokból várhatóan keletkezõ becsült jövõbeni pénzbevételt (ld. A Függelék, 6. példa).

42. A jövõbeni cash flow-ra vonatkozó becslések azokat a jövõbeni pénzkiadásokat tartalmazzák, amelyek ahhoz szükségesek, hogy az eszközbõl a jelenlegi állapotában várhatóan keletkezõ gazdasági hasznok szintje fenntartható legyen. Azokban az esetekben, amikor egy pénztermelõ egység olyan eszközökbõl áll, melyeknek hasznos élettartamára vonatkozó becslések eltérnek, és amelyek mindegyike alapvetõ fontosságú az egység folyamatos mûködése szempontjából, a rövidebb hasznos élettartammal rendelkezõ eszközök újrabeszerzését az egység napi szervizelési igénye részének kell tekinteni, amikor az egységhez kapcsolódó jövõbeni cash flow-kat megbecslik. Hasonlóképpen amikor valamely eszköz eltérõ hasznos élettartamú alkotórészekbõl tevõdik össze, a rövidebb élettartamú komponensek újrabeszerzését az eszköz napi szervizigénye részének kell tekinteni az eszközbõl származó jövõbeni cash flow becsült értékének megállapításánál.

59. ***Az értékvesztés miatti veszteséget a nyereségben vagy veszteségben ráfordításként azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt átértékelt értéken tartják nyilván valamely egyéb standard (pl. IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard megengedett alternatív eljárása) elõírásai szerint. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségét az átértékelés csökkenéseként kell kezelni a másik standard elõírásai szerint.***

96. ***Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, az egységnek legalább a következõ jelzéseket kell figyelembe vennie:***

…

Belsõ információ-források

(d) ***az egységre nézve kedvezõ hatású jelentõs változások következtek be az idõszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövõben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. E változások magukban foglalják az idõszak folyamán eszközölt beruházási kiadásokat, amelyek azért merültek fel, hogy az eszköz teljesítményét fejlesszék, vagy azon tevékenységet, melyhez az eszköz tartozik, átszervezzék;***

és

…

104. ***Az eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírását a nyereségben vagy veszteségben azonnal el kell számolni bevételként, kivéve, ha az eszközt egy másik standardnak megfelelően (pl. IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard megengedett alternatív eljárása szerint) átértékelt értéken tartják nyilván. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az átértékelés növekedéseként kell kezelni a másik standard elõírásai szerint.***

▼B

IAS 37 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések

A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az IASC Bizottság által 1998 júliusában került elfogadásra és az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

BEVEZETÉS

▼M2

1. A jelen standardot valamennyi egységnek alkalmaznia kell a céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések elszámolására, kivéve azokat:

a) amelyek jövőben teljesülő szerződésekből származnak, kivéve, ha a szerződés hátrányos;

b) amelyek a biztosítási kötvény-tulajdonosokkal kötött szerződések alapján a biztosító társaságoknál merülnek fel;

és

c) amelyek más standardok hatálya alá tartoznak.

▼B

Céltartalékok

▼M2

2. A jelen standard nem vonatkozik az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard hatálya alá tartozó pénzügyi instrumentumokra beleértve a garanciát. ►M3 ——————— ◄

▼B

3. A standard a vélelmezett kötelmet olyan, a gazdálkodó cselekedetéből eredő kötelemként határozza meg, amely esetében:

   a) egy bevett múltbeli gyakorlat, nyilvánosságra hozott irányelvek, vagy egy megfelelően részletezett tárgyidőszaki bejelentés által a gazdálkodó jelezte más felek felé, hogy bizonyos felelősségeket vállalni fog; és

   b) ily módon a gazdálkodó jogos várakozásokat ébresztett azon más felekben arra, hogy teljesíteni fogja azokat a kötelezettségeit.

4. Ritkán, például peres ügyekben előfordulhat, hogy nem egyértelmű, hogy van-e a gazdálkodónak meglévő kötelme. 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 mérleg fordulónapján fennáll. A gazdálkodó akkor képez céltartalékot erre a meglévő kötelemre, ha az egyéb, a fentiekben ismertetett kimutatási kritériumok teljesülnek. Ha valószínűbb, mint nem, hogy nem áll fenn meglévő kötelem, a gazdálkodó egy függő kötelezettséget tesz közzé, hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának valószínűsége.

5. A céltartalékként kimutatott összeg a meglévő kötelem rendezéséhez a mérlegfordulónapon szükséges ráfordításra vonatkozó legjobb becslés kell legyen, más szavakkal az az összeg, amelyet a gazdálkodó a kötelem rendezésére, vagy annak egy harmadik félre történő átruházásáért a mérleg fordulónapján racionálisan kifizetne.

6. A standard előírja, hogy a céltartalékok értékelése során a gazdálkodónak:

   a) figyelembe kell vennie a kockázatokat és a bizonytalanságokat. Azonban a bizonytalanság nem igazolja a túlzott céltartalékképzést vagy a kötelezettségek szándékos felülértékelését;

   b) diszkontálnia kell a céltartalékokat, amennyiben a pénz időértéke jelentős hatással bír, olyan adózás előtti diszkontrátát (vagy rátákat) használva, amely(ek) tükrözi(k) a pénz időértékével kapcsolatos jelenlegi piaci becsléseket, valamint azokat a kötelezettséggel kapcsolatos kockázatokat, amelyeket nem vettek figyelembe a ráfordításra vonatkozó legjobb becslés kialakításánál. Ha diszkontálás kerül alkalmazásra, az idő múlásából eredő céltartalék-növekedést kamatráfordításként kell elszámolnia;

   c) figyelembe kell vennie a jövőbeli eseményeket, mint például a jogszabályi és a technológiai változásokat, amennyiben elegendő objektív bizonyíték áll rendelkezésre arra vonatkozóan, hogy ezek be fognak következni; és

   d) nem lehet figyelembe vennie az eszközök várható kikerüléséből származó nyereségeket akkor sem, ha a várható kikerülés szorosan kapcsolódik a céltartalék képzését előidéző eseményhez.

7. A gazdálkodó valószínűsítheti, hogy a céltartalék teljesítéséhez szükséges ráfordítás egy része, vagy egésze (például biztosítási szerződéseken, kártalanítási klauzulákon, vagy a szállítói garanciákon keresztül) megtérül. A gazdálkodó:

   a) akkor, és csak akkor mutathatja ki a megtérülést, ha lényegileg biztos, hogy megkapja a térítést, amennyiben rendezi a kötelmet. A megtérülésként figyelembe vett összeg nem haladhatja meg a céltartalék összegét; és

   b) a megtérülést elkülönült eszközként mutatja ki. A céltartalékkal kapcsolatos ráfordítás az eredménykimutatásban a megtérülésként elszámolt összeggel nettósítva is kimutatható.

8. A céltartalékokat minden egyes mérlegfordulónapon 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.

9. A céltartalékot csak azokra a ráfordításokra lehet felhasználni, amelyekre azt eredetileg megképezték.

▼B

Céltartalékok – Specifikus alkalmazások

10. A standard kifejti, hogyan kell alkalmazni a céltartalékok általános elszámolási és értékelési követelményeit három specifikus esetben: a jövőbeli működési veszteségek, a hátrányos szerződések és az átszervezések esetében.

11. A jövőbeli működési veszteségekre nem lehet céltartalékot képezni. A jövőbeli működési veszteségekre vonatkozó várakozás egy jelzés arra, hogy a tevékenység bizonyos eszközei értékvesztettek lehetnek. Ebben az esetben a gazdálkodó az eszközöket értékvesztés szempontjából az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján teszteli.

12. Amennyiben a gazdálkodó rendelkezik olyan szerződéssel, amely hátrányos, akkor a szerződés szerinti meglévő kötelmet céltartalékként kell kimutatni és értékelni. Hátrányos szerződés az, amelyben a szerződés alapján történő kötelezettségvállalások teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat.

13. A standard az átszervezést egy olyan, a vezetés által megtervezett és ellenőrzött programként határozza meg, amely lényegesen megváltoztatja:

a) a gazdálkodó által folytatott tevékenység terjedelmét; vagy

b) a tevékenység folytatásának módját.

14. Az átszervezési költségekre csak akkor lehet céltartalékot képezni, ha az általános céltartalék-kimutatási kritériumok teljesülnek. Ebben az összefüggésben átszervezésre vonatkozó vélelmezett kötelem csak akkor keletkezik, ha a gazdálkodó:

a) rendelkezik egy, az átszervezésre vonatkozó, legalább a következőkre kiterjedő, részletes, formális tervvel:

i. az érintett üzleti tevékenység vagy üzletitevékenység-rész;

ii. az érintett főbb telephelyek;

iii. azoknak az alkalmazottaknak a telephelye, munkaköre és hozzávetőleges száma, akik munkaviszonyuk megszüntetéséért ellentételezésben részesülnek;

iv. a ráfordítások, amelyek várhatóan felmerülnek; és

v. a terv végrehajtásának ideje; 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.

15. A vezetés vagy az igazgatóság átszervezésre vonatkozó döntése csak akkor eredményez vélelmezett kötelmet a mérleg fordulónapján, ha a gazdálkodó a mérleg fordulónapját megelőzően:

a) megkezdte az átszervezési terv végrehajtását; vagy

b) kellőképpen részletezett módon ismertette az átszervezési terv főbb jellemzőit az érintettekkel ahhoz, hogy az jogos várakozást ébresszen az érintettekben arra, hogy a gazdálkodó végre fogja hajtani az átszervezést.

16. Amennyiben az átszervezés magában foglalja egy tevékenység értékesítését, nem keletkezik kötelem az értékesítésre mindaddig, amíg a gazdálkodó el nem kötelezi magát az értékesítés mellett, azaz amíg nincs egy kötelező érvényű adásvételi megállapodás.

17. Az átszervezési céltartalék csak az átszervezéssel kapcsolatosan felmerülő azon közvetlen ráfordításokat foglalhatja magában, amelyek egyszerre:

a) szükségképpen együtt járnak az átszervezéssel; és

b) nem kapcsolódnak a gazdálkodó folytatódó tevékenységeihez. Ennek megfelelően az átszervezési céltartalék nem foglal magában olyan költségeket, mint a megmaradó alkalmazottak átképzése vagy áthelyezése, a marketing, vagy az új rendszerekbe és disztribúciós hálózatokba történő befektetések.

Függő kötelezettségek

▼M5

18. A standard a következőképpen határozza meg a függő kötelezettséget:

▼B

a) olyan lehetséges kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni; vagy

b) olyan meglévő kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, de nem mutatták ki, mert:

▼B

i. nem valószínű, hogy a kötelem kiegyenlítése gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlását fogja igényelni; vagy

ii. a kötelem összege nem mérhető megfelelő megbízhatósággal.

19. A gazdálkodó nem jeleníthet meg egy függő kötelezettséget. A gazdálkodónak egy függő kötelezettséget közzé kell tennie, hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége.

Függő követelések

20. A standard a függő követelést múltbeli eseményekből eredő lehetséges eszközként határozza meg, amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni. Ennek egyik példája egy olyan kárigény, amelyet a gazdálkodó jogi úton érvényesít, ahol annak kimenete bizonytalan.

21. A gazdálkodó nem jeleníthet meg egy függő követelést. A függő követelést közzé kell tenni, ha a gazdasági hasznok beáramlása valószínű.

22. Amennyiben egy bevétel realizálása lényegileg biztos, úgy a kapcsolódó eszköz nem függő követelés, és kimutatása helyénvaló.

Hatálybalépés Napja

23. A standard az 1999. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos. A korábbi alkalmazás javasolt.

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	327
Hatókör	327
Fogalmak	328
Céltartalékok és egyéb kötelezettségek	329
A céltartalékok és a függő kötelezettségek közötti kapcsolat	329
Kimutatás	329
Céltartalékok	329
Meglévő kötelem	330
Múltbeli esemény	330
Gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások valószínű kiáramlása	331
A kötelem megbízható becslése	331
Függő kötelezettségek	331
Függő követelések	332
Értékelés	332
A legjobb becslés	332
Kockázatok és bizonytalanságok	333
Jelenérték	333
Jövőbeli események	333
Eszközök várható kikerülése	334
Megtérülések	334
Változások a céltartalékokban	334
A céltartalékok felhasználása	334
Az elszámolási és az értékelési szabályok alkalmazása	335
Jövőbeli működési veszteségek	335
Hátrányos szerződések	335
Átszervezés	335
Közzététel	337
Átmeneti rendelkezések	338
Hatálybalépés napja	339

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standardok Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

▼B

CÉL

A jelen standard célja annak biztosítása, hogy megfelelő elszámolási követelmények és értékelési alapelvek kerüljenek alkalmazásra a céltartalékokra, a függő kötelezettségekre és a függő követelésekre, valamint, hogy a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben elegendő információ kerüljön közzétételre ahhoz, hogy a felhasználókat képessé tegye azok jellegének, időzítésének és összegének megértésére.

HATÓKÖR

1. A jelen standardot valamennyi gazdálkodónak alkalmaznia kell a céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések számvitelére, kivéve azokat:

   a) amelyek valós értéken értékelt pénzügyi instrumentumokból származnak;

▼M3

▼B

   c) amelyek a biztosításikötvény-tulajdonosokkal kötött szerződések alapján a biztosítótársaságoknál merülnek fel; és

   d) amelyekre egy másik Nemzetközi Számviteli Standard vonatkozik.

2. A nem a valós értéken értékelt pénzügyi instrumentumokra (beleértve a garanciákat) a jelen standardot kell alkalmazni.

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.

▼M3

---

5. Amennyiben a céltartalék, függő kötelezettség vagy függő követelés egy bizonyos típusával egy másik standard foglalkozik, úgy az egységnek a jelen standard helyett azt a standardot kell alkalmaznia. Például az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard foglalkozik az üzleti kombináció során átvállalt függő kötelezettségek felvásárló általi kezelésével. Hasonlóképpen, a céltartalékok bizonyos típusait a következőkre vonatkozó standardok is taglalják:

▼B

   a) beruházási szerződések (lásd az IAS 11 Beruházási szerződések standardot);

   b) nyereségadók (lásd az IAS 12 Nyereségadók standardot);

   c) lízingek (lásd az IAS 17 Lízingek standardot). Azonban, mivel az IAS 17 nem tartalmaz specifikus előírásokat a hátrányossá vált operatív lízingekre, ezekre az esetekre ezt a standardot kell alkalmazni

   d) munkavállalói juttatások (lásd az IAS 19 Munkavállalói juttatások standardot); és

▼M3

   e) a biztosítási szerződések (lásd az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardot). Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik a biztosító azon céltartalékaira, függő kötelezettségeire és függő követeléseire, amelyek nem az IFRS 4 hatálya alá tartozó biztosítási szerződésekből származó szerződéses kötelmek és jogok.

▼B

6. Bizonyos, céltartalékként kezelt összegek bevételek elszámolásához kapcsolódhatnak, például ha egy gazdálkodó díj ellenében vállal garanciát. A jelen standard nem taglalja a bevételek elszámolását. Az IAS 18 Bevételek standard meghatározza azokat a körülményeket, amelyek között a bevétel elszámolásra kerül, és gyakorlati útmutatást nyújt az elszámolási kritérium alkalmazására. A jelen standard nem módosítja az IAS 18 követelményeit.

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.

▼B

8. Más Nemzetközi Számviteli 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.

▼M3

9. A jelen standard vonatkozik az átszervezésekre (beleértve a megszűnt tevékenységekre) vonatkozó céltartalékokra. Amikor egy átszervezés megfelel a megszűnt tevékenység definíciójának, az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard további közzétételi kötelezettséget írhat elő.

▼B

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 múltbeli eseményekből származó olyan meglévő kötelme, amelynek a teljesítése várhatóan gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrásoknak a gazdálkodóból történő kiáramlását eredményezi.

A kötelmet keletkeztető esemény egy olyan esemény, amely jogi vagy vélelmezett kötelmet hoz létre, azt eredményezve, hogy a gazdálkodónak nincs más reális lehetősége, minthogy 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 cselekedeteiből ered, amikor:

a) egy bevett múltbeli gyakorlat, nyilvánosságra hozott irányelvek, vagy egy megfelelően részletezett tárgyidőszaki bejelentés által a gazdálkodó jelezte más felek felé, hogy bizonyos felelősségeket vállalni fog; és

b) ily módon a gazdálkodó 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 ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni; vagy

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 egy olyan lehetséges eszköz, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősítenie.

A hátrányos szerződés egy olyan szerződés, amelyben a szerződés alapján történő kötelezettségvállalások teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat.

Az átszervezés olyan program, amelyet a vezetés tervez el és ellenőriz, és az alábbiak egyikét lényegesen megváltoztatja:

a) a gazdálkodó üzleti tevékenységi körét; vagy

b) azt a módot, ahogy az üzleti tevékenységet végzik.

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:

▼B

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 a jelen standardban a „függő” kifejezés azokra a kötelezettségekre és követelésekre használatos, amelyek nincsenek kimutatva, mivel létezésüket csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó 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 kimutatási kritériumoknak.

13. A jelen standard megkülönbözteti:

a) a céltartalékokat – amelyek (feltételezve, hogy megbízható becslés készíthető) kötelezettségként kimutatásra kerülnek, mivel meglévő kötelmek, és valószínű, hogy a kötelmek teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség; és

b) a függő kötelezettségeket – amelyeket nem mutatnak ki kötelezettségként, mert vagy:

i. lehetséges kötelmek, mivel még megerősítésre kell kerüljön, hogy van-e a gazdálkodónak olyan meglévő kötelme, amely gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásához vezethet; vagy

ii. meglévő kötelmek, amelyek nem felelnek meg a jelen standardban foglalt kimutatási 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).

KIMUTATÁS

Céltartalékok

14. Céltartalékot kell kimutatni, ha:

a) a gazdálkodónak egy múltbeli esemény következtében meglévő (jogi vagy vélelmezett) kötelme áll fenn► **M5** ——————— ◄;

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, céltartalék nem mutatható ki.

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 mérleg 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 az összes rendelkezésre álló bizonyíték, például a szakértői vélemények figyelembevételével dönti el, hogy fennáll-e egy meglévő kötelem a mérleg fordulónapján. A mérlegelt bizonyítékok magukban foglalják a mérleg fordulónapját követő események által szolgáltatott esetleges pótlólagos bizonyítékokat is. Az ilyen bizonyítékok alapján:

a) amennyiben valószínűbb, mint nem, hogy fennáll egy meglévő kötelem a mérleg fordulónapján, a gazdálkodó céltartalékot mutat ki (amennyiben a kimutatás kritériumai teljesülnek); és

▼B

b) amennyiben valószínűbb, mint nem, hogy nem áll fenn meglévő kötelem a mérleg fordulónapján, a gazdálkodó egy függő kötelezettséget tesz közzé, hacsak nem 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 gazdálkodónak 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) vélelmezett kötelem esetén, ha az esemény (amely a gazdálkodó egy cselekedete is lehet) jogos várakozásokat ébreszt másokban arra, hogy a gazdálkodó rendezni fogja a kötelmet.

18. A pénzügyi kimutatások a gazdálkodónak 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 mérlegében kimutatott kötelezettségek kizárólag azok, amelyek a mérleg fordulónapján léteznek.

19. Céltartalékként csak a múltbeli eseményekből eredő, a gazdálkodó jövőbeli cselekedeteitől (azaz jövőbeli üzletvitelétől) függetlenül létező kötelmeket kell kimutatni. Ezen kötelmekre példa a jogellenes környezetkárosítással kapcsolatos büntetések, vagy a helyreállítási költségek, amelyek rendezése a gazdálkodó jövőbeli cselekedeteitől függetlenül gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásához vezetnének. Hasonlóképpen, a gazdálkodó akkora mértékben képez céltartalékot az olajberendezések vagy az atomerőművek bontási költségeire, amilyen mértékben a gazdálkodó köteles a korábban okozott károkat helyreállítani. Ezzel szemben, üzleti kényszerből vagy jogi előírások folytán a gazdálkodónak 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 jövőbeli cselekedeteivel, például működési módjának megváltoztatásával el tudja kerülni a jövőbeli ráfordításokat, ezen jövőbeli ráfordításokkal kapcsolatosan nem áll fenn meglévő kötelme, és céltartalék nem kerül kimutatásra.

20. Egy kötelem mindig érint egy másik felet, akivel szemben a kötelem fennáll. Azonban nem szükséges 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 kötelezettségvállalást, ebből következik, hogy a vezetés vagy az igazgatóság döntése nem keletkeztet mérlegfordulónapi vélelmezett kötelmet, hacsak a döntést még a mérleg fordulónapját megelőzően megfelelően részletezett módon nem ismertették az érintettekkel ahhoz, hogy ez jogos várakozást ébresszen bennük arra, hogy a gazdálkodó 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 egy cselekedete (például egy megfelelően részletezett nyilatkozat) 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 nyilvánosan felvállalja a felelősséget a helyreállításra oly módon, hogy az egy vélelmezett kötelmet eredményez.

22. Ha egy új törvényjavaslat részleteit még nem véglegesítették, úgy kötelem csak akkor keletkezik, ha lényegileg biztos, hogy a javaslatot a tervezetnek megfelelően iktatják jogszabályba. 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 be nem iktatják.

Gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások valószínű kiáramlása

23. Ahhoz, hogy elszámolásra kerüljön, a kötelezettségnek nemcsak egy meglévő kötelemnek kell lennie, hanem annak is valószínűnek kell lennie, hogy a kötelem rendezése gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások

▼B

kiáramlásával jár. A jelen standard ([1]) céljából 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 egy függő kötelezettséget tesz közzé, hacsak nem 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 képezni (amennyiben a kimutatás egyéb kritériumai teljesülnek).

A kötelem megbízható becslése

25. A becslések alkalmazása lényeges részét képezi a pénzügyi kimutatások készítésének, és nem csökkenti azok megbízhatóságát Ez különösen igaz a céltartalékok esetében, amelyek természetüknél fogva a legtöbb egyéb mérlegtételnél bizonytalanabbak. A kivételesen ritka esetektől eltekintve egy gazdálkodó képes lesz arra, hogy meghatározza a lehetséges kimenetelek tartományát, és így a kötelem azon becslését, amely kellő megbízhatósággal használható fel a céltartalék képzéshez.

26. Abban a kivételesen ritka esetben, amikor nem lehet megbízható becslést készíteni, egy olyan kötelezettség áll fenn, amelyet nem lehet kimutatni. Ezt a kötelezettséget függő kötelezettségként kell közzétenni (lásd a 86. bekezdést).

Függő kötelezettségek

27. A gazdálkodó nem mutathat ki függő kötelezettséget.

28. A függő kötelezettséget a 86. bekezdésnek megfelelően kell közzé tenni, hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége.

29. Ha a gazdálkodó 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 céltartalékot képez a kötelem azon részére, amellyel kapcsolatosan valószínű a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlása.

30. A függő kötelezettségek az eredetileg nem várt módon is 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 nem mutathat ki egy függő követelést.

32. A függő követelések rendszerint olyan nem tervezett, vagy egyéb váratlan eseményekből erednek, amelyek gazdasági hasznoknak a gazdálkodóhoz való beáramlásának lehetőségét eredményezik. Ennek egyik példája egy olyan kárigény, amelyet a gazdálkodó jogi úton érvényesít, ahol annak kimenete bizonytalan.

33. A függő követelések nem mutathatók ki a pénzügyi kimutatásokban, mivel ez olyan bevétel kimutatását eredményezhetné, amely lehet, hogy soha nem realizálható. Azonban amennyiben egy bevétel realizálása lényegileg biztos, úgy a kapcsolódó eszköz nem függő követelés, és kimutatása helyénvaló.

34. A 89. bekezdésnek megfelelően egy függő követelést kell közzé 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

([1]) A „valószínűnek” a jelen standardban való „valószínűbb, mint nem” értelmezése nem feltétlenül vonatkozik más Nemzetközi Számviteli Standardokra.

▼B

az időszaknak a pénzügyi kimutatásaiban kell elszámolni, amelyben a valószínűség változása bekövetkezik. Amennyiben valószínűvé vált a gazdasági hasznok beáramlása, úgy a gazdálkodó egy függő követelést tesz közzé (lásd a 89. bekezdést).

ÉRTÉKELÉS

A legjobb becslés

36. A céltartalékként kimutatott összeg a meglévő kötelem rendezéséhez a mérlegfordulónapon szükséges ráfordításra vonatkozó legjobb becslés kell legyen.

37. A meglévő kötelem rendezéséhez szükséges ráfordítás legjobb becslése az az összeg, amelyet a gazdálkodó a kötelem rendezésére, vagy egy harmadik félre történő átruházásért a mérleg fordulónapján racionálisan kifizetne. Gyakran lehetetlen, vagy megengedhetetlenül költséges a kötelem mérlegfordulónapi rendezése, vagy átruházása. Azonban az a becsült összeg, amelyet a gazdálkodó a kötelem rendezésére vagy átruházásáért racionálisan kifizetne, a meglévő kötelem mérlegfordulónapi rendezéséhez szükséges ráfordítás legjobb becslését adja.

38. A kimenetel és a pénzügyi hatás becsléseit a gazdálkodó vezetésének megítélése határozza meg, kiegészülve a hasonló ügyletekkel kapcsolatos tapasztalatokkal, és bizonyos esetekben a független szakértők jelentéseivel. A mérlegelt bizonyítékok magukban foglalják a mérlegfordulónapot követő események által szolgáltatott esetleges további bizonyítékokat is.

39. A céltartalékként elszámolandó összeget övező bizonytalanságokat különféle, a körülményeknek megfelelő eszközökkel kezelik. 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 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 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 a jótállási kötelemmel kapcsolatos kiáramlás valószínűségét egészében értékeli.

A javítási költségek várható értéke a következő:

(a nulla 75-a) + (az 1 millio20-a) + (a 4 millio5-a) = 400000

40. Amennyiben egy egyedi kötelmet értékelnek, úgy a legvalószínűbb egyedi kimenetel lehet a legjobb becslés a kötelezettségre. A gazdálkodó 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 gazdálkodónak 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 kell értékelni, mivel a céltartalék adózási következményeivel és az ebben bekövetkező változásokkal az IAS 12 Nyereségadók 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) pontnak 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 röviddel a mérleg fordulónapját követően felmerülő pénzkiáramlásokkal kapcsolatos céltartalékok hátrányosabbak, mint azok, amelyeknél az azonos összegű pénzkiáramlások később merülnek fel. Ezért a céltartalékokat diszkontálni kell, amennyiben a hatás jelentős.

47. Diszkontlábként (vagy diszkontlábakként) a pénz időértékére és a kötelezettséggel kapcsolatos kockázatokra vonatkozó jelenlegi piaci értékítéletet tükröző, adózás előtti diszkontlábat (vagy diszkontlábakat) kell használni. A diszkontláb(ak) nem tükrözhet(nek) olyan kockázatokat, amelyeket a jövőbeli pénzáramlás becslésénél már figyelembe vettek.

Jövőbeli események

48. A céltartalék összegében figyelembe kell venni a kötelem teljesítéséhez 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 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 a megtisztítás idején rendelkezésre álló technológiával kapcsolatos, az összes rendelkezésre álló bizonyítékot figyelembe vevő ésszerű várakozását tükrözi. 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 azonban nem tételezheti fel egy teljesen új tisztítási technológia kialakulását, kivéve ha azt elegendő objektív bizonyíték támasztja alá.

50. A lehetséges új jogszabályok hatását akkor kell figyelembe venni 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 be nem iktatják az új jogszabályt.

Eszközök várható kikerülése

51. A céltartalék értékelésénél nem lehet figyelembe venni az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereséget.

52. Az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereségek akkor sem kerülnek figyelembevételre a céltartalék értékelésénél, ha a várható elidegenítés szorosan kapcsolódik a céltartalék képzését előidéző eseményhez. Ehelyett a gazdálkodó az érintett eszközökre vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standard által meghatározott időben veszi figyelembe az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereséget.

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 lehet elszámolni, ha lényegileg biztos, hogy a gazdál-

▼B

kodó megkapja a térítést, ha rendezi a kötelmet. A megtérülést elkülönült eszközként kell kezelni. A megtérülésként kimutatott összeg nem haladhatja meg a céltartalék összegét.

54. A céltartalékkal kapcsolatos ráfordítás az eredménykimutatásban a megtérülésként elszámolt összeggel nettósítva is kimutatható.

55. Bizonyos esetekben (például biztosítási szerződéseken, kártalanítási klauzulákon vagy a szállítói garanciákon keresztül) a gazdálkodó képes megtéríttetni egy másik féllel a céltartalék rendezéséhez szükséges ráfordítások egy részét, vagy annak egészét. A másik fél vagy megtérítheti a gazdálkodó által fizetett összegeket, vagy közvetlenül megfizetheti azokat.

56. A legtöbb esetben a gazdálkodó felelős marad a kérdéses összeg egészéért olyan módon, hogy a gazdálkodónak 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 mutatják ki, ha lényegileg biztos, hogy a gazdálkodó megkapja a térítést, ha rendezi a kötelezettséget.

57. Bizonyos esetekben a gazdálkodó nem marad felelős a kérdéses költségekért, ha a harmadik fél elmulasztja a fizetést. Ebben az esetben a gazdálkodó nem felelős ezekért a költségekért és azokat a céltartalék nem tartalmazza.

58. A 29. bekezdésben foglaltaknak megfelelően az a kötelem, amelyért a gazdálkodó egyetemlegesen felelős, függő kötelezettség annyiban, amennyiben várható, hogy a kötelmet a többi fél rendezi.

Változások a céltartalékokban

59. A céltartalékokat minden egyes mérlegfordulónapon 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 diszkontálás kerül alkalmazásra, a céltartalék könyv szerinti értéke az idő múlásának tükrözése érdekében minden egyes időszakban növekszik. Ezt a növekményt hitelfelvételi költségként kell elszámolni.

A céltartalékok felhasználása

61. A céltartalékot csak azokra a ráfordításokra lehet felhasználni, amelyekre azt eredetileg képezték.

62. Csak az eredeti céltartalékhoz kapcsolódó ráfordításokat lehet azzal szemben elszámolni. A ráfordításoknak egy olyan céltartalékkal szembeni elszámolása, amelyet eredetileg más célra képeztek, elrejtené két különböző esemény hatását.

AZ ELSZÁMOLÁSI ÉS AZ ÉRTÉKELÉSI SZABÁLYOK ALKALMAZÁSA

Jövőbeli működési veszteségek

63. A jövőbeli működési veszteségekre nem lehet céltartalékot képezni.

64. A jövőbeli működési veszteségek nem felelnek meg a kötelezettség 10. bekezdésben található definíciójának és a 14. bekezdésben foglalt általános céltartalék-kimutatási kritériumoknak.

65. A jövőbeli működési veszteségekre vonatkozó várakozás egy jelzés arra, hogy a tevékenység bizonyos eszközei veszíthettek értékükből. Ebben az esetben a gazdálkodó az eszközöket értékvesztés szempontjából az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján teszteli.

Hátrányos szerződések

66. Amennyiben a gazdálkodó rendelkezik olyan szerződéssel, amely hátrányos, akkor a szerződés szerinti meglévő kötelmet céltartalékként kell kimutatni 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 esik, és fennáll egy kötelezettség, amelyet ki kell mutatni. Azok a jövőben teljesülő szerződések, amelyek nem hátrányosak, kívül esnek a jelen standard hatályán.

68. A jelen standard a hátrányos szerződést olyan szerződésként határozza meg, amelyben a szerződés alapján történő kötelezettségvállalások teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat. A szerződés elkerülhetetlen költségei a szerződésből történő kilépés legalacsonyabb nettó költ-

▼B

ségét 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 gazdálkodónak el kell számolnia a szerződéssel kapcsolatos eszközökben bekövetkezett értékvesztést (lásd az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot).

Átszervezés

70. A következők példák az olyan eseményekre, amelyek az átszervezés definíciója alá tartozhatnak:

a) egy üzletág értékesítése vagy felszámolása;

b) az egy országban vagy egy 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 tevékenységének jellegére és súlypontjára.

71. Az átszervezési költségekre csak akkor lehet céltartalékot képezni, ha a 14. bekezdésben foglalt általános céltartalék-kimutatási kritériumok teljesülnek. A 72–83. bekezdés taglalja, hogy hogyan kell az általános céltartalék képzési kritériumokat az átszervezésekre alkalmazni.

72. Átszervezésre vonatkozó vélelmezett kötelem csak akkor keletkezik, ha a gazdálkodó:

a) rendelkezik egy, az átszervezésre vonatkozó, legalább a következőkre kiterjedő, részletes, formális tervvel:

i. az érintett üzleti tevékenység, vagy üzletitevékenység-rész;

ii. az érintett főbb telephelyek;

iii. azoknak az alkalmazottaknak a telephelye, munkaköre és hozzávetőleges száma, akik munkaviszonyuk megszüntetéséért ellentételezésben részesülnek;

iv. a ráfordítások, amelyek várhatóan felmerülnek; és

v. a terv végrehajtásának ideje; 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 megkezdte az átszervezési terv végrehajtását, például az üzem leszerelése, vagy az eszközök értékesítése, vagy a terv főbb jellegzetességeinek 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 jellegzetességeinek 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 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 jelenleg elkötelezett az átszervezés iránt, mivel az időtáv lehetőséget nyújt a gazdálkodónak arra, hogy megváltoztassa terveit.

▼M5

75. A vezetés vagy az igazgatóság átszervezésre vonatkozó, a mérleg fordulónapját megelőző döntése csak akkor eredményez vélelmezett kötelmet a mérleg fordulónapján, ha az egység a mérleg fordulónapját megelőzően:

(a) megkezdte az átszervezési terv végrehajtását;

vagy

(b) kellőképpen részletezett módon ismertette az átszervezési terv főbb jellemzőit az érintettekkel ahhoz, hogy az jogos várakozást ébresszen az érintettekben arra, hogy az egység végre fogja hajtani az átszervezést.

▼M5

Amennyiben az egység csak a mérlegfordulónapot követően kezdi meg az átszervezési terv végrehajtását, vagy jelenti be annak főbb jellemzőit az érintetteknek, az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard alapján közzétételi kötelezettsége áll fenn, amennyiben az átszervezés lényeges, és a közzététel elmulasztása befolyásolhatná a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit.

▼B

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 gazdálkodónak 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 el nem kötelezi magát az értékesítés mellett, azaz amíg nincs egy kötelező érvényű adásvételi megállapodás.

79. Még abban az esetben sem lehet egy gazdálkodó elkötelezve az értékesítésre, ha döntést hozott egy tevékenység értékesítéséről és ezt a döntést nyilvánosan bejelentette, mindaddig, amíg egy vevő nem kerül azonosításra és nincs egy kötelező érvényű adásvételi szerződés. A kötelező érvényű adásvételi szerződés létrejöttéig a gazdálkodó 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 Eszközök értékvesztése 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 egyszerre:

a) szükségszerűen együtt járnak az átszervezéssel; és

b) nem kapcsolódnak a gazdálkodó folytatódó tevékenységeihez.

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 mérleg fordulónapján. Ezeket a ráfordításokat ugyanúgy kell elszámolni, mintha az átszervezéstől függetlenül merültek volna fel.

82. Az átszervezés időpontjáig felmerülő, meghatározható 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 nyereségek akkor sem kerülnek figyelembevételre a céltartalék értékelésénél, ha az eszközök értékesítése az átszervezés részeként várható.

KÖZZÉTÉTEL

84. A gazdálkodónak az egyes céltartalékcsoportokkal kapcsolatosan közzé kell tennie:

a) a nyitó és záró könyv szerinti értéket;

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;

▼B

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 diszkontláb bármilyen változásának hatását.

Összehasonló információk nem szükségesek.

85. A gazdálkodónak az egyes céltartalék csoportokkal kapcsolatosan 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 gazdálkodónak a 48. bekezdésben foglaltaknak megfelelően kell közzé tennie a jövőbeli eseményekkel kapcsolatos főbb feltételezéseket; és

c) a várható bármilyen megtérülés összegét, megjelölve azon bármely követelés összegét, amelyet ezzel a várható megtérüléssel kapcsolatosan mutattak ki.

86. Hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége, a gazdálkodónak az összes mérlegfordulónapi függő kötelezettségcsoportra vonatkozóan közzé kell tennie a függő kötelezettség jellegének rövid leírását, és amennyiben ez megvalósítható:

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.

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 céltartalék csoportként 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 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 gazdálkodónak közzé kell tennie a mérleg fordulónapján fennálló függő követelések jellegének rövid leírását és ha ez megvalósítható, 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 oldható meg, úgy ezt a tényt kell közzétenni.

92. Kivételesen ritka esetekben valószínűsíthető, hogy a 84–89. bekezdés által előírt közzétételek némelyike vagy mindegyike komolyan, hátrányosan befolyásolná a gazdálkodó helyzetét az egyéb felekkel a céltartalék, a függő kötelezettség vagy a függő követelés tárgyában folytatott vitában. Ezekben az esetekben a gazdálkodónak 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 standard hatálybalépése időpontjában (vagy azt megelőzően) történő bevezetésének hatását azon időszak nyitó felhalmozott eredményének a helyesbítéseként kell elszámolni, amelyben a standardot először alkalmazzák. A gazdálkodók számára javasolt, de nem követelmény a legkorábbi bemutatott időszak nyitó felhalmozott eredményének a helyesbítése és az összehasonlító információk újbóli megállapítása. Ha az összehasonlító információk újbóli megállapítására nem kerül sor, úgy ezt a tényt kell közzétenni.

▼M5

▼B

HATÁLYBALÉPÉS

95. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó az 1999. július 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza ezt a standardot, úgy közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M5

▼M3

IAS 38 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Immateriális javak

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–7
Fogalmak	8–17
Immateriális javak	9–17
Azonosíthatóság	11–12
Ellenőrzés	13–16
Jövőbeni gazdasági hasznok	17
Megjelenítés és értékelés	18–67
Egyedi beszerzés	25–32
Üzleti kombináció során történő akvizíció	33–43
Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javak valós értékének meghatározása	35–41
A megszerzett folyamatban lévő kutatási-fejlesztési projektre vonatkozó utólagos ráfordítások	42–43
Állami támogatás formájában történő akvizíció	44
Eszközök cseréje	45–47
Saját előállítású goodwill	48–50
Saját előállítású immateriális javak	51–67
Kutatási szakasz	54–56
Fejlesztési szakasz	57–64
A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke	65–67
A ráfordítás megjelenítése	68–71
Múltbeli ráfordítások nem mutathatók ki eszközként	71
Megjelenítés utáni értékelés	72–87
A bekerülési érték modell	74
Az átértékelési modell	75–87
Hasznos élettartam	88–96
Határozott hasznos élettartamú immateriális javak	97–106
Amortizációs időszak és amortizációs módszer	97–99
Maradványérték	100–103
Az amortizációs időszak és az amortizációs módszer felülvizsgálata	104–106
Határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak	107–110
A hasznos élettartam meghatározásának felülvizsgálata	109–110
A könyv szerinti érték megtérülése – értékvesztés miatti veszteségek	111
Használatból való kivonás és elidegenítés	112–117
Közzététel	118–128
Általános	118–123

▼M3

A megjelenítést követően az átértékelési modell alapján értékelt immateriális javak	124–125
Kutatási és fejlesztési ráfordítások	126–127
Egyéb információk	128
Átmeneti rendelkezések és hatálybalépés napja	129–132
Hasonló eszközök cseréje	131
Korábbi alkalmazás	132
Az (1998-ben kibocsátott) IAS 38 visszavonása	133

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1998-as) IAS 38 *Immateriális javak* standardot és az alábbiakra alkalmazandó:

(a) az akvizíciókor az olyan üzleti kombinációk során megszerzett goodwillre és immateriális javakra, amelyek esetében a megállapodás időpontja 2004. március 31-e vagy későbbi.

(b) valamennyi egyéb immateriális eszközre, a 2004. március 31-én vagy azt követően kezdődő éves időszakokra.

A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja az olyan immateriális javak számviteli elszámolására vonatkozó előírások meghatározása, amelyekkel más standard konkrétan nem foglalkozik. A jelen standard előírja, hogy az egység akkor és csak akkor mutathat ki egy immateriális eszközt, ha bizonyos kritériumok teljesülnek. A standard azt is előírja, hogyan kell az immateriális javak könyv szerinti értékét megállapítani, és bizonyos közzétételeket határoz meg az immateriális javakra vonatkozóan.

HATÓKÖR

▼M10

2. **A jelen standardot kell alkalmazni az immateriális javak elszámolására, kivéve:**

a) a más standard hatálya alá eső immateriális javakat;

b) ***a pénzügyi eszközöket, ahogyan azokat az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard meghatározza;***

c) ***a feltárási és felmérési eszközök megjelenítését és értékelését (lásd IFRS 6 Az ásványkincsek feltárása és felmérése); és***

d) ásványok, kőolaj, földgáz és hasonló nem megújuló természeti erőforrások fejlesztésével és kitermelésével kapcsolatos ráfordítások.

▼M3

3. Amennyiben valamely konkrét immateriális eszközre egy másik standard vonatkozik, az egység a jelen standard helyett a másik standardot alkalmazza. Jelen standard nem vonatkozik például:

(a) a szokásos üzletmenet során történő értékesítésre tartott immateriális javakra (ld. IAS 2 *Készletek*, és IAS 11 *Beruházási szerződések*);

(b) a halasztott adókövetelésekre (ld. IAS 12 *Nyereségadók*).

(c) az IAS 17 *Lízingek* standard hatálya alá tartozó lízing szerződésekre.

(d) a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre (ld. IAS 19 *Munkavállalói juttatások*).

(e) a pénzügyi eszközökre, ahogyan azok az IAS 39-ben meghatározásra kerülnek. Egyes pénzügyi eszközök megjelenítésére és értékelésére az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*, az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések*, valamint az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardok vonatkoznak.

(f) az üzleti kombinációban megszerzett goodwillre (ld. IFRS 3 *Üzleti kombinációk*).

(g) 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.

▼M3

(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 eszközökre.

4. Egyes immateriális javak létezhetnek fizikai formában, mint például CD (számítógépes szoftver), jogi dokumentáció (licence szerződés 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 az ügyletben szereplő 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 licenc szerződések 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 elbánást igénylő számviteli problémákat vetnek fel. 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 biztosító társaságok által felhasznált más immateriális javakra (mint pl. számítógépes szoftver) vagy más felmerült ráfordításokra (mint pl. beindítási költségek).

FOGALMAK

8. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

Aktív piac egy olyan piac, ahol az összes alábbi feltétel teljesül:

(a) ***azok a tételek, amelyekkel az adott piacon kereskednek, homogének;***

(b) ***rendszerint bármikor lehet találni ügyleti szándékkal rendelkező vevőket és eladókat;***

és

(c) ***az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetőek.***

A megállapodás napja egy üzleti kombináció esetében az az időpont, amikor a kombinációban résztvevő felek jelentős megállapodásra jutnak, és a nyilvánosan jegyzett társaságok esetében azt nyilvánosan bejelentik. Az ellenséges felvásárlás esetében a lényegi megállapodás létrejöttének legkorábbi időpontja az az időpont, amikor a felvásárolt tulajdonosai közül elegendő számú elfogadta a felvásárlónak a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzésére vonatkozóan tett ajánlatát.

Amortizáció egy immateriális eszköz értékcsökkenthető összegének szisztematikus elosztása az eszköz hasznos élettartamára.

Az eszköz egy olyan erőforrás:

(a) ***amely múltbeli események eredményeképpen az egység ellenőrzése alatt áll,***

és

(b) ***amelyből az egységnek várhatóan jövőbeli gazdasági hasznai származnak.***

▼M3

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 Részvény alapú kifizetés standard speciális előírási alapján.

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.

Egységre jellemző érték az egység várakozásai szerint egy eszköz folyamatos használata, valamint annak hasznos élettartama végén történő elidegenítése során keletkező, vagy egy kötelezettség kiegyenlítésekor felmerülő cash flow-k jelenértéke.

Az eszköz valós értéke 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.

Az értékvesztés miatti veszteség az az összeg, amennyivel az eszköz könyv szerinti értéke magasabb, mint annak megtérülő értéke.

Immateriális eszköz egy azonosítható, fizikai megjelenéssel nem rendelkező, nem monetáris eszköz.

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 az egység jelenleg kapna az eszköz elidegenítésekor, csökkentve az elidegenítés becsült költségeivel, ha az eszköz életkora és állapota olyan lenne, mint ami annak hasznos élettartama végén várható.

A hasznos élettartam:

(a) ***az az időszak, amelyen keresztül egy adott eszköz az egység általi használatra várhatón rendelkezésre áll;***

vagy

(b) ***azon termékek vagy hasonló teljesítményegységek száma, amelyeket az eszköz révén az egység várhatóan kinyerhet.***

Immateriális javak

9. Az 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, licence engedélyek, 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, import kvóták, 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 az e 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. Ugyanakkor azonban, amikor egy tétel egy üzleti kombinációban kerül megszerzésre, az akvizíció időpontjában megjelenített goodwill részét képezi (ld. 68. bekezdés).

Azonosíthatóság

11. Az immateriális eszköz definíciója a goodwilltől való megkülönböztetése érdekében előírja, hogy az immateriális eszköznek azonosíthatónak kell lennie. Az üzleti kombinációban megszerzett goodwill a felvásárló által

▼M3

olyan eszközökből származó jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozások miatti kifizetést testesít meg, amelyek egyedileg nem azonosíthatók vagy egyenként nem felelnek meg a megjelenítés feltételeinek. A jövőbeni gazdasági hasznok származhatnak a megszerzett egyedileg azonosítható eszközök közötti szinergiából, vagy olyan eszközökből, amelyek egyedileg nem jeleníthetők meg a pénzügyi kimutatásokban, de amelyekért a felvásárló hajlandó fizetni az üzleti kombináció során.

12. ***Egy eszköz akkor felel meg az immateriális eszköz meghatározásában szereplő azonosíthatóság feltételének, amikor:***

(a) ***elválasztható, vagyis azt el lehet választani vagy ki lehet vonni az egységből és el lehet adni, át lehet adni, arra engedélyt lehet biztosítani, bérbe lehet adni, vagy ki lehet cserélni egyedileg, vagy valamely kapcsolódó szerződéssel, eszközzel, vagy kötelezettséggel együtt;***

vagy

(b) ***a szerződésen alapuló vagy egyéb törvényes jogokból keletkezik, függetlenül attól, hogy e jogok átruházhatóak-e, vagy elválaszthatóak-e az egységtől, vagy más jogoktól és kötelmektől.***

Ellenőrzés

13. Az egység ellenőrzése alatt tart egy eszközt, ha képes az adott erőforrásból származó jövőbeni gazdasági hasznokat megszerezni, továbbá ezen hasznokhoz mások hozzáférését korlátozni. Az egység valamely eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok ellenőrzésére való képessége általában a bíróság előtt jogilag érvényesíthető jogokból származik. Jogok hiányában nehezebb az ellenőrzést bizonyítani. Ugyanakkor egy jog jogi érvényesíthetősége nem feltétlenül feltétele az ellenőrzésnek, mivel az egység más módon is ellenőrzése alatt tarthatja 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. Az egységnek lehet egy szakképzett munkavállalói csapata, és képes lehet egyedileg azonosítani olyan járulékos munkavállalói képességeket, amelyek a képzésből jövőbeni gazdasági hasznokhoz vezetnek. Az egységnek lehet olyan várakozása továbbá, hogy munkavállalói folyamatosan az egység rendelkezésére bocsátják szaktudásukat. Ugyanakkor az 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 elégíti ki az immateriális eszköz definícióját, kivéve, ha az abból származó jövőbeni gazdasági hasznok felhasználását és megszerzését jogok védik, és a definíció más elemei egyébként teljesülnek.

16. Az 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 az 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 ügyfél kapcsolatokra vonatkozó adásvételi ügyletek (kivéve, amelyek üzleti kombináció részét képezik) bizonyítékot nyújtanak arra, hogy az egység egyébként képes az adott ügyfélkapcsolatból származó várható jövőbeni gazdasági előnyök ellenőrzésére. Mivel az ilyen adásvételi ügyletek arra is bizonyítékot nyújtanak, hogy az ügyfélkapcsolatok elválaszthatók, azok megfelelnek az immateriális javak fogalmi meghatározásának.

Jövőbeni gazdasági hasznok

17. Az immateriális eszközből keletkező jövőbeni gazdasági hasznok közé tartozhatnak a termék- vagy szolgáltatás értékesítés bevétele, a költségmegtakarítások, vagy az eszköz egység általi felhasználása által keletkező egyéb hasznok. Például a szellemi termékek felhasználása egy gyártási folyamatban a jövőbeni termelési költségeket csökkentheti, nem pedig növeli a jövőbeni bevételeket.

▼M3

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

18. Egy tétel immateriális eszközként történő megjelenítéséhez az egységnek bizonyítania kell, hogy a tétel megfelel:

(a) az immateriális eszköz definíciójának (lásd 8-17. bekezdések);

és

(b) a megjelenítési kritériumoknak (ld. 21-23. bekezdéseket).

Ez az előírás vonatkozik az immateriális eszköz megszerzéséhez vagy előállításához kapcsolódóan előzetesen felmerült költségekre, valamint az immateriális eszköz későbbi kiegészítéséhez, valamely részének cseréjéhez, vagy szervizeléséhez kapcsolódóan felmerült költségekre.

19. A 25-32. bekezdések foglalkoznak az egyedileg megszerzett immateriális javakra vonatkozó megjelenítési kritériumokkal, és a 33-43. bekezdések vonatkoznak az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javakra. A 44. bekezdés az állami támogatás útján megszerzett immateriális javak kezdeti értékelésével foglalkozik, a 45-47. bekezdések az immateriális javak cseréjével, míg a 48-50. bekezdések a saját előállítású goodwill kezelésével. Az 51-67. bekezdések foglalkoznak 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 az egység egészéhez hozzárendelni. Ezért az utólagos ráfordítások – a megszerzett immateriális eszköz kezdeti megjelenítését követően felmerülő, vagy a saját előállítású immateriális eszköz befejezését követő ráfordítások - csak ritkán kerülnek az eszköz könyv szerinti értékében megjelenítésre. 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 állításúak) mindig a nyereségben vagy veszteségben számolják el azok felmerülésekor. Ennek oka, hogy az ilyen ráfordítást nem lehet az üzlet egészének fejlesztésére fordított ráfordításoktól megfelelően elhatárolni.

21. ***Egy immateriális eszköz akkor, és csak akkor mutatandó ki, ha:***

(a) ***valószínű, hogy az eszköznek tulajdonítható várható jövőbeni gazdasági hasznok be fognak folyni az egységhez;***

és

(b) ***az eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.***

22. ***Az 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. Az egység az eszköznek tulajdonítható jövőbeni gazdasági hasznok befolyása valószínűségének meghatározásakor a kezdeti megjelenítés időpontjában meglévő feltételezések alapján mérlegel, nagyobb súlyt adva a külső bizonyítékoknak.

24. ***Az immateriális eszközt kezdetben bekerülési értéken kell értékelni.***

Egyedi beszerzés

25. Általános esetben, az egység által az immateriális eszköz egyedi megszerzéséért kifizetett ár azon várakozásokat tükrözi, hogy az eszközben megtestesülő várható jövőbeni gazdasági haszon be fog folyni az egységhez. Más szavakkal, a valószínűség hatása az eszköz bekerülési értékében tükröződik. Ily módon a 21(a) bekezdésben meghatározott „valószínűségi” megjelenítési kritérium mindig teljesültnek tekintendő az egyedileg megszerzett immateriális javak esetében.

26. Ezen felül az egyedileg megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke általában megbízhatóan meghatározható. Ez különösen így van, amikor a vételár készpénz vagy más monetáris eszköz.

27. Az egyedileg megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke tartalmazza:

(a) annak vételárát, beleértve az import vámokat és vissza nem igényelhető forgalmi adókat, levonva a kapott árengedményeket (kedvezmény és rabatt);

valamint

▼M3

(b) az eszköz rendeltetésszerű használatra való előkészítéséhez közvetlenül hozzárendelhető költségeket.

28. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

(a) az eszköz működőképes állapotba hozásából közvetlenül származó munkavállalói juttatások költségei (ahogy azokat az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard meghatározza);

(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);

továbbá

(c) igazgatási és egyéb általános költségek.

30. Az egyes költségeknek az immateriális eszköz könyv szerinti értékében történő elszámolása addig tart, amíg az olyan állapotba nem kerül, amely lehetővé teszi a vezetés által előírt módon történő működtetést. Ily módon az eszköz használata során felmerült költségek már nem képezik részét a 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 által tervezett működésre, de még nincs használatba véve;

valamint

(b) a kezdeti működési veszteségek, pl. amelyek azalatt keletkeznek, hogy az eszköz általi termelésre vonatkozó kereslet kialakul.

31. Egyes tevékenységek kapcsolódhatnak az immateriális eszköz kifejlesztéséhez, de nem szükségesek ahhoz, hogy az eszköz a vezetés által tervezett működésre alkalmas állapotba kerüljön. Ilyen melléktevékenység történhet a fejlesztési tevékenységek előtt vagy alatt. Mivel az ilyen melléktevékenységek nem ahhoz szükségesek, hogy az eszköz a vezetés által meghatározott módon történő működéshez megfelelő állapotba kerüljön, a melléktevékenységek bevételét és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal a nyereségben vagy veszteségben számolják el, a megfelelő bevétel és költség besorolás szerint.

32. Ha egy immateriális eszköz kifizetése a szokásos hitelezési feltételeknél hosszabb időszak alatt történik, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték. Ezen érték, valamint a teljes kifizetés közötti különbözetet kamat ráfordításként számolják el a hitelezési időszakra elosztva, kivéve amennyiben azt az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standardban megengedett aktiválási eljárás alapján aktiválják.

Üzleti kombináció során történő akvizíció

33. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardnak megfelelően, amennyiben egy immateriális eszköz valamely üzleti kombináció során kerül megszerzésre, az adott immateriális eszköz bekerülési értéke annak az akvizíció időpontjában érvényes valós értéke. Az immateriális eszköz valós értéke tükrözi az annak valószínűségére vonatkozó piaci várakozásokat, hogy az eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok befolynak az egységhez. Más szavakkal, a valószínűség hatása az immateriális eszköz valós értéke meghatározásában tükröződik. Ily módon a 21(a) bekezdésben meghatározott, „valószínűségi” megjelenítési kritérium mindig teljesültnek tekintendő az üzleti kombinációban megszerzett immateriális javak esetében.

34. Ennek megfelelően a jelen standarddal és az IFRS 3-mal összhangban az akvizíció időpontjában a felvásárló a goodwilltől elkülönülten jeleníti meg a felvásárolt egy immateriális eszközét, amennyiben annak valós értéke megbízhatóan meghatározható, függetlenül attól, hogy az eszközt a felvásárolt az üzleti kombinációt megelőzően kimutatta-e. Ez azt jelenti, hogy a felvásárló a goodwilltől elkülönülten számolja el a felvásárolt folyamatban lévő kutatási és fejlesztési projektjét, amennyiben a projekt megfelel az immateriális eszköz definíciójának, és annak valós értéke megbízhatóan meghatározható. A felvásároltnál folyamatban lévő kutatási-fejlesztési projekt akkor felel meg az immateriális eszköz definíciójának, ha:

(a) megfelel az eszközök definíciójának;

▼M3

továbbá

(b) azonosítható, azaz elválasztható, illetve szerződéses vagy más törvény által biztosított jogokból keletkezik.

Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javak valós értékének meghatározása

35. Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javak valós értékét általában megfelelő megbízhatósággal meg lehet határozni ahhoz, hogy azok a goodwilltől elkülönülten legyenek megjeleníthetőek. Azokban az esetekben, amikor az immateriális eszköz valós értékének meghatározásához használt becsléseknél eltérő valószínűségű lehetséges kimenetelek vannak, e bizonytalanság az eszköz valós értékének meghatározásába kerül be, nem pedig azt jelenti, hogy a valós érték nem határozható meg megbízhatóan. Amennyiben egy üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz határozott hasznos élettartammal rendelkezik, az megcáfolható feltételezés, hogy a valós érték megbízhatóan meghatározható.

36. Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz lehet, hogy bár elválasztható, de csak más kapcsolódó tárgyi és immateriális eszközökkel együtt. Például, egy magazin kiadványneve lehet, hogy nem eladható a kapcsolódó előfizetői adatbázis nélkül, vagy egy ásványvíz márkaneve esetleg valamely konkrét forrásra vonatkozik, és az a forrástól elkülönítve nem eladható. Ilyen esetekben a felvásárló az eszközök csoportját egyetlen eszközként számolja el a goodwilltől elkülönítve, amennyiben a csoportban lévő eszközök egyedi valós értéke nem megbízhatóan meghatározható.

37. Hasonlóképpen, a „márka” és „márkanév” kifejezéseket is gyakran szinonimaként használják a védjegyekre és egyéb megjelölésekre. Ugyanakkor az első kettő általános marketing kifejezés, ami egymást kiegészítő eszközök egy csoportjára, pl. védjegyre (vagy szolgáltatás megjelölésre) vonatkozik, és az a márkanévre, összetételre, receptekre és technológiai szakértelemre egyaránt vonatkozik. A felvásárlónak ilyenkor az egy márkát alkotó, egymást kiegészítő immateriális javak egyetlen eszközcsoportját kell kimutatnia, amennyiben az egymást kiegészítő eszközök egyedi valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. Amennyiben az egymást kiegészítő eszközök valós értéke megbízhatóan meghatározható, a felvásárló egyetlen eszközként is megjelenítheti őket, feltéve, hogy az egyedi eszközök hasznos élettartama hasonló.

38. Olyan körülmények, melyek esetén nem lehetséges az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz valós értékét megbízhatóan meghatározni azok, amikor az immateriális eszköz valamely törvény által biztosított vagy szerződésen alapuló jogból keletkezik, és:

(a) az nem elválasztható;

vagy

(b) az elválasztható, de nincs korábbi időszakból származó bizonyíték ugyanezen vagy hasonló eszközök adásvételi ügyleteire, és a valós érték más módon történő becslése nehezen mérhető változóktól függne.

39. Az aktív piacon jegyzett piaci árak biztosítják az immateriális eszköz valós értékének legmegbízhatóbb becslését (ld. még 78. bekezdés). A megfelelő piaci ár általában az adott időpontban érvényes vételi (bid) ár. Amennyiben az adott időpontban vételi (bid) árak nem állnak rendelkezésre, az utolsó hasonló ügylet nyújthat alapot a valós érték becsléséhez, feltéve, hogy ez az utolsó ügylet időpontja, és azon időpont között, amikor az eszköz valós értéke meghatározásra kerül, nem következett be jelentős változás a gazdasági körülményekben.

40. Amennyiben egy eszközre nézve nem létezik aktív piac, a valós érték azt az összeget tükrözi, amelyet az egység a beszerzés időpontjában fizetett volna az eszközért egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében, a rendelkezésre álló legjobb információk alapján. Ezen összeg meghatározásakor az egység a hasonló eszközökre vonatkozó közelmúltbeli ügyleteket veszi figyelembe.

41. Az egyedi immateriális javak adásvételében rendszeresen résztvevő egységek ezen eszközök valós értékének indirekt módon való meghatározására vonatkozó módszereket fejlesztettek ki. E módszerek akkor alkalmazhatók az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz kezdeti értékeléséhez, ha a módszerek célja a valós érték megállapítása, és ha az abban az iparágban lévő aktuális ügyleteket és gyakorlatot tükröznek, amelyhez az eszköz tartozik. E technikák, amikor alkalmazhatóak, az alábbiak:

▼M3

(a) a jelenlegi piaci ügyleteket tükröző szorzók alkalmazása az eszköz nyereségtermelő képességét befolyásoló mutatókra (pl. árbevétel, piaci részesedés, és működési nyereség), vagy arra a jogdíj bevételre, amelyet az immateriális eszköz egy másik félnek piaci feltételek melletti ügylet során történő használatba adásával szerezhetne meg az egység (pl. mint a „jogdíj alóli mentesítés” módszernél);

vagy

(b) az eszközből származó becsült jövőbeni nettó cash flow-k diszkontálása.

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. bekezdések alapján kell elszámolni.***

43. Az 54-62. bekezdések előírásainak alkalmazása azt jelenti, hogy egy egyedileg, vagy egy üzleti kombinációban megszerzett és immateriális eszközként megjelenített folyamatban lévő kutatás-fejlesztési projekten felmerülő utólagos ráfordítás:

(a) ráfordításként kerül megjelenítésre a felmerülése időpontjában, amennyiben az kutatási ráfordítás;

(b) ráfordításként kerül megjelenítésre 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 kerül hozzáadásra, amennyiben az olyan fejlesztési ráfordítás, amely megfelel az 57. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak.

Állami támogatás formájában történő akvizíció

44. Egyes esetekben egy immateriális eszköz ingyenesen, vagy egy névleges összegért kerülhet megszerzésre, állami juttatás formájában. Ez bekövetkezhet, amikor egy állam olyan immateriális javakat ad át vagy oszt fel az 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 az egység választhatja, hogy mind az immateriális eszközt, mind pedig a támogatást valós értéken mutatja ki a bekerüléskor. Amennyiben az egység nem választja a valós értéken történő bekerüléskori kimutatást, az 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 eszközökért vagy más eszközökért cserében, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történik. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére vonatkozik, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen immateriális eszköz bekerülési értéke valós értéken kerül meghatározásra, kivéve ha (a) a csere ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma, vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átadott eszköz valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon kell meghatározni, ha az egység az átadott eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke a cserében átadott eszköz könyv szerinti értéke.

46. Az egységnek annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt kell mérlegelnie, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:

(a) az adott eszközből származó cash flow-k felépítése (azaz kockázata, időzítése és összege) eltér az átadott eszköz cash flow-inak felépítésétől;

vagy

▼M3

(b) az egység tevékenységei ügylettel érintett részének az egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik;

és

(c) az (a) és (b) alpontban leírt eltérés a kicserélt eszközök való értékéhez viszonyítva jelentős.

Annak megítéléséhez, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, az egység tevékenysége adott ügylet által érintett részének egységre jellemző értékének az adózott cash flow-k összegét kell tükröznie. Az elemzés eredménye anélkül is egyértelmű lehet, hogy az egységnek részletes számításokat kellene végeznie.

47. A 21(b) bekezdés szerint az immateriális eszközként való megjelenítés egyik feltétele az, hogy az adott eszköz bekerülési értéke megbízhatóan meghatározható legyen. Ha nincs összehasonlítható piaci ügylet, az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszköz valós értékére vonatkozó ésszerű becslések tartományában nincsenek jelentős eltérések, vagy (b) ha a tartományon belüli különféle becslések valószínűségeit ésszerű módon meg lehet állapítani, és fel lehet használni a valós érték becsléséhez. Amennyiben az egység képes vagy a kapott, vagy az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan megállapítani, az átadott eszköz valós értékét használják fel bekerülési értékként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke egyértelműbben bizonyított.

Saját előállítású goodwill

48. ***A saját előállítású goodwillt nem lehet eszközként kimutatni.***

49. Egyes esetekben jövőbeni gazdasági hasznok létrehozása céljából merül fel ráfordítás, de nem keletkezik olyan immateriális eszköz, amely megfelel az e standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Az ilyen ráfordítás gyakran a saját előállítású goodwill keletkezéséhez való hozzájárulásként kerül meghatározásra. A saját előállítású goodwill nem kerül eszközként megjelenítésre, mivel az nem egy olyan azonosítható forrás (vagyis az nem elválasztható, és az nem is szerződésen alapuló, vagy más törvény által biztosított jogból keletkezik), amelyet az egység ellenőriz, és amelynek bekerülési értéke megbízhatóan meghatározható.

50. Az egység piaci értéke és az egység azonosítható nettó eszközeinek könyv szerinti értéke közötti bármely időpontban tapasztalható eltérések számos olyan tényező miatt keletkezhetnek, amelyek az egység értékét befolyásolják. Ugyanakkor az ilyen eltérések nem az egység ellenőrzése alatt álló immateriális javak bekerülési értékét képviselik.

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 az egységen belül keletkezett goodwill fenntartásának vagy növelésének, vagy az egység mindennapi működésének költségétől.

Ezért az immateriális javakra vonatkozó megjelenítési és kezdeti értékelési követelményeken túl az egység az 52-67. bekezdésekben 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, az egységnek az eszköz előállításának folyamatát fel kell osztania:

(a) a kutatási szakaszra;

és

(b) a fejlesztési szakaszra.

Bár a „kutatás” és „fejlesztés” kifejezések szerepelnek a fogalmi meghatározások között, a „kutatási szakasz” és a „fejlesztési szakasz” kifejezéseknek szélesebb értelme van a jelen standard céljára.

53. Amennyiben az immateriális eszköz saját előállítására irányuló projekten belül az egység nem tudja a kutatási szakaszt megkülönböztetni a fejlesztési szakasztól, az egységnek a projekthez kapcsolódó ráfordítást úgy kezeli, mintha az kizárólag a kutatási szakaszban keletkezett volna.

▼M3

Kutatási szakasz

54. ***Kutatásból (vagy egy belső projekt kutatási szakaszából) származó immateriális eszközt nem lehet kimutatni. A kutatáshoz (vagy egy belső projekt kutatási szakaszában) felmerülő ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként kell elszámolni.***

55. Egy saját projekt kutatási szakaszában az egység nem tudja bizonyítani, hogy egy olyan immateriális eszköz létezik, amely valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat termel majd. Ezért ezt a ráfordítást költségként 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;

és

(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 eszköz akkor, és csak akkor mutatandó ki, ha az egység az alábbiak mindegyikét bizonyítani tudja:***

(a) ***az immateriális eszköz előállításának olyan műszaki kivitelezhetőségét, hogy az felhasználásra vagy értékesítésre alkalmas lesz.***

(b) ***az egység szándékát az immateriális eszköz befejezésére, és felhasználására vagy értékesítésére.***

(c) ***az egység képességét az immateriális eszköz felhasználására vagy értékesítésére.***

(d) ***azt, hogy hogyan fog az immateriális eszköz jövőbeni gazdasági hasznokat keletkeztetni. Egyebek mellett, az egységnek bizonyítania kell az immateriális eszközből származó terméknek, 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) ***az egység képességét az immateriális eszköz fejlesztése során az eszköznek tulajdonítható ráfordítás megbízható mérésére.***

58. Egy saját projekt fejlesztési szakaszában az 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;

és

(d) új vagy jobb anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások kiválasztott alternatív megoldásainak tervezése, létrehozása és tesztelése.

60. Annak bemutatására, hogy az immateriális eszköz hogyan fog valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat eredményezni, az 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, az egységnek az IAS 36-ban meghatározott pénztermelő egységek koncepcióját kell alkalmaznia.

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 forrá-

▼M3

sokat, és az egység arra való képességét, hogy ezen forrásokat biztosítsa. Bizonyos esetekben az egység a külső finanszírozás rendelkezésre állását a hitelezőnek a terv finanszírozására vonatkozó szándéknyilatkozatával igazolja.

62. Az 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 mutathatók ki immateriális javakként.***

64. A saját előállítású márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták és más tartalmilag hasonló tételek vonatkozásában felmerült ráfordítások nem határolhatók el egyértelműen az egység egészének fejlesztési költségeitől. Ezért e tételeket nem mutatják ki 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 felel meg a 21., a 22. és az 57. bekezdésekben meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Az 71. bekezdés megtiltja a korábban költségként elszámolt ráfordítás aktiválását.

66. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke magában foglalja az eszköz vezetés által meghatározott módon történő felhasználását lehetővé tevő, az eszköz létrehozásához, elkészítéséhez, és előkészítéséhez közvetlenül kapcsolódó költségeket. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

(a) az immateriális eszköz előállítása közben felhasznált vagy elhasznált anyagok és szolgáltatások költségei;

(b) az immateriális eszköz előállításához kapcsolódó munkavállalói juttatások költségei (ahogy azt az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard meghatározza);

(c) egy törvényes jog bejegyzésének díja;

valamint

(d) az immateriális eszköz előállításához felhasznált szabadalmak és engedélyek amortizációja.

Az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard határozza meg a kamatok saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értékének részeként történő megjelenítésének kritériumait.

67. A következő tételek nem elemei a saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értékének:

(a) az értékesítési, igazgatási és egyéb általános ráfordítások, kivéve, ha az adott ráfordítás közvetlenül hozzárendelhető az eszköz használatbavételre való felkészítéséhez;

(b) az azonosított hatékonyság-hiány, és az azelőtt felmerülő működési veszteség, hogy az eszköz elérné a tervezett teljesítmény szintjét;

és

▼M3

(c) az eszközt működtető alkalmazottak képzéséhez kapcsolódó ráfordítások.

Példa a 65. bekezdés illusztrálására

Az egység egy új gyártási folyamatot fejleszt. 20X5-ben a felmerült ráfordítás teljes összege 1 000 CU volt (*), amelyből 900 CU 20X5. december 1-jét megelőzően, 100 CU pedig 20X5. december 1. és 20X5. december 31-e között merült fel. Az 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-től felmerült ráfordítás). A 20X5. december 1. előtt felmerült 900 CU ráfordítás költségként került megjelenítésre, mivel a megjelenítés kritériumai csak 20X5. december 1-jén teljesültek. Ez a ráfordítás soha nem fogja a mérlegben kimutatott gyártási folyamat bekerülési értékének részét képezni.

A 20X6-ban felmerült ráfordítás teljes összege 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 kimutatva, plusz 2 000 CU ráfordítás 20X6-ban kimutatva.) Az 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

A RÁFORDÍTÁS MEGJELENÍTÉSE

68. ***Az immateriális eszközre fordított ráfordítást felmerülésének időpontjában ráfordításként kell elszámolni, kivéve, ha:***

(a) ***az olyan immateriális eszköz bekerülési értékének a részét képezi, amely megfelel a megjelenítési kritériumoknak (ld. 18-67. bekezdések);***

vagy

(b) ***a tétel egy üzleti kombináció során került megszerzésre, és nem lehet immateriális eszközként kimutatni. Ebben az esetben ezt a ráfordítást (amelyet a akvizíció költsége tartalmaz) az akvizíció időpontjában a goodwillhez rendelt összegnek kell tartalmaznia (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk).***

69. Egyes esetekben ráfordítás merül fel az egység számára való jövőbeni gazdasági hasznok biztosítása céljából, de nem szereznek meg vagy állítanak elő olyan immateriális eszközt vagy más eszközt, amelyet ki lehetne mutatni. Ezekben az esetekben a ráfordítás felmerülésekor ráfordításként kerül megjelenítésre. Például kivéve, amikor az egy üzleti kombináció költségének a részét képezi, a kutatási ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként számolják el (ld. 54. bekezdés). Olyan egyéb ráfordítások, amelyeket felmerülésük időpontjában ráfordításként kell számolnak el, például:

(a) a beindítási tevékenységekhez kapcsolódó ráfordítások (azaz indulási költségek), kivéve ha az adott ráfordítást az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* 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 ráfordítást.

(c) a reklámra és promóciós tevékenységekre fordított ráfordítást.

(*) A jelen útmutatóban, a pénzegységek kimutatása „pénznem egységben” (CU-ban) történik.

▼M3

(d) az egység egy részének vagy egészének más telephelyre való költöztetéséhez vagy átszervezéséhez kapcsolódó ráfordítást.

70. A 68. bekezdés nem zárja ki egy adott előleg eszközként történő kimutatását, amikor az áruszállításáért vagy a szolgáltatásokért történő fizetés megelőzi az áruk leszállítását vagy a szolgáltatások elvégzését.

Múltbeli ráfordítások nem mutathatók ki eszközként

71. ***Az immateriális eszközzel kapcsolatban felmerült olyan ráfordítás, amelyet korábban kiadásként számoltak el, későbbi időpontban nem mutatható ki az immateriális eszköz bekerülési értékének részeként.***

MEGJELENÍTÉS UTÁNI ÉRTÉKELÉS

72. ***Az egységnek számviteli politikájaként választani kell a 74. bekezdésben foglalt bekerülési érték 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 az 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.

A bekerülési érték modell

74. ***A kezdeti megjelenítést követően az immateriális eszközt a bármely halmozott amortizációval és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken kell nyilvántartani.***

Az 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. A jelen standardban előírt átértékelések céljára a valós értéket egy aktív piac alapján kell meghatározni. Az átértékelést olyan rendszerességgel kell elvégezni, hogy a mérlegfordulónapon 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 mutattak ki;

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 része kerül eszközként megjelenítésre, mivel az eszköz csak a folyamat egy bizonyos szakaszában felelt meg a kimutatási kritériumoknak (ld. 65. bekezdés), az átértékelési modellt az eszköz egészére lehet alkalmazni. Az átértékelési modell alkalmazható továbbá olyan immateriális eszközre is, amely állami támogatás formájában került megszerzésre, és nominális értéken került kimutatásra (ld. 44. bekezdés).

78. A 8. bekezdésben leírt tulajdonságokkal rendelkező aktív piac megléte nem gyakori az immateriális javak esetében, bár előfordulhat. Például egyes jogrendszerekben létezik aktív piaca a szabadon átruházható taxiengedélyeknek, halászati engedélyeknek vagy gyártási kvótáknak. Ugyanakkor azonban nincs aktív piaca 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. Ezen felül, az árak gyakran nem nyilvánosak.

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.

▼M3

80. Ha egy immateriális eszköz átértékelésre kerül, az átértékelés időpontjában fennálló halmozott amortizáció vagy:

(a) korrigálásra kerül az eszköz bruttó könyv szerinti értékében bekövetkező változással arányosan, úgy, hogy az eszköz átértékelés utáni könyv szerinti értéke megegyezzen az átértékelt összeggel; vagy

(b) kivezetésre kerül az eszköz bruttó könyv szerinti értékével szemben, és a nettó összeget helyesbítik az eszköz átértékelt összegére.

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.***

82. ***Ha egy átértékelt immateriális eszköz valós értékét már nem lehet az aktív piac alapján meghatározni, 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.***

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 *Eszközök értékvesztése* standard alapján.

84. Ha az eszköz valós értékét egy későbbi értékelési időpontban meg lehet állapítani az aktív piac alapján, az átértékelési modell ezen időponttól alkalmazásra kerül.

85. ***Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke nő, az értéktöbbletet közvetlenül a saját tőke részeként kell kimutatni, átértékelési többletként. Ugyanakkor, a növekedést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, amennyiben a felértékelés egy korábbi, a nyereségben vagy veszteségben elszámolt átértékelési csökkenést fordít vissza.***

86. ***Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke csökken, a csökkenést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Ugyanakkor a csökkenést közvetlenül a saját tőkében átértékelési többletként szerepeltetett tétellel szemben kell elszámolni az adott eszközhöz tartozó átértékelési különbözet bármely követel egyenlege értékéig.***

87. A saját tőkében elszámolt halmozott átértékelési többlet közvetlenül átvezethető a felhalmozott eredménybe a többlet realizálásakor. A teljes többlet az eszköz élettartamának leteltével vagy annak elidegenítésekor realizálható. A többlet egy része azonban realizálható aközben is, hogy az 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 eredménykimutatáson keresztül történik.

HASZNOS ÉLETTARTAM

88. ***Az 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 figyelembe vétele után nincs olyan előre látható korlátozás, ami az adott eszközből az egység számára várhatóan megtermelt pénzbevételeket időben korlátozná.***

89. Az immateriális javak megjelenítése azok hasznos élettartama alapján történik. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszközt amortizálják (ld. 97-106. bekezdések), míg a határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközt nem (ld. 107-110. bekezdések). 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 az egység által történő tervezett felhasználását, és azt, hogy az eszközt egy másik vezetés hatékonyan tudná-e kezelni;

(b) az eszközre vonatkozó jellemző termék-életciklust, és a hasonló módon használt hasonló eszközök hasznos élettartamára vonatkozóan rendelkezésre álló nyilvános információt;

(c) a műszaki, technológiai, kereskedelmi vagy más típusú avulást;

▼M3

(d) annak az iparágnak a stabilitását, amelyben az eszköz működik, és az eszközből származó termékre vagy szolgáltatásra vonatkozó piaci kereslet változásait;

(e) a meglévő vagy potenciális versenytársak várható lépéseit;

(f) az eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok megszerzéséhez szükséges fenntartási ráfordítások szintjét, és az egység képességét és szándékait e szint elérésére;

(g) az eszköz feletti ellenőrzés időtartamát, és az eszköz felhasználására vonatkozó jogi vagy hasonló korlátozásokat, mint például a kapcsolódó lízing szerződések lejárati idejét;

és

(h) azt, hogy az eszköz hasznos élettartama függ-e az egység egyéb eszközeinek hasznos élettartamától.

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 az 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.

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.

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 irreálisan rövid élettartamot becsüljenek meg.

94. ***A szerződésen vagy jogszabályon alapuló jogokból származó immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg a szerződéses vagy egyéb törvényes jog időtartamát, de az lehet annál rövidebb, attól függően, hogy az egység milyen hosszú időtartamon keresztül kívánja az adott eszközt felhasználni. Amennyiben a szerződésen vagy jogszabályon alapuló jogok egy meghatározott időtartamra szólnak, ami ezután megújítható, az immateriális eszköz hasznos élettartama csak akkor tartalmazhatja a megújítási időszako(ka)t, ha bizonyíték támasztja alá az egység általi jelentős többletköltség nélküli megújítást.***

95. Az immateriális eszköz hasznos élettartamát gazdasági és jogi tényezők egyaránt befolyásolhatják. A gazdasági tényezők határozzák meg azon időszak hosszát, melyen keresztül a jövőbeni gazdasági hasznokat az egység megszerzi. A jogi tényezők korlátozhatják azon időszak hosszát, amely alatt az egység ezen hasznokhoz való hozzáférés felett ellenőrzéssel rendelkezik. A hasznos élettartam az e tényezők által meghatározott időtartamok közül a rövidebb.

96. Többek között az alábbi tényezők jelzik, ha a szerződésen vagy jogszabályon alapuló jogok megújítása jelentős költségek nélkül lehetséges az egység számára:

(a) bizonyíték van arra, esetleg múltbeli tapasztalat alapján, hogy a szerződésen vagy jogszabályon alapuló jog megújításra fog kerülni. Amennyiben a megújítás harmadik fél beleegyezésétől függ, ez tartalmazza azt bizonyítékot is, hogy a harmadik személy e hozzájárulást megadja;

(b) bizonyítható, hogy a megújításhoz szükséges feltételek teljesülni fognak;

valamint

(c) az egységnél felmerülő költségek nem jelentősek a megújításból származó, az egységhez várhatóan befolyó jövőbeni gazdasági hasznokhoz viszonyítva.

Amennyiben a megújítás költségei a megújításból származó, az egységhez várhatóan befolyó jövőbeni gazdasági hasznokhoz viszonyítva jelentősek, a „megújítás” költségei alapvetően az 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 eszköz amortizációját annak használatbavételre való alkal-***

▼M3

massá válásakor kell megkezdeni, azaz, amikor az a vezetés által meghatározott módon történő üzemeltetéshez megfelelő helyen és állapotban van. Az amortizációt az eszköznek az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek 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 az egység az eszköz jövőbeni gazdasági hasznait várhatóan megszerzi. Amennyiben ez az ütem megbízhatóan nem határozható meg, a lineáris módszert kell alkalmazni. Az egyes időszakokra meghatározott amortizáció összegét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, kivéve, ha a jelen vagy egy másik Standard megengedi vagy előírja annak aktiválását más eszköz könyv szerinti értékében.

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 módszere és a termelési egységek módszere. Az alkalmazott módszert az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok felhasználásának várható ütemezése alapján kell kiválasztani, és azt valamennyi időszakra vonatkozóan konzisztens módon kell alkalmazni, kivéve, ha a jövőbeni gazdasági hasznok hasznosításának várható ütemezésében változás áll be. Csak ritkán – vagy sohasem – lesz meggyőző bizonyíték a határozott hasznos élettartamú immateriális javak esetében egy olyan amortizációs módszer alátámasztására, amely alacsonyabb összegű halmozott amortizációt eredményezne, mint a lineáris módszer.

99. Az amortizáció általában a nyereségben vagy veszteségben kerül megjelenítésre. Ugyanakkor egyes esetekben az eszközben foglalt jövőbeni gazdasági hasznokat egy másik eszköz előállítása nyeli el. Ilyen esetben az amortizáció összege a másik eszköz bekerülési értékének a részét képezi és annak könyv szerinti értékében foglaltatik benne. Például, az olyan immateriális javak amortizációját, amelyek egy gyártási folyamat során kerülnek felhasználásra, a készletek könyv szerinti értéke tartalmazza (ld. IAS 2 *Készletek*).

Maradványérték

100. ***A határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz maradványértékét nullának kell feltételezni, kivéve, ha:***

(a) ***egy harmadik személy kötelezettséget vállalt az eszköz megvásárlására a hasznos élettartamának végén;***

vagy

(b) ***az eszközre vonatkozóan létezik aktív piac, és:***

(i) ***a maradványértéket e piac alapján meg lehet határozni;***

és

(ii) ***valószínű, hogy egy ilyen piac az eszköz hasznos élettartama végén is létezni fog.***

101. A határozott hasznos élettartamú eszköz értékcsökkenthető összegének meghatározásához először levonásra kerül a maradványérték. A nullától eltérő maradványérték azt jelzi, hogy az egység várhatóan el fogja idegeníteni az immateriális eszközt annak gazdasági élettartamának vége előtt.

102. Az eszköz maradványértékére vonatkozó becslés egy olyan hasonló eszköz a becslés időpontjában érvényes árak alapján történő elidegenítése során megtérülő összegen alapul, amely elérte hasznos élettartama végét, és olyan feltételek között került működtetésre, amelyek hasonlóak ahhoz, amelyben az adott eszköz felhasználásra kerül. A maradványértéket legalább évente, a pénzügyi év végén felül kell vizsgálni. Az eszköz maradványértékében bekövetkező változást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard alapján a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.

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 élettartammal rendelkező immateriális eszközre alkalmazott amortizációs időszakot és amortizációs módszert legalább évente, a 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***

▼M3

amortizációs módszert a változást tükrözően meg kell változtatni. Ezen változásokat az IAS 8 szerint, a számviteli becslésekben bekövetkező 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 az 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 az egység esetleg csak későbbi időszakokban részesül.

HATÁROZATLAN HASZNOS ÉLETTARTAMÚ IMMATERIÁLIS JAVAK

107. ***A határozatlan hasznos élettartammal rendelkező immateriális javakat nem lehet amortizálni.***

108. Az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján az 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.

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 hasznos élettartam meghatározást. Amennyiben már nem, a hasznos élettartam határozatlanról határozottra történő módosítását az IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák standard alapján a számviteli becslések megváltozásaként 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, az 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 SZERITI ÉRTÉK MEGTÉRÜLÉSE – ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉGEK

111. Annak meghatározásához, hogy egy immateriális eszköz értékvesztett-e, az egység az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza. Ez a standard előírja, mikor és hogyan kell az egységnek eszközei könyv szerinti értékét felülvizsgálnia, hogyan kell a megtérülő értéket meghatározni, és mikor kell értékvesztés miatti veszteséget elszámolni, vagy visszaírni.

HASZNÁLATBÓL VALÓ KIVONÁS ÉS ELIDEGENÍTÉS

112. ***Az immateriális eszközt ki kell vezetni:***

(a) ***az eszköz elidegenítésekor;***

illetve

(b) ***ha hasznosításából vagy elidegenítéséből 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 a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni az eszköz kivezetésekor (kivéve, ha az IAS 17 Lízingek standard a visszlízingre vonatkozóan eltérően írjaelő). A nyereséget nem lehet árbevételként elszámolni.***

114. Az immateriális eszköz elidegenítése számos különböző módon megtörténhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás, vagy adományozás). Az eszköz elidegenítési időpontjának meghatározásánál az egységnek az IAS

▼M3

18 *Bevételek* standardban meghatározott, az áruk értékesítéséből származó bevétel megjelenítésére vonatkozó kritériumokat kell alkalmaznia. Az IAS 17 szabályozza az visszlízing formájában megvalósuló elidegenítést.

115. Amennyiben a 21. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritérium alapján az egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta az immateriális eszköz valamely része cseréjének bekerülési értékét, az egységnek a lecserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. Ha az egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja egy arra utaló jelzésként, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt.

116. Az immateriális eszköz elidegenítésekor járó ellenértéket kezdetben annak valós értékén kell elszámolni. Ha a fizetés halasztottan történik, a kapott ellenértéket kezdetben a készpénzes árnak megfelelő ellenértéken kell elszámolni. Az ellenérték nominális értéke és készpénzes megfelelő közötti eltérést kamat bevételként kell elszámolni az IAS 18-nak megfelelően, a követelésből származó effektív hozamot tükrözve.

117. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz amortizálása nem fejeződik be akkor, amikor az immateriális eszköz már nincs használatban, kivéve, ha az eszköz már teljes mértékben értékcsökkentésre került, vagy az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá (vagy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítették.

KÖZZÉTÉTEL

Általános

118. ***Az 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, az adott hasznos élettartamot és a felhasznált 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 eredménykimutatás 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 Eszközök értékvesztése standard alapján a saját tőkében közvetlenül elszámolt vagy oda visszaírt értékvesztés miatti veszteségekből adódó (esetleges) növekményeket és csökkenéseket az időszak során;***

(iv) ***az időszakban az IAS 36 alapján a nyereségben vagy veszteségben elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket (ha vannak);***

(v) ***az időszakban az IAS 36 alapján a nyereségben vagy veszteségben elszámolt értékvesztés miatti veszteség visszaírásokat (ha vannak);***

(vi) ***az időszak alatt elszámolt amortizációt;***

(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 az egység tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű immateriális javak csoportja. Példák a különböző csoportokra:

(a) márkanevek;

(b) újságcímek és kiadványcímek;

▼M3

(c) számítógépes szoftver;

(d) licence és franchise szerződések;

(e) szerzői jogok, szabadalmak és egyéb ipari jogok oltalma, szolgáltatási és működtetési jogok;

(f) receptek, formulák, modellek, tervek és mintapéldányok;

és

(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) pontokban foglalt információkon túl az 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. ***Az 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 az 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, ami lényeges az egység pénzügyi kimutatásaiban.***

(c) ***az állami juttatás formájában megszerzett és a beszerzéskor valós értéken kimutatott immateriális javakra (ld. 44 bekezdés) vonatkozóan:***

(i) ***az eszközök beszerzéskori elszámolt valós értékét;***

(ii) ***azok könyv szerinti értékét;***

és

(iii) ***azt, hogy megjelenítésük után a bekerülési érték modell vagy az átértékelési modell alapján kerültek-e értékelésre.***

(d) ***azoknak az immateriális javaknak a létezését és könyv szerinti értékét, amelyek tulajdonjoga korlátozott, és a kötelezettségek biztosítékaként elzálogosított immateriális javak könyv szerinti értékét.***

(e) ***az immateriális javak megszerzésére vonatkozó elkötelezettségek összegét.***

123. Amikor az egység bemutatja az(oka)t a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) egy immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanként történő meghatározásában, az egységnek a 90. bekezdésben felsorolt tényezőket kell figyelembe vennie.

A megjelenítést követően az átértékelési modell alapján értékelt immateriális javak

124. ***Amennyiben az immateriális javak átértékelt értéken vannak nyilvántartva, az egységnek közzé kell tennie a következőket:***

(a) ***immateriális eszközcsoportonként:***

(i) ***az átértékelés tényleges időpontját;***

(ii) ***az átértékelt immateriális javak könyv szerinti értékét;***

és

(iii) ***azt a könyv szerinti értéket, amely akkor lett volna kimutatva, ha az átértékelt immateriális javak csoportját a 74. bekezdésben meghatározott bekerülési érték modell alapján értékelték volna a megjelenítést követően;***

▼M3

(b) ***az átértékelési többletnek azt az összegét, amely az időszak elején és végén az immateriális javakra vonatkozik, és az időszak alatt bekövetkezett változásokat, valamint az egyenlegnek a részvénytulajdonosok közötti felosztására vonatkozó bármely korlátozást.***

és

(c) ***azt a módszert és azokat a jelentős feltételezéseket, amelyek alapján meghatározták a valós értéket.***

125. Közzétételi célokból szükségessé válhat az átértékelt eszközök egyes csoportjait nagyobb csoportokba összevonni. Ugyanakkor a csoportok nem kerülhetnek összevonásra, ha ez olyan immateriális eszközcsoport kombinációhoz vezetne, amelyben mind a bekerülési érték modell, mind pedig az átértékelési modell alapján értékelt összegek szerepelnek.

Kutatási és fejlesztési ráfordítások

126. ***Az egységnek közzé kell tennie az adott időszakban ráfordításként elszámolt kutatási és fejlesztési ráfordítások összesített értékét.***

127. A kutatási-fejlesztési ráfordítások tartalmazzák a kutatási és fejlesztési tevékenységekhez közvetlenül kapcsolódó ráfordításokat (ld. 66. és 67. bekezdések azon ráfordítás típusokra vonatkozóan, amelyekre a 126. bekezdésben meghatározott közzétételeknek ki kell terjednie).

Egyéb információk

128. Az egység számára javasolt, de nem kötelező, hogy a következő információkat közzétegye:

(a) a teljesen amortizált, de még használatban lévő immateriális eszköz bemutatását;

és

(b) az egység ellenőrzése alatt álló, de eszközként ki nem mutatott jelentős immateriális javakat, amelyek vagy nem feleltek meg a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak, vagy az IAS 38 *Immateriális javak* standard hatálybalépését megelőzően kerültek megszerzésre vagy előállításra.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

129. ***Amennyiben az egység az IFRS 3 Üzleti kombinációk standard 85. bekezdésével összhangban az IFRS 3 78-84. bekezdéseiben meghatározott hatálybalépési időpontoknál korábbi időponttól kívánja alkalmazni az IFRS 3-at, az egységnek a jelen standardot is ugyanezen időponttól kezdődően kell alkalmaznia a jövőre nézve. Ily módon az egységnek az ezen időpontban már kimutatott immateriális javak könyv szerinti értékét nem kell korrigálnia. Ugyanakkor az egységnek ezen időpontban a jelen standardot alkalmaznia kell a kimutatott immateriális javai hasznos élettartamának felülvizsgálatához. Amennyiben a felülvizsgálat eredményeként az egység megváltoztatja valamely eszköz hasznos élettartamát, a változást az IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák standard alapján a számviteli becslések megváltozásaként kell elszámolnia.***

130. ***Egyéb esetekben az egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia:***

(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 időszakra vonatkozóan. Ily módon az egységnek nem kell az ezen időpontban már kimutatott immateriális javak könyv szerinti értékét korrigálnia. Ugyanakkor az egységnek ezen időpontban a jelen standardot alkalmaznia kell a kimutatott immateriális javai hasznos élettartamának felülvizsgálatához. Amennyiben a felülvizsgálat eredményeként az egység megváltoztatja valamely eszköz hasznos élettartamát, a változást az IAS 8 alapján a számviteli becslések megváltozásaként kell elszámolnia.***

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 értékmeghatározása a jelen standard hatálybalépésének időpontját megelőzően történt az átadott eszköz könyv szerinti értéke alapján, az egység nem helyesbíti a megszerzett eszköz könyv szerinti értékét, hogy az az akvizíció időpontjában érvényes valós értéket tükrözze.

▼M3

Korábbi alkalmazás

132. ***Azon egységek számára, akikre a 130. bekezdés vonatkozik, javasolt a jelen standard alkalmazásának megkezdése a 130. bekezdésben meghatározott időpontnál korábbi időponttól. Ugyanakkor, amennyiben az 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 Eszközök értékvesztése standardotis alkalmaznia kell.***

AZ (1998-BEN KIBOCSÁTOTT) IAS 38 VISSZAVONÁSA

133. A jelen standard hatályon kívül helyezi (az 1998-ben kibocsátott) az IAS 38 *Immateriális javak* standardot.

▼M2

IAS 39 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardot, és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás megengedett.

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2-7
Fogalmak	8-9
Beágyazott származékos termékek	10-13
Megjelenítés és kivezetés	14-42
Kezdeti megjelenítés	14
Pénzügyi eszköz kivezetése	15-23
Átadások, amelyek megfelelnek a kivezetés feltételeinek	24-28
Átadások, amelyek nem felelnek meg a kivezetés feltételeinek	29
Folytatódó részvétel az átadott eszközökben	30-35
Valamennyi átadás	36-37
A pénzügyi eszközök szokásos módon történő vétele vagy eladása	38
A pénzügyi kötelezettség kivezetése	39-42
Értékelés	43-70
Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek kezdeti értékelése	43-44
Pénzügyi eszközök későbbi értékelése	45-46
Pénzügyi kötelezettségek későbbi értékelése	47
A valós értéken történő értékelés szempontjai	48-49
Átsorolások	50-54
Nyereségek és veszteségek	55-57
Pénzügyi eszközök értékvesztése és behajthatatlansága	58-62
Amortizált bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközök	63-65
A bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközök	66
Értékesíthető pénzügyi eszközök	67-70
Fedezeti ügyletek	71-102
Fedezeti instrumentumok	72-77
Minősített instrumentumok	72-73
Fedezeti instrumentumok megjelölése	74-77
Fedezett tételek	78-84
Minősített tételek	78-80
Pénzügyi tételek fedezett tételekként való megjelölése	81

▼M2

Nem pénzügyi tételek fedezett tételekként való megjelölése	82
Tételek csoportjának fedezett tételekként való megjelölése	83-84
Fedezeti elszámolás	85-101
Valós érték fedezeti ügyletek	89-94
Cash flow fedezeti ügyletek	95-101
A nettó befektetés fedezeti ügyletei	102
Hatálybalépés napja és átmeneti rendelkezések	103-108
Egyéb kiadványok visszavonása	109-110

CÉL

▼M12

1. A jelen standard célja, hogy megállapítsa a pénzügyi eszközökkel, pénzügyi kötelezettségekkel, valamint egyes, nem pénzügyi tételek adás-vételével kapcsolatos megjelenítési, értékelési alapelveket. A pénzügyi instrumentumokra vonatkozó információk bemutatására vonatkozó előírások az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás* standardban találhatók. A pénzügyi instrumentumokra vonatkozó információk közzétételének követelményei az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standardban találhatók.

▼M2

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot kell alkalmaznia valamennyi egységnek valamennyi típusú pénzügyi instrumentumára, az alábbi kivételekkel:***

   (a) ***az IAS 27 Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások, az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések, vagy a IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek standardok alapján elszámolt leányvállalatokban, társult vállalkozásokban, és közös vállalkozásokban meglévő érdekeltségek. Ugyanakkor azonban, az egységeknek a jelen standardot kell alkalmazniuk a leányvállalatban, társult vállalkozásban, vagy közös vállalkozásban lévő olyan érdekeltségre, amelyet az IAS 27, az IAS 28, vagy az IAS 31 szerint a jelen standard alapján számolnak el. A jelen standardot kell alkalmazniuk az egységeknek továbbá a leányvállalatban, társult vállalkozásban és közös vállalkozásban lévő részesedésekre vonatkozó származékos termékekre, kivéve, ha az adott származékos termék megfelel az egység tőkeinstrumentumának az IAS 32-ben meghatározott definíciójának.***

   (b) ***a lízingszerződések alapján fennálló jogok és kötelmek, amelyekre az IAS 17 Lízingek standard vonatkozik. Ugyanakkor azonban:***

      (i) ***a lízingbeadónál kimutatott lízing követelésekre vonatkoznak a jelen standard kivezetési és értékvesztésre vonatkozó előírásai (ld. 15-37., 58., 59., 63-65. bekezdések, valamint az A Függelék AG36-AG52. bekezdései és AG84-AG93. bekezdései);***

      (ii) ***a lízingbevevőnél elszámolt lízing kötelezettségekre vonatkoznak a jelen standard kivezetésre vonatkozó előírásai (ld. 39-42. bekezdések, valamint az A Függelék AG57-AG63. bekezdései);***

      továbbá

      (iii) ***a lízingügyletekbe beágyazott származékos termékekre vonatkoznak a jelen standard beágyazott származékos termékekre vonatkozó előírásai (ld. 10-13. bekezdések, valamint az A Függelék AG27-AG33. bekezdései).***

   (c) ***a munkáltatóknak a munkavállalói juttatási programokból származó jogai és kötelmei, amelyekre az IAS 19 Munkavállalói juttatások standard vonatkozik.***

▼M3

   (d) ***az egység által kibocsátott pénzügyi instrumentumok, amelyek megfelelnek az IAS 32 tőkeinstrumentum definíciójának (beleértve az opciókat és warrantokat is). Ugyanakkor az ilyen tőkeinstrumentumok birtokosának alkalmaznia kell a jelen standardot, kivéve, ha azok megfelelnek az (a) albekezdésben meghatározott kivételnek.***

▼M12

   (e) ***olyan jogok és kötelmek, amelyek (i) az IFRS 4 Biztosítási szerződések standardban meghatározott biztosítási szerződés alapján keletkeznek, és amelyek nem a pénzügyi garancia szerződés (9) bekezdésben található fogalmának megfelelő biztosítási szerződés alapján keletkező kibocsátói jogok és kötelmek, vagy amelyek (ii) diszkrecio-***

▼M12

nális 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 bekezdéseit). Ezen felül, ha a pénzügyi garancia szerződések 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 garancia szerződésekre (lásd az AG4 és AG4A bekezdéseket). A kibocsátó minden egyes szerződés esetében külön választhat, de ezt a választást egyetlen szerződésnél sem lehet megmásítani.

▼M3

(f) *egy üzleti kombinációban a függő ellenértékre szóló szerződések (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra.*

(g) *egy üzleti kombinációban a felvásárló és az eladó között a felvásárolt egy jövőbeni időpontban történő megvásárlására vagy eladására kötött szerződés.*

▼M12

(h) *a (4) bekezdésben ismertetett hitelnyújtási elkötelezettségektől eltérő egyéb hitelnyújtási elkötelezettségek. A hitelnyújtási elkötelezettségek kibocsátójának az IAS 37-et kell alkalmaznia azokra a hitelnyújtási elkötelezettségekre, amelyek nem tartoznak e standard hatókörébe. E standard kivezetésre vonatkozó rendelkezéseit (lásd a 15–42. bekezdést és az A függelék AG36–AG63 bekezdéseit) azonban valamennyi hitelnyújtási elkötelezettségre alkalmazni kell.*

▼M10

(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 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard alapján céltartalékként mutat ki, vagy amelyre egy korábbi időszakban céltartalékot mutatott ki az IAS 37-tel összhangban.*

▼M12

---

4. **A következő hitelnyújtási elkötelezettségek tartoznak e standard hatókörébe:**

(a) *azok a hitelnyújtási elkötelezettségek, amelyeket a gazdálkodó egység a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségekként jelöl meg. Annak a gazdálkodó egységnek, amely a múltban rendszerint röviddel a kötelezettségek keletkeztetése után értékesítette a hitelnyújtási elkötelezettségeiből eredő eszközöket, az egy adott osztályba tartozó valamennyi hitelnyújtási elkötelezettségére alkalmaznia kell ezt a standardot.*

(b) azok a hitelnyújtási elkötelezettségek, amelyeket nettó módon készpénzzel, 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. A 47. bekezdés (d) pontja meghatározza az ezen hitelnyújtási elkötelezettségekből származó kötelezettségek későbbi értékelését.

▼M2

5. *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*

▼M2

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.

6. Számos mód létezik a nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására vonatkozó szerződések készpénzben 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 készpénzben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, illetve pénzügyi instrumentumok cseréjével teljesítse;

(b) amikor a készpénzben, vagy más pénzügyi instrumentumban való nettósított, illetve pénzügyi instrumentumok cseréje által történő teljesítést a szerződés feltételei nem tartalmazzák kifejezetten, de az egységnél már létezik gyakorlat a hasonló szerződések készpénzben, vagy más pénzügyi instrumentumban történő nettósított, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által megvalósuló teljesítésére (függetlenül attól, hogy az a másik féllel, nettósító szerződések megkötésével, vagy a szerződés lehívási vagy lejárati idejét megelőző eladása által valósul-e meg).

(c) amikor hasonló szerződéseknél az egység gyakorlata, hogy átveszi az annak tárgyát képező dolgokat, majd ezt követően rövid időn belül értékesíti azokat 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 készpénzre váltható.

Az olyan szerződések, amelyekre a (b) és (c) pontok vonatkoznak, nem valamely nem pénzügyi eszköznek az egység várható vételi, eladási, vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hoztak létre, és ennek megfelelően nem tartoznak a jelen standard hatálya alá. Az egyéb olyan szerződéseket, amelyekre az 5. bekezdés vonatkozik, külön kell értékelni annak meghatározására, hogy azok valamely nem pénzügyi eszköznek az egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára vannak-e létrehozva és tartva, és ennek megfelelően, a jelen standard hatálya alá tartoznak-e.

7. A 6 (a) vagy (d) albekezdések szerint egy készpénzben vagy más pénzügyi instrumentumban nettó módon, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által teljesíthető, nem pénzügyi tétel vételére vagy eladására kiírt opció a jelen standard hatály alá esik. Az ilyen szerződés megkötésének célja nem lehet valamely nem pénzbeni eszköznek az egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvétele vagy átadása.

FOGALMAK

8. Az IAS 32-ben meghatározott kifejezések a jelen standardban az IAS 32 11. bekezdésében meghatározott értelemben használatosak. Az IAS 32 az alábbi kifejezéseket határozza meg:

– pénzügyi instrumentum

– pénzügyi eszköz

– pénzügyi kötelezettség

– tőkeinstrumentum

továbbá útmutatást nyújt e meghatározások alkalmazására vonatkozóan.

9. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

A származékos termék fogalma

A származékos termék olyan pénzügyi instrumentum vagy más szerződés, amely a jelen standard hatálya alá esik (ld. 2-7. bekezdések), és amely az alábbi három jellemző mindegyikével rendelkezik:

(a) ***annak értéke egy meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, devizaárfolyam, árindex vagy kamatindex, hitelminősítés vagy hitelindex, vagy ezekhez hasonló (időnként „mögöttesnek” nevezett)*** ►M3 ***egyéb változó, egy nem származékos változó esetében, feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő félre*** ◄ ***módosulása miatt változik;***

▼M2

(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;*

valamint

(c) *amelyet egy jövőbeni időpontban rendeznek.*

A pénzügyi instrumentumok négy kategóriájának fogalmai

A nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség olyan pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség, amelyik megfelel az alábbi kritériumok valamelyikének:

(a) *az kereskedési céllal tartottként került besorolásra. Egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség akkor minősül kereskedési céllal tartottnak, ha:*

(i) *azt alapvetően közeljövőbeni továbbértékesítés vagy visszavásárlás céljára szerezték meg vagy vállalták fel;*

(ii) *amely egy olyan azonosítható pénzügyi instrumentumokból álló portfolió része, amelyeket együtt kezelnek, és amelyekkel kapcsolatban bizonyíték van a közelmúltbeli tényleges rövid távú nyereségszerzésre;*

vagy

▼M12

(iii) *egy származékos termék (kivéve az olyan származékos terméket, amely pénzügyi garancia szerződés, vagy amely egy megjelölt és hatékony fedezeti instrumentum).*

▼M2

(b) *[…] Bármely a jelen standard hatálya alá eső pénzügyi eszköz […] megjelölhető a kezdeti megjelenítéskor a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközként […], kivéve azokat a tőkeinstrumentumokba történő befektetéseket, amelyeknek nincs jegyzett piaci ára valamely aktív piacon, és amelyek valós értéke nem megbízhatóan meghatározható (ld. 46 (c) bekezdés, valamint az A Függelék AG80. és AG81. bekezdései).*

A lejáratig tartandó befektetések olyan fix vagy meghatározható kifizetésekkel és fix lejárattal bíró nem származékos pénzügyi eszközök, melyeket az egység határozottan szándékozik és képes a lejáratig megtartani (ld. A Függelék AG16-AG25. bekezdései), ide nem értve az alábbiakat:

(a) *amelyeket az egység a kezdeti megjelenítéskor nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek jelöl meg;*

(b) *amelyeket az egység értékesíthetőnek minősít;*

valamint

(c) *amelyek megfelelnek a kölcsönök és követelések fogalmának.*

Az egység nem sorolhat be egy pénzügyi eszközt lejáratig tartandónak, ha az egység az aktuális pénzügyi év alatt, vagy a két megelőző pénzügyi év alatt, a lejárat előtt a jelentéktelennél nagyobb összegű (a teljes lejáratig tartandó portfolióhoz viszonyítva jelentéktelennél nagyobb összegű) lejáratig tartandó befektetéseket adott el vagy sorolt át, kivéve ha az értékesítés vagy átsorolások:

(i) *olyan közel vannak a lejárathoz, illetve a pénzügyi eszköz lehívási napjáig (pl. kevesebb, mint három hónap van hátra a lejáratig), hogy a piaci kamatlábban bekövetkező változásoknak nem lenne jelentős hatása a pénzügyi eszköz valós értékére;*

(ii) *akkor következtek be, amikor az egység már lényegében a pénzügyi eszköz teljes eredeti tőkeösszegét visszakapta az ütemezett törlesztéseken vagy előtörlesztéseken keresztül;*

vagy

(iii) *olyan elszigetelt esemény miatt következtek be, amely az egység ellenőrzési körén kívül esik, és amely nem ismétlődő jellegű, és amit az egység ésszerű módon nem láthatott előre.*

A kölcsönök és követelések olyan fix vagy meghatározható kifizetéssel rendelkező nem származékos pénzügyi eszközök, amelyek nem jegyzettek egy aktív piacon, és amelyek nem tartoznak az alábbiak közé:

(a) *azok, amelyeket az egység azonnal vagy rövid időn belül értékesíteni szándékozik, amelyeket emiatt kereskedési céllal tartottnak kell minősíteni, valamint azok, amelyeket az egység a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek jelölt meg a kezdeti megjelenítéskor;*

▼M2

(b) *amelyeket az egység a nyilvántartásba vételkor értékesíthetőnek minősít;*

valamint

(c) *azok, amelyekre lehetséges, hogy a birtokos – a hitelképesség romlásától eltérő okból - nem képes a kezdeti befektetése egészére megtérülést biztosítani, melyeket értékesíthetőnek kell minősíteni.*

Egy olyan összevont eszköz állományban szerzett érdekeltség, ami nem kölcsön vagy követelés (pl. kölcsönös befektetési vagy hasonló alapban lévő érdekeltség) nem minősül kölcsönnek vagy követelésnek.

Az értékesíthető pénzügyi eszközök az olyan nem származékos pénzügyi eszközök, amelyeket értékesíthetőnek jelöltek meg vagy amelyeket nem minősítettek (a) kölcsönöknek és követeléseknek, (b) lejáratig tartandó befektetéseknek, vagy (c) a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközöknek.

▼M12

A pénzügyi garancia szerződés fogalma

A pénzügyi garancia szerződés 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.

▼M2

A megjelenítésre és az értékelésre vonatkozó fogalmak

Egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéke a pénzügyi eszköznek vagy kötelezettségnek a kezdeti megjelenítéskor meghatározott értéke, csökkentve a tőketörlesztésekkel, növelve vagy csökkentve az ezen eredeti érték és a lejáratkori érték közötti különbözet effektív kamatláb módszerrel kiszámolt halmozott amortizációjával, és csökkentve az esetleges értékvesztés vagy behajthatatlanság miatti (közvetlenül, vagy egy értékvesztési számlán keresztül elszámolt) leírással.

Az effektív kamatláb módszer a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek (vagy a pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek csoportja) amortizált bekerülési értékének kiszámítására, valamint a kamat bevételek és kamatráfordítások adott időszakon keresztüli felosztására vonatkozó módszer. Az effektív kamatláb az a kamatláb, amely a pénzügyi instrumentum várható élettartama alatti, vagy amennyiben alkalmazható, egy ennél rövidebb időszak alatti, becsült jövőbeni pénzkifizetéseket vagy pénzbevételeket pontosan a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség nettó könyv szerinti értékére diszkontálja. Az effektív kamatláb kiszámításakor az egységnek a pénzügyi instrumentum valamennyi szerződéses feltételét (pl. előtörlesztési, lehívási, vagy hasonló opciók) figyelembe véve kell felbecsülnie a cash flow-kat, ugyanakkor nem kell figyelembe vennie a jövőbeni hitelezési veszteségeket. A számításnak minden olyan a szerződő felek által egymásnak fizetett vagy egymástól kapott díjat és tételt tartalmaznia kell, amelyek elválaszthatatlan részét képezik az effektív kamatlábnak (ld. IAS 18), az ügyleti költségeknek, és bármely egyéb felárnak vagy diszkontnak. Az általános feltételezés szerint a hasonló pénzügyi instrumentumok csoportjának cash flow-i és várható élettartama megbízhatóan megbecsülhetők. Ugyanakkor azonban, azon ritka esetekben, amikor nem lehetséges megbízhatóan felbecsülni a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok egy csoportja) cash flow-it vagy várható élettartamát, az egységnek a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok csoportja) teljes szerződéses időtartama alatti szerződésen alapuló cash flow-kat kell alkalmaznia.

A kivezetés egy korábban megjelenített pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség eltávolítása az egység mérlegéből.

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 szokásos módon történő vétel vagy eladás egy pénzügyi eszköz megvásárlása vagy eladása olyan szerződés alapján, amelynek feltételei az eszköz átadását az érintett piacon érvényben lévő általános szabályozás vagy szokványok alapján írják elő.

(*) A 48, 49. bekezdések, valamint az A Függelék AG69-AG82. bekezdései tartalmazzák a pénzügyi eszközök és kötelezettségek valós értékének meghatározására szolgáló előírásokat.

▼M2

A tranzakciós költségek olyan járulékos költségek, amelyek közvetlenül egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség megszerzéséhez, kibocsátásához vagy elidegenítéséhez kapcsolódnak (lásd A Függelék AG13. bekezdés). A járulékos költség olyan költség, ami nem merült volna fel, ha az egység nem szerezte volna meg, nem bocsátotta volna ki, vagy nem idegenítette volna el a pénzügyi instrumentumot.

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 előrejelzett ügylet egy várható, de kötelezettségvállalással nem megerősített jövőbeni ügylet.

A fedezeti instrumentum egy származékos termék vagy (kizárólag a deviza árfolyam 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. bekezdések, valamint az A Függelék AG94-AG97. bekezdései részletesen kifejtik a fedezeti instrumentumok fogalmát).

A fedezett tétel egy olyan eszköz, kötelezettség, biztos elkötelezettség, nagyon valószínű előrejelzett ügylet, vagy külföldi tevékenységbe történő nettó befektetés, amely (a) az egységet valós értékben vagy a jövőbeni cash flow-kban bekövetkező változások kockázatának teszi ki, és (b) amelyet fedezettnek megjelöltek (a 78-84. bekezdések, 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 kockázathoz tartozó változásait a fedezeti instrumentum valós értékének vagy cash flow-inak változása ellentételezi (ld. A Függelék AG105-AG113. bekezdések).

BEÁGYAZOTT SZÁRMAZÉKOS TERMÉKEK

10. A beágyazott származékos termék egy olyan hibrid (kombinált) instrumentum alkotórésze, 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 eredményeként jön létre azoknak a cash flow-knak egy része vagy az egésze, amelyek máskülönben a szerződés alapján egy meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, devizaárfolyam, ár- vagy árfolyamindex, hitelbesorolás vagy hitel index, vagy ►M3 egyéb változó, egy nem származékos változó esetében, feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő félre ◄ alapján mozognának. Az olyan származékos termék, ami a pénzügyi instrumentumhoz kapcsolódik, de szerződés alapján az instrumentumtól függetlenül is átruházható, vagy az adott instrumentumtól eltérő féllel rendelkezik, nem beágyazott származékos termék, hanem elkülönült pénzügyi instrumentum.

11. ***A beágyazott származékos terméket akkor és csak akkor kell elkülöníteni az alapszerződéstől, és származékos termékként elszámolni a jelen standard alapján, ha:***

(a) ***a beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai nincsenek szoros kapcsolatban az alapszerződés gazdasági jellemzőivel és kockázataival (ld. A Függelék AG30. és AG33. bekezdései);***

(b) ***egy különálló instrumentum, ugyanolyan feltételekkel, mint a beágyazott származékos termék, megfelelne a származékos termék fogalmának;***

és

(c) ***a hibrid (kombinált) instrumentumot nem a valós értékén értékelik, úgy, hogy a valós érték változásai az eredménykimutatásban kerülnek elszámolásra (azaz a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközbe vagy pénzügyi kötelezettségbe beágyazott származékos termék nem kerül elkülönítésre).***

Ha a beágyazott származékos terméket elkülönítik, az alapszerződést a jelen standard alapján kell elszámolni, ha az magában is pénzügyi instrumentum, és más, megfelelő Standardok alapján kell elszámolni, ha az nem pénzügyi instrumentum. A jelen standard nem foglalkozik annak kérdésével, hogy egy beágyazott származékos terméket elkülönülten kelle kimutatni magukban a pénzügyi kimutatásokban.

▼M2

12. ***Ha az 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 a megszerzéskor, vagy egy későbbi beszámolási fordulónapon, akkor az egész kombinált szerződést kereskedési céllal tartott pénzügyi instrumentumként kell kezelnie.***

13. Amennyiben egy egység nem képes a beágyazott származékos termék valós értékét megbízhatóan meghatározni annak feltételei alapján (pl. mivel a beágyazott származékos termék egy tőzsdén nem jegyzett tőkeinstrumentumon alapul), a beágyazott származékos termék valós értéke a hibrid instrumentum valós értéke és az alapszerződés valós értéke közötti különbözet, amennyiben azok a jelen standard alapján meghatározhatók. Amennyiben az egység nem képes a beágyazott származékos termék valós értékét e módszer alapján meghatározni, a 12. bekezdés alkalmazandó, és a vegyes instrumentumot kereskedési célra tartottként kezelik.

MEGJELENÍTÉS ÉS KIVEZETÉS

Kezdeti megjelenítés

14. ***Az egységnek akkor, és csak akkor kell a pénzügyi eszközt vagy a pénzügyi kötelezettséget a mérlegében kimutatnia, amikor az instrumentum szerződéses feltételei rá vonatkozóvá válnak. (A pénzügyi eszközök megvásárlásának „szokásos módja” tekintetében ld. a 38. bekezdést.)***

Pénzügyi eszköz kivezetése

15. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban, a 16-23. bekezdések, valamint az A Függelék AG34-AG52. bekezdései alkalmazandók konszolidált szinten. Ugyanakkor, az egység először konszolidálja az összes leányvállalatot az IAS 27 és a SIC-12 *Konszolidálás – Speciális célú gazdálkodó szervezetek* értelmezés szerint, majd ezután alkalmazza a 16-23. bekezdéseket, és az A Függelék AG34-AG52. bekezdéseit az ennek eredményeként keletkező csoportra.

16. ***Annak értékelése előtt, hogy a 17-23. bekezdések alapján helyénvaló-e, és milyen mértékig a kivezetés, az 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 17-23. bekezdések akkor, és csak akkor alkalmazandók 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-ából áll. Például, amikor az egység kamatláb sáv megállapodást köt, melynek révén a másik fél jogot szerez a kamatból származó cash flow-kra, de az adósságinstrumentum tőkerész cash flow-ira nem, a 17-23. bekezdéseket 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 az egység olyan megállapodást köt, melynek értelmében a másik fél jogot szerez egy adósságinstrumentum valamennyi cash flow-ja 90 %-ának a megszerzésére, a 17-23. 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 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 az egység olyan megállapodást köt, melynek értelmében a másik fél jogot szerez egy pénzügyi eszköz kamat cash flow-i 90 %-ának megszerzésére, a 17-23. 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 egység teljesen arányos résszel rendelkezik.***

(b) ***Minden egyéb esetben a 17-23. bekezdéseket a pénzügyi eszköz egészére (vagy a hasonló pénzügyi eszközöket tartalmazó csoport egészére) alkalmazzák. Például, amikor az egység (i) a pénzügyi eszközből (vagy pénzügyi eszközök egy csoportjából) származó pénzbefolyások első vagy utolsó 90 %-ára vonatkozó jogot adja át, vagy***

▼M2

(ii) a követelés csoportból 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 17-23. bekezdéseket a pénzügyi eszköz (vagy a hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) egészére alkalmazzák.

A 17-26. bekezdésekben a „pénzügyi eszköz" kifejezés jelenti a pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportjának) egy részét, a fenti (a) alpontban történt meghatározás alapján, vagy a pénzügyi eszköz egészét (vagy a hasonló pénzügyi eszközök csoportjának egészét).

17. *Egy 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) *az egység a pénzügyi eszközt a 18. és 19. bekezdésben foglaltak alapján átadja, és az átadás a 20. bekezdés alapján megfelel a kivezetés feltételeinek.*

(Ld. a 38. bekezdést a pénzügyi eszközök szokásos módon történő értékesítésére vonatkozóan).

18. *A vállalkozás kizárólag 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, ami megfelel a 19. bekezdésben meghatározott feltételeknek.*

19. *Azokban az esetekben, amikor az 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 egység számára történő megfizetésére (a „végső kedvezményezettek"), az egység az ügyletet akkor, és csak akkor kezelheti pénzügyi eszköz átadásaként, ha az alábbi három feltétel mindegyike teljesül.*

(a) *Az egységnek csak akkor van kötelme összegeknek a végső kedvezményezettek felé történő megfizetésére, ha az eredeti eszközből a megfelelő összegek befolynak hozzá. Az 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) *Az 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) *Az egységnek kötelme van a hozzá befolyt bármely cash flow-kat jelentős késedelem nélkül átutalni a végső kedvezményezettek részére. Ezen felül az egység nem jogosult e cash flow-kat újra befektetni, kivéve a pénzeszközökbe és pénzeszköz egyenértékesekbe történő befektetést (az IAS 7 Cash Flow kimutatások standard meghatározása alapján) 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.*

20. *Azokban az esetekben, amikor az egység egy pénzügyi eszközt (ld. 18. bekezdés) átad, értékelnie kell, hogy a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatokat és hasznokat milyen mértékben tartja meg. Ebben az esetben:*

(a) *amennyiben az egység lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot átadja, az 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 az egység lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartja, az egységnek a pénzügyi eszközt továbbra is ki kell mutatnia.*

(c) *amennyiben az egység nem adja át, és nem is tartja meg lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, az egységnek el kell döntenie, hogy az adott pénzügyi eszköz továbbra is a saját ellenőrzése alatt áll-e. Ebben az esetben:*

▼M2

(i) ***amennyiben az 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 az egység megtartotta az ellenőrzést, továbbra is ki kell mutatnia a pénzügyi eszközt az abban való folytatódó érdekeltsége erejéig (ld. 30. bekezdés).***

21. A kockázatok és hasznok átadását (ld. 20. bekezdés) úgy értékelik, hogy összehasonlítják az egységnek az átadott eszköz nettó cash flow-i összegében és ütemezésében bekövetkező változásoknak való kitettségét az átadás előtt és után. Az egység megtartotta lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, ha a pénzügyi eszközből származó jövőbeni nettó cash flow-k jelenértékében bekövetkező változásoknak való kitettsége nem változik meg jelentősen az átadás eredményeként (pl. mivel az egység a pénzügyi eszközt olyan megállapodás alapján adta el, hogy azt egy fix áron, vagy az eladási árnak egy hitelezői megtérüléssel növelt értékén visszavásárolja). Az 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 az 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 alrészvétel, alapján, ami megfelel a 19. bekezdésben meghatározott feltételeknek.)

22. Gyakran nyilvánvaló, hogy az 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 az 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 diszkont rátaként történő felhasználásával kell elvégezni. A nettó cash flow-kban bekövetkező valamennyi lehetséges variációt figyelembe kell venni, nagyobb súlyt adva a nagyobb valószínűséggel bekövetkező eredményeknek.

23. Annak megítélése, hogy az egység megtartotta-e az ellenőrzést (***ld***. 20 c bekezdés) 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, az egység nem tartotta meg az ellenőrzést. Minden egyéb esetben, az egység megtartotta az ellenőrzést.

Átadások, amelyek megfelelnek a kivezetés feltételeinek

(*ld*. 20(a), (c) és (i) pontok)

24. ***Amennyiben az egység az adott pénzügyi eszközt egy olyan átadás keretében ruházza át, amely teljes egészében megfelel a kivezetés feltételeinek, és megtartja a pénzügyi eszköz egy díj ellenében történő kezelésének a jogát, az adott kezelési szerződésre vonatkozóan egy kezelési eszközt vagy kezelési kötelezettséget kell elszámolnia. Amennyiben a kikötött díj várhatóan nem nyújt fedezetet az 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, melynek összegét a nagyobb pénzügyi eszköz könyv szerinti értékének 27. bekezdés alapján megállapított felosztása alapján kell megállapítani.***

25. ***Amennyiben az átadás eredményeként egy pénzügyi eszköz egésze kivezetésre kerül, de az átadás eredményeként az egység egy új pénzügyi eszközre tesz szert, vagy egy új pénzügyi kötelezettséget vagy kezelési kötelezettséget vállal, az egységnek az új pénzügyi eszközt, pénzügyi kötelezettséget, vagy kezelési kötelezettséget valós értéken kell kimutatnia.***

26. ***Egy pénzügyi eszköz egészének kivezetésekor:***

(a) ***a könyv szerinti értéknek***

és

(b) ***(i) a kapott ellenérték (beleértve bármely kapott új eszközt, csökkentve bármely átvállalt kötelezettséggel) és (ii) bármely a közvetlenül a saját tőkében elszámolt halmozott nyereség vagy veszteség összegének (ld. 55(b) bekezdés)***

a különbözetét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.

▼M2

27. ***Amennyiben az átadott eszköz egy nagyobb pénzügyi eszköz része (pl. amikor az egység egy adósságinstrumentum részét képező kamat cash flow-kat adja át, ld. 16(a) bekezdés), és az átadott rész teljes egészében megfelel a kivezetés feltételeinek, a nagyobb pénzügyi eszköz korábbi könyv szerinti értékét meg kell osztani a továbbra is kimutatott rész, valamint a kivezetett rész között, ezeknek a részeknek az átadás napján érvényes relatív valós értékei alapján. E célra, egy megtartott kezelési eszközt olyan részként kell kezelni, amelyik továbbra is kimutatásra kerül. Ilyenkor:***

(a) ***A kivezetett részre felosztott könyv szerinti értéknek***

és

(b) ***(i) a kivezetett részre eső kapott ellenérték (beleértve bármely kapott új eszközt, csökkentve bármely átvállalt kötelezettséggel) és (ii) bármely a közvetlenül a saját tőkében elszámolt, a kivezetett részre eső halmozott nyereség vagy veszteség összegének (ld. 55(b) bekezdés)***

a különbözetét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. A saját tőkében elszámolt halmozott nyereség vagy veszteség összegét a továbbra is kimutatott, és a kivezetett rész között ezeknek a részeknek a relatív valós értékei arányában osztják meg.

28. Amikor az egység a nagyobb pénzügyi eszköz korábbi könyv szerinti értékét megosztja a továbbra is kimutatott és a kivezetett rész között, a továbbra is kimutatott rész valós értékét szükséges meghatároznia. Amennyiben az egység már korábban is értékesített a továbbra is kimutatotthoz 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 elszámolt 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

(ld. 20(b) bekezdés)

29. ***Amennyiben az átadás nem eredményez kivezetést, mivel az 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 kimutatni. A későbbi időszakokban az egységnek el kell számolnia az átadott eszközön keletkező bármely jövedelmet, és a pénzügyi kötelezettségen felmerülő bármely költséget.***

Folytatódó részvétel az átadott eszközökben

(ld. 20(c) (iii) bekezdés)

30. ***Ha az 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, az egység az átadott eszközben folytatódó részvételének az arányában folytatja az átadott eszköz kimutatását. Az egység átadott eszközre vonatkozó folytatódó részvételének mértéke az a mérték, ameddig az egység az átadott eszköz értékében bekövetkező változások kockázatainak ki van téve. Például:***

(a) ***amikor az egység folytatódó részvétele olyan formában nyilvánul meg, hogy az egység garanciát nyújtott az átadott eszközre, az egység folytatódó részvétele (i) az eszköz összege, és (ii) a kapott ellenértékből az egység által esetlegesen visszafizetendő maximális összeg (a „garancia összege") közül az alacsonyabb.***

(b) ***amikor az egység folytatódó részvétele olyan formában nyilvánul meg, hogy az egység opciót írt ki, vagy opciót vásárolt (vagy mindkettőt) az átadott eszközre vonatkozóan, az egység folytató részvételének mértéke az átadott eszköz azon összege, amelyet az egység visszavásárolhat. Ugyanakkor azonban, egy valós értéken értékelt eszközre vonatkozóan kiírt eladási opció esetében az egység folytatódó részvételének mértéke az átadott eszköz valós értéke és az opció lehívási ára (ld. AG48. bekezdés) közül az alacsonyabbra korlátozódik.***

(c) ***amikor az egység folytatódó részvétele az átadott eszközre vonatkozó készpénzes teljesítési opció vagy más hasonló rendelkezés formáját ölti, az egység folytatódó részvétele ugyanolyan módon kerül értékelésre, mint a fenti (b) pontban megadott nem készpénzes opciókból származó folytatódó részvétel.***

▼M2

31. *Amikor az egység a folytatódó részvétele mértékéig továbbra is kimutat egy eszközt, egy kapcsolódó kötelezettséget is megjelenít. A jelen standard egyéb értékelésre vonatkozó rendelkezéseivel ellentétben, az átadott eszköz, valamint a kapcsolódó kötelezettség olyan alapon kerül értékelésre, ami tükrözi az egység által megtartott jogokat és kötelmeket. A kapcsolódó kötelezettség olyan módon kerül értékelésre, hogy az átadott eszköz, valamint a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke:*

(a) *az egység által megtartott jogok és kötelmek amortizált bekerülési értéke, ha az átadott eszközt amortizált bekerülési értéken értékelik;*

vagy

(b) *az egység által megtartott jogok és kötelmek külön-külön meghatározott valós értékével egyezik meg, ha az átadott eszközt valós értéken értékelik.*

32. *Az egységnek a folytatódó részvétele mértékéig továbbra is el kell számolnia az átadott eszközből keletkező jövedelmeket, és ki kell mutatni a kapcsolódó kötelezettségre vonatkozóan felmerült költségeket.*

33. *A későbbi értékelés céljaira, az átadott eszköz, valamint a kapcsolódó kötelezettség valós értékében bekövetkező változások elszámolását egymással konzisztens módon kell végrehajtani, az 55. bekezdéssel összhangban, és azok nem számolhatók el egymással szemben.*

34. *Ha az egység folytatódó részvétele csak egy pénzügyi eszköz valamely részére vonatkozóan áll fenn (pl. amikor az egység megtart egy opciót az átadott eszköz egy részének a visszavásárlására, vagy egy olyan maradvány részesedést tart meg, ami nem eredményezi lényegileg az összes a tulajdonlással járó kockázat és haszon megtartását, és az egység megtartja az ellenőrzést), az egység a pénzügyi eszköz korábbi könyv szerinti értékét a folytatódó részvétele alapján továbbra is kimutatott 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 28. bekezdés rendelkezései alkalmazandók. Ilyenkor:*

(a) *a jövőben már ki nem mutatott részre eső könyv szerinti értéknek;*

valamint

(b) *(i) a már ki nem mutatott részre eső kapott ellenérték és (ii) az e részre eső, a közvetlenül a saját tőkében elszámolt halmozott nyereség vagy veszteség (ld. 55(b) bekezdés) összegének*

a különbözetét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. A saját tőkében elszámolt halmozott nyereség vagy veszteség összegét a továbbra is kimutatott, és a továbbiakban már ki nem mutatott rész között az ezen részek relatív valós értékei arányában osztják meg.

35. ►M9 *Amennyiben egy átadott eszközt amortizált bekerülési értéken értékelnek, a jelen standardban a pénzügyi kötelezettségnek a nyereséggel vagy veszteséggel szembeni valós értéken történő értékelésére adott lehetőség a kapcsolódó kötelezettségre nem alkalmazható.* ◄

Valamennyi átadás

36. *Amennyiben az átadott eszköz továbbra is kimutatásra kerül, az eszközt és a kapcsolódó kötelezettséget nem lehet egymással szemben, nettó módon elszámolni. Hasonlóképpen, az egység az átadott eszközből keletkező jövedelmet a kapcsolódó kötelezettségre vonatkozóan keletkezett költséggel szemben nem számíthatja be (ld. IAS 32 42. bekezdés).*

37. *Amennyiben az átadó nem készpénzes fedezetet (pl. adósság- vagy tőkeinstrumentumokat) nyújt az átvevőnek, a fedezet elszámolása az átadónál és az átvevőnél attól függ, hogy az átvevőnek joga van-e a fedezetet értékesíteni, vagy újra megterhelni, és hogy az átadó követett-e el szerződésszegést. A fedezetet az átadónak és az átvevőnek az alábbiak szerint kell elszámolnia:*

(a) *Amennyiben az átvevőnek a szerződés vagy szokásjog alapján joga van a fedezetet értékesíteni, vagy újra megterhelni, az átadónak át kell sorolnia az eszközt a mérlegében (pl. hitelfelvétel alapjául szolgáló eszközként, jelzáloggal terhelt tőkeinstrumentumként, vagy visszavásárlási követelésként) a többi eszköztől elkülönítve.*

(b) *Amennyiben az átvevő értékesíti a számára fedezetként felajánlott eszközt, az értékesítésből befolyó bevételt, valamint a fedezet visszaadására vonatkozó kötelme valós értékét meg kell jelenítenie.*

(c) *Amennyiben az átadó megszegi a szerződés feltételeit, és elveszti jogosultságát a fedezet visszaszerzésére, ki kell vezetnie a fedezetet, és az átvevőnek kell azt megjelenítenie a saját eszközeként, kezdetben valós értéken értékelve, vagy, amennyiben a fedezetet már eladta, ki kell vezetnie a fedezet visszaadására vonatkozó kötelmét.*

▼M2

(d) ***A (c) pontban foglaltakat kivéve az átadónak továbbra is nyilván kell tartania a fedezetet eszközei között, és az átvevő nem mutathatja ki a fedezetet eszközként.***

A pénzügyi eszközök szokásos módon történő vétele vagy eladása

38. ***A pénzügyi eszközök szokásos módon történő vételét vagy eladását megfelelően kell kimutatni és kivezetni, a kötési időpont szerinti elszámolás vagy a teljesítési időpont szerinti elszámolás alkalmazásával (ld. A Függelék AG53-AG56. bekezdések).***

A pénzügyi kötelezettség kivezetése

39. ***Az egység akkor, és csak akkor vezethet ki a mérlegéből 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.***

40. ***Adósságinstrumentumoknak jelentősen eltérő feltételek melletti cseréjét a meglévő hitelező és adós 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 azt az adós pénzügyi nehézségei okozták-e) az eredeti pénzügyi kötelezettség megszűnéseként és egy új pénzügyi kötelezettség megjelenítéseként kell elszámolni.***

41. ***A megszűnt vagy harmadik félnek átadott pénzügyi kötelezettség (vagy annak része) könyv szerinti értéke, valamint a fizetett ellenérték (beleértve a nem pénzbeni eszköz átadást és átvállalt kötelezettségeket) közötti különbözetet a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

42. Amennyiben egy egység valamely pénzügyi kötelezettség egy részét visszavásárolja, a pénzügyi kötelezettség korábban kimutatott könyv szerinti értékét meg kell osztania a továbbra is kimutatott, és a kivezetett rész között, az e részek visszavásárlás napján érvényes relatív valós értékei arányában. Ilyenkor (a) a kivezetett részre felosztott könyv szerinti érték, valamint (b) a kivezetett részért fizetett ellenérték (beleértve a nem pénzbeni eszköz átadást és átvállalt kötelezettségeket is) közötti különbözetet a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.

ÉRTÉKELÉS

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek kezdeti értékelése

43. ***Egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezdeti megjelenítésekor az egységnek azt annak valós értékén kell értékelnie, továbbá, amennyiben a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség nem nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt, hozzá kell adni azon ügyleti költségeket, amelyek közvetlenül kapcsolódnak a pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi kötelezettség kibocsátásához vagy megszerzéséhez.***

44. Ha az egység teljesítési időpont szerinti elszámolást alkalmaz egy olyan eszköz esetében, ami a későbbiekben bekerülési értéken, vagy amortizált bekerülési értéken kerül kimutatásra, az eszközt kezdetben a kötési időpontban érvényes valós értékén kell kimutatni (ld. A Függelék AG53-AG56. bekezdések).

Pénzügyi eszközök későbbi értékelése

45. Egy pénzügyi eszköz bekerülést követő értékelése céljából a jelen standard a pénzügyi eszközöket a 9. bekezdésben meghatározott négy kategóriába sorolja be:

(a) a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök;

(b) a lejáratig tartandó befektetések;

(c) a kölcsönök és követelések;

valamint

(d) az értékesíthető pénzügyi eszközök.

E kategóriák vonatkoznak a jelen standard alapján történő értékelésre és nyereség vagy veszteség kimutatásra. Az egység alkalmazhat más elnevezéseket ezekre a kategóriákra, vagy alkalmazhat ettől eltérő kategóriákat az információknak magukban a pénzügyi kimutatásokban való bemutatásához. Az egységnek az ►**M12** IFRS 7 ◄-ben előírt információkat a megjegyzésekben közzé kell tennie.

▼M2

46. ***A kezdeti megjelenítést követően az egységnek pénzügyi eszközeit, az eszköznek minősülő származékos termékeket is beleértve, valós értéken kell értékelnie, – az eladás vagy egyéb elidegenítés miatt felmerülő bármely tranzakciós költségek levonása nélkül –, kivéve a következő pénzügyi eszközöket:***

(a) ***a 9. bekezdésben meghatározott kölcsönök és követelések, melyeket amortizált bekerülési értéken kell értékelni, az effektív kamatláb módszer alkalmazásával;***

(b) ***a 9. bekezdésben meghatározott lejáratig tartandó befektetések, melyeket amortizált bekerülési értéken kell értékelni, az effektív kamatláb módszer alkalmazásával;***

valamint

(c) ***az olyan tőkeinstrumentumokba történő befektetések, melyeknek nincs jegyzett piaci ára valamely aktív piacon, és amelyek valós értékét nem lehet megbízhatóan meghatározni, továbbá az ilyen nem jegyzett tőkeinstrumentumokhoz kapcsolódó, és azok átadásával teljesítendő származékos termékek, melyeket bekerülési értéken kell értékelni (ld. A Függelék AG80. és AG81. bekezdések).***

A fedezett tételként megjelölt pénzügyi eszközök a 89-102. bekezdésekben meghatározott fedezeti elszámolási előírások szerint kerülnek értékelésre. Valamennyi pénzügyi eszköz - kivéve a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelteket – értékvesztési vizsgálat tárgyát képezi az 58-70. bekezdések, valamint az A Függelék AG84-AG93. bekezdései alapján.

Pénzügyi kötelezettségek későbbi értékelése

▼M12

47. ***A kezdeti megjelenítést követően a gazdálkodó egységnek minden pénzügyi kötelezettséget amortizált bekerülési értéken kell értékelnie az effektív kamatláb módszer használatával, kivéve:***

(a) a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségeket. Az ilyen kötelezettségeket, ideértve a kötelezettségnek minősülő származékos termékeket is, valós értéken kell értékelni, kivéve az olyan nem jegyzett tőkeinstrumentumhoz kapcsolódó, és azok átadásával teljesítendő származékos kötelezettségeket, amelyek valós értékét nem lehet megbízhatóan meghatározni, melyeket bekerülési értéken kell értékelni.

(b) azokat a pénzügyi kötelezettségeket, amelyek akkor keletkeznek, amikor a pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek, vagy amikor a folytatódó részvétel megközelítést kell alkalmazni. E pénzügyi kötelezettségek értékelésére a 29. és 31. bekezdéseket kell alkalmazni.

(c) a 9. bekezdésben meghatározott pénzügyi garancia szerződéseket. A kezdeti megjelenítést követően a szerződés kibocsátója a szerződést a következők közül a magasabbik értéken kell, hogy értékelje (kivéve, amikor a 47. bekezdés (a) vagy (b) pontját kell alkalmazni):

(i) az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standarddal összhangban meghatározott összeg;

illetve

(ii) a kezdetben megjelenített összeg (lásd a 43. bekezdést), csökkentve adott esetben az IAS 18 Bevételek standarddal összhangban elszámolt halmozott amortizációval.

(d) elkötelezettségek a piaci kamatlábnál alacsonyabb kamatláb melletti hitelnyújtásra. A kezdeti megjelenítést követően az ilyen elkötelezettség kibocsátója az elkötelezettséget a következők közül a magasabbik értéken kell, hogy értékelje (kivéve, amikor a 47. bekezdés (a) pontját kell alkalmazni):

(i) az IAS 37-tel összhangban meghatározott összeg;

illetve

(ii) a kezdetben megjelenített összeg (lásd a 43. bekezdést), csökkentve adott esetben az IAS 18-cal összhangban elszámolt halmozott amortizációval.

A fedezett tételként megjelölt pénzügyi kötelezettségekre a 89–102. bekezdések fedezeti elszámolási követelményeit kell alkalmazni.

▼M2

A valós értéken történő értékelés szempontjai

▼M12

48. ***Egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékének a jelen standard, az IAS 32 vagy az IFRS 7 alkalmazásának céljából történő megállapításakor a gazdálkodó egységnek az A Függelék AG69–AG82 bekezdéseit kell alkalmaznia.***

▼M2

49. 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 igényelhető.

Átsorolások

50. ***Az egység nem sorolhat át egy pénzügyi instrumentumot nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt kategóriába vagy kategóriából, amíg azt tartja vagy az forgalomban van.***

51. ***Amennyiben a szándék vagy képesség megváltozása miatt már nem helyénvaló egy befektetésnek a lejáratig tartandóként való besorolása, azt értékesíthetővé át kell sorolni, valamint valós értéken újra kell értékelni, és a könyv szerinti érték és a valós érték közötti különbözetet az 55(b) bekezdés alapján kell elszámolni.***

52. ***Minden esetben, amikor a lejáratig tartandó befektetések jelentéktelennél nagyobb összegű értékesítése vagy átsorolása nem felel meg a 9. bekezdés egyik feltételének sem, bármely fennmaradó lejáratig tartandó befektetést át kell sorolni értékesíthetővé. Az ilyen átsorolás esetén, azok könyv szerinti értékének és a valós értékének a különbözetét az 55(b) bekezdés alapján kell elszámolni.***

53. ***Amennyiben a megbízható értékelés lehetővé válik valamely olyan pénzügyi eszközre vagy pénzügyi kötelezettségre nézve, amelyre az korábban nem volt lehetséges, és az eszközt vagy kötelezettséget valós értéken kell értékelni, ha a megbízható értékelés lehetséges (ld. 46 (c) és 47. bekezdések), az eszközt vagy kötelezettséget valós értékre át kell értékelni, és a könyv szerinti érték és a valós érték közötti különbözetet az 55. bekezdés alapján kell elszámolni.***

54. ***Ha - a szándék vagy képesség megváltozása miatt, vagy abban a ritka helyzetben, ha a valós értéken történő értékelésnek megbízható módszere többé már nem áll rendelkezésre (ld. 46(c) és 47. bekezdések), vagy mert a 9. bekezdésben hivatkozott „két megelőző pénzügyi év" már eltelt - helyénvalóvá válik egy adott pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget bekerülési értéken vagy amortizált bekerülési értéken, nem pedig valós értéken értékelni, a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség adott napi, valós értéknek megfelelő könyv szerinti értéke lesz annak az új bekerülési értéke vagy amortizált bekerülési értéke, ahogy megfelelő. Bármely az ezzel az eszközzel kapcsolatban, az 55(b) bekezdés szerint közvetlenül a saját tőkében elszámolt korábbi nyereséget vagy veszteséget a következőképpen kell elszámolni:***

(a) ***fix lejáratú pénzügyi eszköz esetén a nyereséget vagy veszteséget a nyereséggel vagy veszteséggel szemben kell amortizálni a lejáratig tartandó befektetés még hátralévő élettartama alatt, az effektív kamatláb módszer alkalmazásával. Az új amortizált bekerülési érték és a lejárati összeg közötti bármely különbséget szintén a pénzügyi eszköz hátralévő futamideje alatt kell amortizálni, az effektív kamatláb módszer alkalmazásával, hasonlóan a prémium vagy diszkont amortizálásához. Amennyiben a pénzügyi eszköz a későbbiekben értékvesztetté válik, a közvetlenül a saját tőkében elszámolt nyereség vagy veszteség összegét a 67. bekezdésnek megfelelően a nyereségben vagy veszteségben számolják el.***

(b) ***Amennyiben a pénzügyi eszköznek nincs fix lejárata, a nyereséget vagy veszteséget a saját tőkében kell tartani a pénzügyi eszköz értékesítéséig vagy más módon történő elidegenítéséig, melynek időpontjában azt a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Amennyiben a pénzügyi eszköz a későbbiekben értékvesztetté válik, a közvetlenül a saját tőkében elszámolt nyereség vagy veszteség összegét a 67. bekezdésnek megfelelően a nyereségben vagy veszteségben számolják el.***

Nyereségek és veszteségek

55. ***Egy fedezeti ügylet részét nem képező (lásd 89-102. bekezdések) pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékének megváltozásából adódó nyereség vagy veszteség elszámolása a következőképpen történik.***

(a) ***A nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközön vagy pénzügyi kötelezettségen keletkező nyereséget vagy veszteséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

▼M2

(b) ***Az értékesíthető pénzügyi eszközön keletkező nyereséget vagy veszteséget - az értékvesztés miatti veszteségek (ld. 67-70. bekezdések), valamint az árfolyam nyereségek és veszteségek (ld. A Függelék AG83. bekezdés) kivételével - közvetlenül a saját tőkében kell megjeleníteni, a saját tőke változás kimutatásban (ld. IAS 1 Pénzügyi kimutatások prezentálása standard), a pénzügyi eszköz kivezetéséig, melynek időpontjában a korábban a saját tőkében elszámolt halmozott nyereséget vagy veszteséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Ugyanakkor azonban, az effektív kamatláb módszer alkalmazásával kiszámolt kamatot (ld. 9. bekezdés) a nyereségben vagy veszteségben számolják el (ld. IAS 18 Bevételek standard). Az értékesíthető tőkeinstrumentumok után járó osztalékokat a nyereségben vagy veszteségben számolják el abban az időpontban, amikor az egység kifizetéshez való joga létrejön (ld. IAS 18).***

56. ***Az amortizált bekerülési értéken (lásd 46. és 47. bekezdések) nyilvántartott pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek esetében nyereséget vagy veszteséget számolnak el az eredménykimutatásban, amikor a pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget kivezetik vagy arra értékvesztést számolnak el, valamint az amortizációs folyamaton keresztül. Ugyanakkor azonban, a fedezett tételnek minősülő pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre vonatkozóan (ld. 78-84. bekezdések, valamint A Függelék AG98-AG101. bekezdések) a nyereség és veszteség elszámolása a 89-102. bekezdések alapján kell történjen.***

57. ***Amennyiben az egység a pénzügyi eszközöket a teljesítési időpont szerinti elszámolással jeleníti meg (ld. 38. bekezdés, valamint az A Függelék AG53. és A56. bekezdések), az átveendő eszköz valós értékében a kötési időpont és a teljesítési időpont közötti időszakban bekövetkező változásokat nem számolja el a bekerülési értéken vagy amortizált bekerülési értéken nyilvántartott eszközök esetében (kivéve az értékvesztés miatti veszteségeket). A valós értéken nyilvántartott eszközöknél azonban, a valós értékben bekövetkezett változásokat a nyereségben vagy veszteségben, vagy a saját tőkében kell elszámolni, amelyik alkalmazandó az 55. bekezdésnek megfelelően.***

Pénzügyi eszközök értékvesztése és behajthatatlansága

58. ***Az egységnek minden egyes mérleg fordulónapon fel kell mérnie, hogy van-e objektív bizonyítéka annak, hogy egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi eszközcsoport értékvesztett lehet. Ha van bármely ilyen bizonyíték, az egységnek (az amortizált bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközökre) a 63. bekezdést, (a bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközökre) a 66. bekezdést, vagy (az értékesíthető pénzügyi eszközökre) a 67. bekezdést kell alkalmaznia az értékvesztés miatti veszteség összegének a meghatározására.***

59. Egy pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi eszközök egy csoportja akkor, és csak akkor értékvesztett, és akkor, és csak akkor következett be értékvesztés miatti veszteség, ha objektív bizonyíték létezik az értékvesztésre vonatkozóan olyan egy vagy több esemény eredményeként, amelyek az eszköz kezdeti megjelenítése után történtek („veszteséget okozó esemény”), és ezen veszteséget okozó eseménynek (vagy eseményeknek) hatása van a pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi eszközök egy csoportja becsült jövőbeni cash flow-ira, és annak értéke megbízhatóan becsülhető. Előfordulhat, hogy nem lehet egyetlen olyan elkülönült eseményt azonosítani, ami az értékvesztést okozta. Ehelyett, az értékvesztést okozhatta számos esemény kombinált hatása. A jövőbeni események eredményeként várható veszteségeket, függetlenül attól, hogy azok mennyire valószínűek, nem számolják el. Az objektív bizonyíték arra vonatkozóan, hogy egy adott pénzügyi eszköz vagy eszközcsoport értékvesztett, azokat a megfigyelhető adatokat foglalja magában, amelyek az eszköz tulajdonosának a tudomására jutnak a következő veszteséget okozó eseményekről:

(a) a kibocsátó vagy kötelezett jelentős pénzügyi nehézségei;

(b) szerződésszegés, mint például mulasztás vagy elmaradás a kamatok vagy a tőkerész visszafizetésében;

(c) a hitelező az adósnak jogi vagy gazdasági okokból az adós pénzügyi nehézségeire tekintettel olyan engedményt tesz, amelyet a hitelező máskülönben fontolóra sem venne;

(d) annak valószínűvé válása, hogy az adós ellen csődeljárás vagy más pénzügyi átszervezés indul;

(e) az adott pénzügyi eszköz aktív piacának pénzügyi nehézségek miatti megszűnése;

vagy

▼M2

(f) megfigyelhető adat arra vonatkozóan, hogy egy pénzügyi eszköz csoport becsült jövőbeni cash flow-iban mérhető csökkenés következett be az eszközök kezdeti megjelenítése óta, bár a csökkenés még nem kimutatható a csoport egyedi pénzügyi eszközeinél, beleértve:

(i) az adósok fizetési helyzetében bekövetkező kedvezőtlen változások (pl. a fizetési késedelmek megnövekedett száma, vagy megnövekedett számú olyan hitelkártya adós, aki elérte a hitellimitet és a minimális havi összeget fizeti);

vagy

(ii) olyan országos vagy helyi gazdasági körülmények, amelyek együtt mozognak a csoportba tartozó eszközökkel kapcsolatos nem teljesítéssel (pl. a munkanélküliségi ráta növekedése az adósok földrajzi területén, ingatlanok árának csökkenése az adott területen jelzálog esetében, olajár csökkenés az olajkitermelők részére olaj eszközökre nyújtott hiteleknél, vagy más olyan kedvezőtlen hatású iparági változások, amelyek hatással vannak a csoportba tartozó adósokra).

60. Ha az aktív piac azért tűnik el, mert az egység pénzügyi instrumentumaival már nem kereskednek nyilvánosan, az nem bizonyíték az értékvesztésre. Az egység hitelképességi besorolásának romlása önmagában nem bizonyíték az értékvesztésre, bár más elérhető információkkal összevetve már bizonyítékul szolgálhat. A pénzügyi eszköz valós értékének az eszköz bekerülési vagy amortizált bekerülési értéke alá csökkenése nem feltétlenül bizonyítéka az értékvesztésnek (pl. egy adósságinstrumentumba történt befektetés valós értékének csökkenése, ami a kockázatmentes kamatláb növekedésének tudható be).

61. Az 59. bekezdésben meghatározott eseménytípusokon túl, a tőkeinstrumentumok értékvesztését alátámasztó objektív bizonyíték lehet az olyan jelentős, kedvezőtlen hatású változásokra vonatkozó információ, melyek abban a technológiai, piaci, gazdasági, vagy jogi környezetben következtek be, amelyben a kibocsátó 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.

62. Egyes esetekben a pénzügyi eszköz értékvesztésének meghatározásához szükséges megfigyelhető adat korlátozott lehet, vagy már nem teljesen releváns a jelenlegi körülményekre nézve. Például, ez az eset állhat fenn, amikor az adós pénzügyi nehézségekkel küzd, és kevés korábbi adat áll rendelkezésre hasonló adósokra vonatkozóan. Ilyen esetekben, az egységnek saját tapasztalatai alapján kell megítélnie az értékvesztés miatti veszteség becsült értékét. Hasonlóképpen, az egység szintén saját tapasztalatai alapján ítéli meg, hogy egy adott pénzügyi eszköz csoportra vonatkozóan megfigyelhető adatokat korrigálni szükséges-e ahhoz, hogy azok a jelenlegi körülményeket tükrözzék (ld. AG89. bekezdés). Az ésszerű becslések alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítésének lényeges része, és nem csorbítja azok megbízhatóságát.

Amortizált bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközök

63. ***Amennyiben objektív bizonyíték van arra, hogy az amortizált bekerülési értéken nyilvántartott kölcsönökön és követeléseken, vagy lejáratig tartandó befektetéseken értékvesztés miatti veszteség keletkezett, a veszteség összegét az eszköz könyv szerinti értéke, valamint a becsült jövőbeni cash flow-knak (figyelembe nem véve a jövőbeni hitelezési veszteségeket, amelyek még nem merültek fel) a pénzügyi eszköz eredeti effektív kamatlábával (azaz a kezdeti megjelenítéskor kiszámított effektív kamatlábbal) diszkontált jelenértéke közötti különbözetként kell meghatározni. Az eszköz könyv szerinti értékét vagy közvetlenül, vagy egy értékvesztési számla alkalmazásával kell csökkenteni. A veszteség összegét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

64. Az egységnek először azt kell felmérnie, hogy az egyedileg jelentős pénzügyi eszközökre vonatkozóan egyedileg, továbbá az egyedileg nem jelentős pénzügyi eszközök csoportjára egyedileg vagy összevontan fennáll-e objektív bizonyíték az értékvesztésre (ld. 59. bekezdés). Amennyiben az egység úgy találja, hogy nincs objektív bizonyíték valamely egyedileg értékelt pénzügyi eszköz értékvesztésére, akár jelentős az eszköz, akár nem, az adott eszközt beilleszti egy hasonló hitelkockázati jellemzőkkel rendelkező csoportba, és azokat együttesen teszteli értékvesztés szempontjából. Az értékvesztés szempontjából egyedileg megvizsgált eszközöket, amelyekre most számolnak el értékvesztés miatt veszteséget vagy amelyekre a korábbi értékvesztés miatti veszteség megjelenítését folytatják, nem vonják be a csoportos értékvesztési vizsgálatba.

▼M2

65. ***Ha egy későbbi időszakban az értékvesztés miatti veszteség csökken, és a csökkenést objektív módon egy olyan eseményhez lehet kapcsolni, amely az értékvesztés elszámolása után következett be (mint például az adós hitelképességi besorolásának javulása), az előzőleg elszámolt értékvesztés miatti veszteséget vissza kell írni, vagy közvetlen módon, vagy pedig az értékvesztési számla módosításával. A visszaírás eredményeként az eszköz könyv szerinti értéke nem haladhatja meg azt az amortizált bekerülési értéket, amely a visszaírás időpontjában lenne akkor, ha értékvesztés elszámolására korábban nem került volna sor. A visszaírt veszteség összegét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

A bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközök

66. ***Amennyiben objektív bizonyíték van arra, hogy egy nem jegyzett tőkeinstrumentumon, amelyet nem valós értéken tartanak nyilván, mivel annak valós értéke nem határozható meg megbízhatóan, vagy egy ilyen tőkeinstrumentumhoz kapcsolódó és annak átadásával teljesítendő származékos terméken értékvesztés miatti veszteség keletkezett, az értékvesztés miatti veszteség összegét a pénzügyi eszköz könyv szerinti értékének és a becsült jövőbeni cash flow-k hasonló pénzügyi eszközökre alkalmazandó jelenlegi piaci kamatlábbal diszkontált jelenértéke közötti különbözetként határozzák meg (ld. 46(c) bekezdés és A Függelék AG80. és AG81. bekezdések). Az ilyen értékvesztés miatti veszteségeket nem lehet visszaírni.***

Értékesíthető pénzügyi eszközök

67. ***Amikor egy értékesíthető pénzügyi eszköz valós értékében bekövetkezett csökkenés közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra, és objektív bizonyíték áll fenn arra vonatkozóan, hogy az eszköz értékvesztett (ld. 59. bekezdés), a saját tőkében közvetlenül elszámolt veszteség halmozott értékét ki kell vezetni a saját tőkéből, és azt a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni annak ellenére, hogy a pénzügyi eszközt nem vezették ki.***

68. ***A 67. bekezdés alapján a saját tőkéből kivezetett és a nyereségben vagy veszteségben elszámolt halmozott veszteség összege az akvizíció költsége (a tőke törlesztés és amortizáció levonása után), valamint a jelenlegi valós érték közötti különbözet kell legyen, csökkentve az adott pénzügyi eszközre vonatkozóan korábban a nyereségben vagy veszteségben elszámolt értékvesztés miatti veszteséggel.***

69. ***Az értékesíthetőként besorolt tőkeinstrumentumba történő befektetésre vonatkozóan, a nyereségben vagy veszteségben elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket nem lehet a nyereségen vagy veszteségen keresztül visszaírni.***

70. ***Amennyiben egy későbbi időszak során az értékesíthetőként besorolt adósságinstrumentum valós értéke növekszik, és e növekedés objektív módon hozzárendelhető egy olyan eseményhez, ami azután következett be, hogy az értékvesztés miatti veszteség elszámolásra került a nyereségben vagy veszteségben, az értékvesztés miatti veszteséget vissza kell írni, és a visszaírt összeget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

FEDEZETI ÜGYLETEK

71. ***Ha egy fedezeti instrumentum és egy fedezett tétel között fennáll a 85-88. bekezdésekben, valamint az A Függelék AG102-AG104. bekezdéseiben leírt megjelölt fedezeti kapcsolat, a fedezeti instrumentumra és a fedezett tételre vonatkozó nyereséget és veszteséget a 89-102. bekezdések szerint kell elszámolni.***

Fedezeti instrumentumok

Minősített instrumentumok

72. A jelen standard nem korlátozza azon körülményeket, amelyek fennállása esetén egy származékos terméket fedezeti instrumentumként lehet elszámolni, feltéve, hogy a 88. bekezdésben meghatározott feltételek fennállnak, kivéve bizonyos kiírt opciókat (ld. A Függelék, AG94. bekezdés). Ugyanakkor azonban egy nem származékos pénzügyi eszközt vagy nem származékos pénzügyi kötelezettséget csak árfolyamkockázat fedezetére lehet fedezeti instrumentumként megjelölni.

73. Fedezeti elszámolási célokra kizárólag azon instrumentumok jelölhetők meg fedezeti instrumentumként, amelyek a beszámolót készítő egységen kívüli (azaz a beszámoló által lefedett csoporton, szegmensen vagy egyedi egységen kívüli) felet is bevonnak. Bár egy konszolidált csoporton belüli egyedi egységek vagy egy egységen belüli divíziók köthetnek fedezeti ügyleteket a csoporton belüli más egységekkel vagy az egységen belüli más divíziókkal, az ilyen csoporton belüli ügyleteket a konszolidáció során kiszűrik. Emiatt az ilyen fedezeti ügyletek a csoport konszolidált

▼M2

pénzügyi kimutatásaiban nem felelnek meg a fedezeti elszámolás feltételeinek. Ugyanakkor azonban azok a csoporton belüli egységek saját vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban vagy a szegmens beszámolókban megfelelhetnek a fedezeti elszámolás feltételeinek, feltéve, hogy azok a beszámoló által lefedett egységen vagy szegmensen kívüliek.

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 az egység a fedezeti kapcsolatot a fedezeti instrumentum egészére vonatkozóan jelöli meg. A megengedett kivételek a következők:

(a) amikor egy opciós szerződés belső értéke és időértéke elkülönítésre kerül, és csak az opció belső értékében bekövetkező változást jelölik meg fedezeti instrumentumként, míg az annak időértékében bekövetkezett változást nem;

valamint

(b) amikor egy forward szerződésnek elkülönítik a kamat összetevőjét és az azonnali (spot) árát.

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 instrumentumnak 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 tekinthetők, és közösen is megjelölhetők fedezeti instrumentumként, beleértve azokat az eseteket, amikor az egyes származékos termékekből keletkező kockázatok ellentételezik a más termékekből származókat. Ugyanakkor azonban, egy kamatláb gallér (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 az 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 nagy valószínűségű előrejelzett ügylet, vagy egy külföldi szervezetbe történt nettó befektetés. A fedezett tétel lehet (a) egy egyedi eszköz, kötelezettség, biztos elkötelezettség, nagy valószínűségű előrejelzett ügylet, vagy külföldi szervezetbe történt nettó befektetés, (b) hasonló kockázati jellemzőkkel rendelkező eszközök, kötelezettségek, biztos elkötelezettségek, nagy valószínűségű előrejelzett ügyletek, vagy külföldi szervezetbe történt nettó befektetések csoportja, vagy (c) kizárólag a kamatkockázat portfolió fedezete esetén, olyan pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfoliójának egy része, amelyek osztoznak a fedezett kockázatban.

79. A kölcsönökkel és követelésekkel ellentétben, a lejáratig tartandó befektetések nem lehetnek fedezett tételek a kamatláb- vagy az előteljesítési kockázatra vonatkozóan, mivel a befektetés lejáratig tartandóként történő megjelölésének feltétele egy - a kamatlábváltozások miatt a befektetés valós értékében vagy cash flow-iban bekövetkező változásoktól független - szándék a befektetés lejáratig történő megtartására. Azonban egy lejáratig tartandó befektetés lehet fedezett tétel a devizaárfolyam változásokból eredő kockázatok és a hitelkockázat vonatkozásában.

▼M11

80. Fedezeti elszámolási célokra kizárólag a gazdálkodó egységen kívüli felet is bevonó eszközök, kötelezettségek, biztos elkötelezettségek és nagyon valószínű előrejelzett ügyletek jelölhetők meg fedezett tételként. Ebből következően a fedezeti elszámolás az azonos csoportba tartozó gazdálkodó egységek vagy szegmensek közötti ügyletek esetében kizárólag az e

▼M11

gazdálkodó egységek vagy szegmensek saját vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban alkalmazhatók, de a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban nem. Ez alól kivételt jelent a csoporton belüli monetáris tétel devizakockázata (pl. két leányvállalat közötti kötelezettség/követelés), ami minősülhet fedezett tételnek a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, amennyiben olyan deviza árfolyamnyereségeknek vagy -veszteségeknek való kitettséget eredményez, amelyeket teljes mértékben nem szűrnek ki a konszolidáció során, összhangban az IAS 21 Az átváltási *árfolyamok változásainak hatásai* standarddal. Az IAS 21 standarddal összhangban a csoporton belüli monetáris tételeken keletkező deviza árfolyamnyereségek és -veszteségek akkor nem kerülnek teljes mértékben kiszűrésre a konszolidáció során, ha a csoporton belüli monetáris tétel két olyan, a csoportba tartozó gazdálkodó egység között jön létre, amelyek funkcionális pénzneme eltérő. Ezenfelül egy nagyon valószínű előrejelzett, csoporton belüli ügylet devizakockázata fedezett tételnek minősülhet a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, feltéve, hogy az ügylet olyan pénznemben van meghatározva, amely eltér az ügyletet létrehozó gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől, és a devizakockázat hatással lesz a konszolidált nyereségre vagy veszteségre.

▼M2

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 kamatláb kockázatának elkülöníthető és külön mérhető része megjelölhető fedezett kockázatként (mint pl. egy fedezett pénzügyi instrumentum teljes kamatláb kockázatának a kockázat mentes kamatláb, vagy az összehasonlító kamatláb komponense).

81A. Pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy portfoliója kamatláb kitettségének valós érték fedezete esetében (és kizárólag ebben az esetben) a fedezett rész valamely deviza összeg tekintetében (pl. dollár, font vagy rand összeg) jelölhető meg, nem pedig valamely egyedi eszközre (kötelezettségre) nézve. Bár a portfolió kockázat 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. Az egység az ezen megjelölt összeghez kapcsolódó kamatláb kockázat egy részét is fedezheti. Például, egy előtörleszthető eszközöket tartalmazó portfolió fedezete esetén, az egység fedezheti a fedezett kamatlábban bekövetkező változás miatti valós érték változást a várható, nem pedig a szerződéses, átárazási időpontok alapján. […]

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 lefedezni, ha a csoportba tartozó egyedi eszközök és kötelezettségek osztoznak abban a kockázati kitettségben, amelyet fedezettként megjelöltek. Ezen felül, a csoport egyes tételeiben a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező valós érték változásoknak várhatóan arányosnak kell lenniük a tételek csoportjában a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező összesített valós érték változással.

84. Mivel az 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 kamatlábú eszköz és fix kamatlábú 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 a nyereségre és veszteségre gyakorolt, egymást ellentételező hatásait számolja el.

86. ***A fedezeti kapcsolat háromféle lehet:***

▼M2

(a) ***valós érték fedezeti ügylet:egy kimutatott eszköz vagy kötelezettség, vagy egy nem kimutatott biztos elkötelezettség, vagy az ilyen eszköz, kötelezettség, és biztos elkötelezettség valós értékében bekövetkező változásoknak való olyan kitettség fedezete, ami egy konkrét kockázatnak tudható be, és amely hatással lehet a nyereségre vagy veszteségre.***

(b) ***cash flow fedezeti ügylet:az olyan cash flow változásoknak való kitettség fedezete, ami (i) egy elszámolt eszközhöz vagy kötelezettséghez (pl. egy változó kamatozású hitel jövőbeni kamatfizetéseinek összessége vagy egy része), vagy egy nagy valószínűségű előrejelzett ügylethez kapcsolódó kockázatnak tudható be, és (ii) hatással lehet a nyereségre vagy veszteségre.***

(c) ***az IAS 21-ben meghatározott, külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezete.***

87. Egy biztos elkötelezettség árfolyam kockázatára vonatkozó fedezeti ügyletet valós érték vagy cash flow fedezeti ügyletként is el lehet számolni.

88. ***Egy fedezeti kapcsolat akkor, és csak akkor felel meg a 89-102. bekezdésben foglalt fedezeti elszámolás feltételeinek, ha az alábbi kritériumok mindegyike teljesül.***

(a) ***A fedezet kezdetén formálisan megjelölésre és dokumentálásra kerül a fedezeti kapcsolat, valamint fedezet vállalásához kapcsolódóan az egység kockázat kezelési célja és stratégiája. E dokumentációnak tartalmaznia kell a fedezeti instrumentumnak, a fedezett tételnek vagy ügyletnek, a fedezett kockázat jellegének, valamint annak azonosítását, hogy az 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 a A Függelék AG105-AG113. bekezdések) a fedezett kockázatnak tulajdonítható valós érték vagy cash flow 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 előrejelzett ügyletnek nagyon valószínűnek kell lennie, és a cash flow változásainak való olyan kitettséget kell mutatnia, amely végül hatással lehet a nyereségre vagy veszteségre.***

(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 (ld. 46. és 47. bekezdések, valamint az A Függelék AG80. és AG81. bekezdései a valós érték meghatározásához).***

(e) ***A fedezettség folyamatosan értékelésre került és ténylegesen megállapították, hogy a pénzügyi beszámolási időszak egész ideje alatt, melyre vonatkozóan megjelölésre került, nagyon hatékony volt.***

Valós érték fedezeti ügyletek

89. ***Ha a valós érték fedezeti ügylet megfelel a 88. bekezdésben ismertetett feltételeknek az időszakban, akkor azt a következők szerint kell elszámolni:***

(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) a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni;***

valamint

(b) ***a fedezett tételen keletkező, a fedezett kockázatnak tulajdonítható nyereséggel vagy veszteséggel módosítani kell a fedezett tétel könyv szerinti értékét, és azt a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Ez akkor is érvényes, ha a fedezett tétel egyébként bekerülési értéken kerül értékelésre. A fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező nyereségnek vagy veszteségnek a nyereségben vagy veszteségben történő elszámolása akkor vonatkozik, ha a fedezett tétel egy értékesíthető pénzügyi eszköz.***

89A. A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfoliója egy részére vonatkozó kamatláb kockázat valós érték fedezeti ügylete esetében (és csak ebben az esetben) a 89(b) bekezdés rendelkezéseit úgy lehet teljesíteni, hogy a fedezett tételnek betudható nyereséget vagy veszteséget az alábbiak szerint mutatják be:

▼M2

(a) elkülönült sorban az eszközök között, azon átárazási időszakokra vonatkozóan, amelyeknél a fedezett tétel eszköz;

vagy

(b) külön sorban a kötelezettségek között, azon átárazási időszakokra vonatkozóan, amelyeknél a fedezett tétel kötelezettség.

Az (a) és (b) pontokban hivatkozott külön sort közvetlenül a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek mellett kell kimutatni. Az e sorokban kimutatott összegeket ki kell vezetni a mérlegből, amennyiben azon eszközök vagy kötelezettségek, amelyekre azok vonatkoznak, kivezetésre kerültek.

90. Amennyiben kizárólag a fedezett tételhez kapcsolódó egyes meghatározott kockázatok kerülnek fedezésre, a fedezett tétel valós értékében a fedezett kockázatoktól függetlenül elszámolt változásokat az 55. bekezdés alapján kell elszámolni.

91. ***Az 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 az egység dokumentált fedezeti stratégiájának);***

(b) ***a fedezeti ügylet már nem felel meg a fedezeti elszámolás 88. bekezdésben meghatározott feltételeinek;***

vagy

(c) ***az egység visszavonja a megjelölést.***

92. ***Az effektív kamatláb alkalmazásával nyilvántartott fedezett pénzügyi instrumentum könyv szerinti értékének 89(b) bekezdésből következő bármilyen módosítását (vagy a kamatláb kockázatra vonatkozó portfolió fedezeti ügylet esetén, a 89A bekezdésben foglalt külön mérlegsort) a nyereségbe vagy veszteségbe 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 azonban amennyiben egy pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket tartalmazó portfolió kamatláb kockázatára 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 portfolió fedezeti ügylet esetén a vonatkozó átárazási időszak leteltéig, teljes mértékben amortizálni kell.***

93. Azokban az esetekben, amikor a ki nem mutatott biztos elkötelezettség kerül fedezett tételként megjelölésre, a biztos elkötelezettség valós értékében a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező halmozott változást eszközként vagy kötelezettségként kell kimutatni, a kapcsolódó nyereségnek vagy veszteségnek a nyereségben vagy veszteségben történő elszámolásával (ld. 89(b) bekezdés). A fedezeti instrumentum valós értékében bekövetkező változásokat szintén a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.

94. Azokban az esetekben, amikor az egység olyan biztos elkötelezettséget vállal valamely eszköz megszerzésére, vagy kötelezettség felvállalására, ami fedezett tétel egy valós érték fedezeti ügyletben, az eszköznek vagy kötelezettségnek az abból származó kezdeti könyv szerinti értéke, hogy az egység eleget tett a biztos elkötelezettségének, módosításra kerül, hogy tartalmazza a biztos elkötelezettség valós értékében a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkezett, a mérlegben kimutatott 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 elszámolni, a tőkeváltozások kimutatásán keresztül (ld. IAS 1);***

és

(b) ***a fedezeti instrumentumon elért nyereség vagy veszteség nem hatékony részét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

▼M2

96. Konkrétabban, a cash flow fedezeti ügyletet a következők szerint számolják el:

(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 (ami nem egy hatékony fedezeti ügylet) keletkező bármely fennmaradó nyereség vagy veszteség a nyereségben vagy veszteségben kerül elszámolásra;

és

(c) amennyiben az 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. és 88(s) bekezdések), akkor a nyereségnek vagy a veszteségnek ezt a kihagyott elemét az 55. bekezdés szerint számolják el.

97. ***Amennyiben egy előrejelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet a későbbiekben valamely pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kimutatását eredményezi, a 95. bekezdés alapján közvetlenül a saját tőkében elszámolt kapcsolódó nyereségeket vagy veszteségeket annak az időszaknak a nyereségébe vagy veszteségébe kell átvezetni, amelynek során az eszköz megszerzése, vagy a kötelezettség felvállalása hatással van a nyereségre vagy veszteségre (mint pl. azon időszakokban, amikor kamatbevétel vagy kamatköltség kerül elszámolásra). Ugyanakkor azonban, ha az egység várakozásai szerint a közvetlenül a saját tőkében elszámolt veszteség vagy annak egy része egy vagy több jövőbeni időszak alatt nem fog megtérülni, az egységnek azt a részt, melyre nem várható megtérülés, át kell átsorolnia a nyereségbe vagy veszteségbe.***

98. ***Amennyiben egy előrejelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet a későbbiekben valamely nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség kimutatását eredményezi, vagy amennyiben egy nem pénzügyi eszközre vagy nem pénzügyi kötelezettségre vonatkozó előrejelzett ügylet biztos elkötelezettséggé válik, melyre valós érték fedezeti elszámolást alkalmaznak, az egységnek az alábbi (a) vagy (b) eljárást kell alkalmaznia:***

(a) ***A 95. bekezdés alapján közvetlenül a saját tőkében elszámolt kapcsolódó nyereséget és veszteséget abban az időszakban vagy időszakokban sorolja át a nyereségbe vagy veszteségbe, amelyben a megszerzett eszköz vagy felvállalt kötelezettség hatással van a nyereségre vagy veszteségre (pl. azon időszakok, amelyekben az értékcsökkenési leírás vagy értékesítési költség elszámolásra kerül). Ugyanakkor azonban, ha az egység várakozásai szerint a közvetlenül a saját tőkében elszámolt veszteség vagy annak egy része egy vagy több jövőbeni időszak alatt nem fog megtérülni, az egységnek azt a részt, melyre nem várható megtérülés, át kell sorolnia a nyereségbe vagy veszteségbe.***

(b) ***a 95. bekezdés alapján közvetlenül a saját tőkében elszámolt kapcsolódó nyereségeket és veszteségeket kivezeti, és azokat az eszköz vagy a kötelezettség eredeti bekerülési értékében vagy egyéb könyv szerinti értékében számolja el.***

99. ***Az egységnek a 98. bekezdés (a) vagy (b) bekezdésében meghatározott módszerek valamelyikét kell alkalmaznia számviteli politikaként, és azt konzisztens módon kell alkalmaznia valamennyi olyan fedezeti ügyletre, amelyre a 98. bekezdés vonatkozik.***

100. ***Minden cash flow fedezeti ügylet esetében, kivéve azokat, amelyekre a 97. és 98. bekezdések vonatkoznak, a közvetlenül a saját tőkében elszámolt összegeket ugyanabban az időszakban vagy időszakokban kell a*** ►M5 ***nyereségben vagy veszteségben*** ◄ ***figyelembe venni, amikor a fedezett előrejelzett ügylet a*** ►M5 ***nyereség vagy veszteség*** ◄ ***hatást gyakorol (például akkor, amikor az előrejelzett eladás megtörténik).***

101. ***Amennyiben az alábbi körülmények közül bármelyik bekövetkezik, az egységnek a 95-100. bekezdésekben meghatározott fedezeti elszámolást a jövőre nézve meg kell szüntetnie:***

(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 az***

▼M2

egység dokumentált fedezeti stratégiájának). Ebben az esetben azt a fedezeti instrumentumon felhalmozott nyereséget vagy veszteséget, amely közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra akkor, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), továbbra is a saját tőkében kell elkülönülten kimutatni mindaddig, amíg az előrejelzett ügylet be nem következik. Amikor az ügylet bekövetkezik, a 97., 98. és 100. bekezdéseket alkalmazzák.

(b) *A fedezeti ügylet már nem felel meg a fedezeti elszámolás 88. bekezdésben meghatározott feltételeinek. Ebben az esetben azt a fedezeti instrumentumon felhalmozott nyereséget vagy veszteséget, amely közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra akkor, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), továbbra is a saját tőkében kell elkülönülten kimutatni, mindaddig, amíg az előrejelzett ügylet be nem következik. Amikor az ügylet bekövetkezik, a 97., 98. és 100. bekezdéseket alkalmazzák.*

(c) *Az előrejelzett ügylet bekövetkezése már nem várható, mely esetben a fedezeti instrumentumra vonatkozó halmozott nyereség vagy veszteség azon összegét, amely közvetlenül a saját tőkében maradt kimutatva azon időszaktól, amikortól a fedezet hatékony volt (ld. 95(a) bekezdés), a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Az olyan előrejelzett ügylet, amely már nem nagyon valószínű (ld. 88c bekezdés) még lehet várhatóan bekövetkező.*

(d) *Az egység visszavonja a megjelölést. Az előrejelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet esetében, azt a fedezeti instrumentumon felhalmozott nyereséget vagy veszteséget, amely közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra akkor, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), továbbra is a saját tőkében kell elkülönülten kimutatni, mindaddig, amíg az előrejelzett ügylet be nem következik. Amikor az ügylet bekövetkezik, a 97., 98. és 100. bekezdéseket alkalmazzák. Amennyiben az ügylet bekövetkezése már nem várható, a közvetlenül a saját tőkében elszámolt halmozott nyereséget vagy veszteséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.*

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 (ld. IAS 21), a cash flow fedezeti ügyletekhez hasonlóan 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 elszámolni, a tőkeváltozások kimutatásán keresztül (ld. IAS 1);*

és

(b) *a nem hatékony részt a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.*

A fedezeti instrumentumon keletkező, a fedezeti ügylet hatékony részéhez kapcsolódó nyereséget vagy veszteséget, amely közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra, a külföldi érdekeltség elidegenítésekor kell a nyereségben vagy veszteségben elszámolni.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

103. *Az 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. Az 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 egy egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezt a tényt közzé kell tennie.*

▼M12

103B. *A pénzügyi garancia szerződések (az IAS 39 és az IFRS 4 módosításai), amelyet 2005 augusztusában bocsátottak ki, módosította a 2. bekezdés (e) és (h) pontját, valamint a 4., a 47. és az AG4 bekezdéseket, beépítette az AG4A bekezdést, a 9. bekezdést kibővítette a pénzügyi garancia szerződésekre vonatkozó új definícióval, és törölte a 3. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység ezeket a változásokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie, és ezzel egy időben az IAS 32 és az IFRS 4 kapcsolódó módosításait is alkalmaznia kell.*

▼M2

104. ***A jelen standardot visszamenőleges hatállyal kell alkalmazni, kivéve a 105-108. bekezdésben meghatározott eseteket. A legkorábbi bemutatott időszakra vonatkozó felhalmozott eredmény nyitó egyenlegét, valamint minden egyéb összehasonlító adatot úgy kell korrigálni, mintha a jelen standardot mindig is alkalmazták volna, kivéve, ha az információk újra-megállapítása kivitelezhetetlen. Amennyiben az újra-megállapítás kivitelezhetetlen, az egységnek közzé kell tennie ezt a tényt, és jeleznie kell, hogy milyen mértékig kerültek az információk újra-megállapításra.***

105. ***A jelen standard első alkalmazásakor, az egység számára megengedett, hogy egy korábban kimutatott pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként, vagy értékesíthetőként jelöljön meg, annak ellenére, hogy a 9. bekezdésben előírtak alapján az csak a kezdeti megjelenítéskor lehetséges. Bármely ilyen értékesíthetőként megjelölt pénzügyi eszköz esetében, az egységnek a valós értékben bekövetkező halmozott változásokat a saját tőke egy elkülönített összetevőjeként kell kimutatnia a későbbi kivezetésig vagy értékvesztés elszámolásig, amikor a halmozott nyereség vagy veszteség összegét át kell vezetni a nyereségbe vagy veszteségbe. A nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként vagy értékesíthetőként megjelölt bármely pénzügyi instrumentumra vonatkozóan az egységnek:***

(a) ***a pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget újra meg kell állapítania az összehasonlító pénzügyi kimutatásokban az új megjelölés alkalmazásával;***

továbbá

(b) ***az egyes kategóriákba sorolt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékét, valamint a korábbi pénzügyi kimutatásokban szereplő besorolást és könyv szerinti értéket közzé kell tennie.***

106. ***A 107. bekezdésben megengedettek kivételével, az egységnek a 15-37. bekezdésekben, valamint az A Függelék AG36-AG52. bekezdéseiben foglalt kivezetési előírásokat a jövőre nézve kell alkalmaznia. Ennek megfelelően, amennyiben az egység pénzügyi eszközöket vezetett ki a (2000-ben módosított) IAS 39 alapján olyan ügylet miatt, ami 2004. január 1. előtt következett be, és ezen eszközök kivezetésére egyénként a jelen standard alapján nem került volna sor, az egység ezen eszközöket nem mutathatja ki.***

107. ***A 106. bekezdés ellenére, az egység visszamenőlegesen is alkalmazhatja a 15-37. bekezdésekben, valamint az A Függelék AG36-AG52. bekezdéseiben foglalt kivezetési előírásokat egy saját döntése szerinti időponttól, feltéve, hogy azok az információk, amelyek szükségesek az IAS 39-nek a múltbeli ügyletek eredményeként kivezetett eszközökre és kötelezettségekre történő alkalmazásához, rendelkezésre álltak ezen ügyletek eredeti elszámolásakor.***

▼M8

107A. ***A 104. bekezdés ellenére, a gazdálkodó egység alkalmazhatja az AG76. bekezdés utolsó mondatában és az AG76A. bekezdésben foglalt előírásokat az alábbi két módszer valamelyikének alkalmazásával:***

a) a jövőre nézve a 2002. október 25-e után megkötött ügyletekre vonatkozóan; vagy

b) a jövőre nézve a 2004. január 1-je után megkötött ügyletekre vonatkozóan.

▼M2

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 standard először alkalmazásra kerül, egy biztos elkötelezettségre vonatkozó olyan fedezeti ügylethez kapcsolódóan közvetlenül a saját tőkében elszámolt összeget, amely a jelen standard alapján valós érték fedezeti ügyletként kerülne elszámolásra, át kell vezetni az eszközök vagy kötelezettségek közé, kivéve, ha az olyan árfolyam kockázatra vonatkozó fedezeti ügylet, amelyet továbbra is cash flow fedezeti ügyletként kezelnek.***

▼M11

108A. A gazdálkodó egységnek a 80. bekezdés utolsó mondatát, valamint az AG99A és AG99B bekezdéseket a 2006. január 1-jén vagy azután kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység olyan külső előrejelzett ügyletet jelölt meg fedezett tételként, amely

a) az ügyletet létrehozó gazdálkodó egység funkcionális pénznemében van meghatározva;

▼M11

b) olyan kitettséget eredményez, amely hatással lesz a konszolidált nyereségre vagy veszteségre (vagyis a csoport beszámolási pénznemétől eltérő pénznemben van meghatározva); és

c) megfelelt volna a fedezeti elszámolás feltételeinek, ha nem az ügyletet létrehozó gazdálkodó egység funkcionális pénznemében lenne meghatározva;

alkalmazhatja a fedezeti elszámolást a konszolidált pénzügyi kimutatásokban a 80. bekezdés utolsó mondata, valamint az AG99A és AG99B bekezdések alkalmazási időpontját megelőző időszak(ok)ra.

108B. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia az AG99B bekezdést a 80. bekezdés utolsó mondata és az AG99A bekezdés alkalmazási időpontját megelőző időszakokra vonatkozó összehasonlító információk esetében.

▼M2

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

109. A jelen standard felülírja a 2000. októberében módosított IAS 39 *Pénzügyi Instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standardot.

110. A jelen standard, valamint az ahhoz kapcsolódó Alkalmazási Útmutató hatályon kívül helyezi a korábbi IASC által létrehozott IAS 39 Alkalmazási Útmutató Bizottság által kibocsátott Alkalmazási Útmutatót.

▼M2

A FÜGGELÉK

Alkalmazási útmutató

A jelen függelék a standard elválaszthatatlan részét képezi.

Hatókör (2-7. bekezdések)

▼M3

AG1. Egyes szerződéseknél a kifizetés klimatikus, geológiai és egyéb fizikai változók függvényében történik. (Az éghajlati változókon alapuló szerződéseket néha „időjárási származékos termékeknek” is nevezik). Ha az ilyen szerződések nem esnek az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatálya alá, a jelen standard hatálya alá tartoznak.

▼M2

AG2. A jelen standard nem módosítja a munkavállalói juttatási programokkal kapcsolatos előírásokat, amelyek az IAS 26 *Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása* standardnak kell megfeleljenek, és az értékesítések vagy szolgáltatási bevételek szintjén alapuló jogdíj megállapodásokkal kapcsolatos előírásokat, amelyeket az IAS 18 *Bevételek* standard alapján számolnak el.

AG3. Vannak olyan esetek, amikor egy egység saját maga által „stratégiai befektetésnek” tekintett befektetést eszközöl egy másik egység által kibocsátott tőkeinstrumentumba azzal a szándékkal, hogy hosszú távú működési kapcsolatot alakítson ki azzal az egységgel, amelybe befektetett. A befektető egység ilyenkor az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standardot alkalmazza annak meghatározására, hogy a tőkemódszer alkalmas-e az ilyen befektetés elszámolására. Hasonlóképpen, a befektető egység az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standar delőírásait alkalmazza annak eldöntésére, hogy a részarányos konszolidáció, vagy a tőkemódszer megfelelő-e az ilyen befektetés elszámolására. Ha sem a részarányos konszolidáció, sem pedig a tőkemódszer nem megfelelő, az egység a jelen standardot alkalmazza az érintett stratégiai befektetésre.

▼M3

►M12 AG3A. ◄A jelen standard vonatkozik a biztosítók pénzügyi eszközeire és pénzügyi kötelezettségeire, kivéve a 2(e) bekezdésben kizárt jogokat és kötelezettségeket, mivel azok az IFRS 4 hatálya alá tartozó szerződésekből keletkeznek.

▼M12

AG4 A pénzügyi garancia szerződések jogi formája különböző lehet, mint például garancia, a hitellevél néhány típusa, hitelmulasztási szerződés vagy biztosítási szerződés. Számviteli kezelésük nem függ a jogi formájuktól. Az alábbiak példák a megfelelő kezelésre (lásd a 2. bekezdés (e) pontját):

(a) Bár jelentős átadott kockázat esetén a pénzügyi garancia szerződés megfelel a biztosítási szerződés IFRS 4-ben szereplő fogalmának, a kibocsátó ezt a 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 ezt a standardot, vagy az IFRS 4-et alkalmazza az ilyen pénzügyi garancia szerződésekre. Amennyiben ezt a standardot alkalmazza, a 43. bekezdés előírja a kibocsátónak, hogy a pénzügyi garancia szerződést kezdetben valós értéken jelenítse meg. Ha a pénzügyi garancia szerződést szokásos piaci feltételekkel kötött különálló ügylet keretében nem kapcsolt fél részére bocsátották ki, a szerződés kibocsátáskori valós értéke valószínűsíthetően egyenlő a kapott biztosítási díjjal, kivéve, ha ennek ellenkezőjére van bizonyíték. A későbbiekben, kivéve ha a pénzügyi garancia szerződést kibocsátásakor a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelölték meg, vagy ha a 29–37. és AG47–AG52 bekezdések vonatkoznak rájuk (amikor a pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek vagy amikor a folytatódó részvétel megközelítést alkalmazzák), a kibocsátó a szerződést a következők közül a magasabbik értéken értékeli:

(i) az IAS 37-tel összhangban meghatározott összeg;

illetve

▼M12

(ii) a kezdetben megjelenített összeg, csökkentve adott esetben az IAS 18-cal összhangban elszámolt halmozott amortizációval (lásd a 47. 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 garancia szerződések, és nem az IFRS 4-ben meghatározott biztosítási szerződések. Az ilyen garanciák származékos termékek és a kibocsátó ezekre a jelen standardot alkalmazza.

(c) Amennyiben a pénzügyi garancia szerződést áruk értékesítésével kapcsolatban bocsátották ki, a kibocsátónak az IAS 18-at kell alkalmaznia annak meghatározása során, hogy mikor számolja el a garanciából és az áruk értékesítéséből származó bevételeket.

AG4A 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 ezen kívül 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.

▼M2

Fogalmak (8-9. bekezdések)

Az effektív kamatláb

AG5. Egyes esetekben a pénzügyi eszközöket nagymértékű árkedvezmény mellett szerzik meg, ami a felmerült hitelezési veszteségeket tükrözi. Az ilyen felmerült hitelezési veszteségeket az egység figyelembe veszi a becsült cash flow-kban az effektív kamatláb kiszámításához.

AG6. Az effektív kamatláb módszer alkalmazásakor, az egység általában az instrumentum várható élettartama alatt amortizálja az effektív kamatláb kiszámításában figyelembe vett díjakat, kapott és adott pontokat, tranzakciós költségeket és az egyéb felárakat vagy diszkontokat. Ugyanakkor egy rövidebb időszakot alkalmaznak, ha ez az az időszak, amelyhez a díjak, fizetett vagy kapott pontok, tranzakciós költségek, felárak vagy diszkontok tartoznak. Ez az eset áll fenn, amikor a változó, amelyre a díjak, fizetett vagy kapott pontok, tranzakciós költségek, felárak vagy diszkontok vonatkoznak, a piaci értékekre átárazásra kerül az instrumentum várható lejárata előtt. Ilyen esetben a megfelelő amortizációs időszak a következő ilyen átárazási időpontig hátralevő időszak. Például, amennyiben egy változó kamatozású instrumentumra vonatkozó felár vagy diszkont az 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 kell amortizálni. Ennek oka, hogy a felár vagy a diszkont a következő kamatmódosításig terjedő időszakra vonatkozik, mivel, ebben az időpontban az a változó, amelyre a felár vagy a diszkont vonatkozik (azaz a kamatláb) a piaci szintre módosul. Amennyiben ugyanakkor a felár vagy a diszkont az instrumentumban meghatározott változó kamat hitelkamat eltérésében (credit spreadben) bekövetkező változások, vagy más olyan változó eredménye, ami nem kerül a piaci szintre kiigazításra, azt az instrumentum várható élettartama alatt kell amortizálni.

AG7. Változó kamatozású pénzügyi eszközök és változó kamatozású pénzügyi kötelezettségek esetén, a cash flow-k meghatározott időszakonként, a piaci kamatláb mozgásainak tükrözése céljából történő újra becslése megváltoztatja az effektív kamatlábat. Amennyiben egy változó kamatozású pénzügyi eszköz vagy egy változó kamatozású pénzügyi kötelezettség kezdetben a futamidő lejáratakor járó vagy fizetendő tőkeösszeggel azonos értéken került kimutatásra, a jövőbeni kamat fizetések újrabecslésének általában nincs jelentős hatása az eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értékére.

▼M2

AG8. Amennyiben az egység megváltoztatja a fizetendő vagy befolyó összegekre vonatkozó becsléseit, az egységnek a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség (vagy a pénzügyi instrumentumok egy csoportja) könyv szerinti értékét módosítania kell, hogy az a tényleges és módosított becsült cash flow-kat tükrözze. Az egység a könyv szerinti értéket a becsült jövőbeni cash flow-knak a pénzügyi instrumentum eredeti effektív kamatlábán számított jelenértéke kiszámításával számítja át. A módosítás bevételként vagy ráfordításként kerül elszámolásra a nyereségben vagy veszteségben.

Származékos termékek

AG9. A származékos termékek tipikus példái a future és forward, a swap és az opciós szerződések. A származékos termékeknek általában van egy névleges értéke, ami lehet egy pénznemnek egy összege, egy adott számú részvény, egy adott számú súly- vagy mennyiség egység 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 valamely fix összeg megfizetését, vagy egy olyan összeg megfizetését is előírhatja, amely változhat (de nem a mögöttes változásával arányosan) valamely jövőbeni esemény eredményeként, ami nem kapcsolódik a névleges összeghez. Például egy szerződés úgy rendelkezhet, hogy 1 000 CU (*) értékű fix összeget kell fizetni, ha a hat havi LIBOR értéke 100 bázisponttal emelkedik. Az ilyen szerződés származékos termék, még akkor is, ha a névleges érték nincs meghatározva.

AG10. A származékos ügylet fogalmi meghatározása a jelen standardban magában foglalja a bruttó módon, a mögöttes átadásával teljesítendő szerződéseket is (pl. egy forward szerződés egy fix kamatozású hitel instrumentum megvásárlására). Az egységnek lehet olyan nem pénzügyi eszköz megvásárlására vagy eladására vonatkozó szerződése, ami készpénzben vagy más pénzügyi instrumentumban nettó módon, vagy pénzügyi instrunmentumok cseréje által is teljesíthető (pl. egy tőzsdei áru vételére vagy eladására vonatkozó szerződés, fix áron, egy jövőbeni időpontban). Az ilyen szerződés a jelen standard hatálya alá tartozik, kivéve, ha azok valamely nem pénzügyi eszköznek az egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő leszállításának céljára vannak létrehozva és tartva (ld. 5-7. bekezdések).

AG11. A származékos ügyletek egyik fogalmi jellemzője az, hogy alacsonyabb kezdeti nettó befektetést jelentenek annál, mint amit más olyan szerződés típusokra igényelnének, amelyek várhatóan hasonló választ adnának a piaci tényezőkben bekövetkező változásokra. Az opciós szerződés megfelel e fogalomnak, mivel a díj alacsonyabb, mint az a befektetés, ami szükséges lenne annak a mögöttes pénzügyi instrumentumnak a megszerzéséhez, amelyhez az opció kapcsolódik. Egy deviza swap, ami egyenlő valós értékű, eltérő pénznemek előzetesen cseréjét írja elő, megfelel a definíciónak, mivel nulla előzetes befektetést jelent.

AG12. A szokásos módon történő vétel vagy eladás fix áras elkötelezettséget keletkeztet a kötési időpont és a teljesítés időpontja között, ami megfelel a származékos ügylet fogalmának. Ugyanakkor az elkötelezettség rövid időtartama miatt az ilyen szerződéseket nem mutatják ki származékos pénzügyi instrumentumként. Ehelyett, a jelen standard speciális elszámolásokat ír elő az ilyen szokásos módú szerződésekre (ld. 38. és AG53-AG56. bekezdések).

▼M3

AG12A. A származékos termék meghatározása olyan nem pénzügyi változókra utal, amelyek nem jellemzők a szerződő félre. Ez lehet pl. a földrengések okozta veszteség indexe valamely konkrét régióban, vagy a hőmérséklet indexe egy meghatározott városban. A szerződő félre jellemző nem pénzügyi változó lehet pl. egy tűz bekövetkezése, vagy be nem következése, amely károsítja vagy megsemmisíti a szerződő fél valamely eszközét. Egy nem pénzügyi eszköz valós értékében bekövetkező változás akkor jellemző a tulajdonosra, ha a valós érték nem csupán az adott eszközökre vonatkozó piaci árak változását tükrözi (egy pénzügyi változó), hanem a tartott konkrét nem pénzügyi eszköz állapotát is (egy nem pénzügyi változó). Például amennyiben egy konkrét autó maradványértékére vonatkozó garancia a garanciavállalót az autó fizikai állapotában bekövetkező változások kockázatának teszi ki, a maradványérték változása jellemző az autó tulajdonosára.

(*) A jelen útmutatóban a pénzegységek kimutatása „deviza egységben” (CU-ban) történik.

▼M2

Tranzakciós költségek

AG13. A tranzakciós költségek magukba 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 magukba a hitelezéskor keletkező prémiumot vagy diszkontot, a finanszírozási költségeket, vagy a belső adminisztrációs vagy tartási költségeket.

Kereskedési céllal tartott pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek

AG14. 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.

AG15. A forgatási céllal tartott pénzügyi kötelezettségek magukban foglalják a következőket:

(a) származékos kötelezettségek, amelyek nem fedezeti instrumentumként kerülnek elszámolásra;

(b) egy short eladó által kölcsönkért pénzügyi eszközök leszállítására vonatkozó kötelmek (azaz az egység olyan pénzügyi eszközöket 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.

Az a tény, hogy egy kötelezettséget kereskedési tevékenység finanszírozására használnak, önmagában nem teszi a kötelezettséget kereskedési célúvá.

Lejáratig tartandó befektetések

AG16. Az egységnek nincs határozott szándéka egy fix lejárattal rendelkező pénzügyi eszközben lévő befektetést a lejáratig tartani, ha:

(a) az egység határozatlan időtartamra szándékozik megtartani a pénzügyi eszközt;

(b) az egység kész arra, hogy eladja a pénzügyi eszközt (kivéve, ha olyan egyedi, a jövőben nem ismétlődő helyzet állna elő, amelyet az egység ésszerű módon nem láthatott előre) válaszul a piaci kamatlábak vagy kockázatok változásaira, a likviditási szükségletekre, az alternatív befektetési lehetőségek elérhetőségének és hozamának változásaira, a finanszírozási források és feltételek változásaira vagy a devizakockázat változásaira;

vagy

(c) a kibocsátó jogosult arra, hogy a pénzügyi eszközt olyan összegben rendezze, ami jelentősen alacsonyabb a pénzügyi eszköz amortizált bekerülési értékénél.

AG17. A változó kamatozású, hitelviszonyt megtestesítő instrumentum kielégítheti a lejáratig tartandó befektetésekre vonatkozó követelményeket. A tőkeinstrumentumok nem lehetnek lejáratig tartandó befektetések, vagy azért, mert határozatlan élettartamúak (mint például a törzsrészvények), vagy pedig azért, mert a tulajdonosuknak járó összeg előre nem rögzített módokon változhat (mint például részvényopciók, warrantok és hasonló jogok). A lejáratig tartandó befektetések definícióját illetően a fix, vagy meghatározható fizetések és a fix lejárat olyan szerződéses megállapodást jelentenek, amely meghatározza a tulajdonos számára történő fizetések, így a kamatfizetések és tőketörlesztések összegeit és időpontjait. A nem fizetés jelentős kockázata nem zárja ki a pénzügyi eszköz lejáratig tartandóként történő besorolását, amennyiben a szerződésen alapuló kifizetések előre meghatározottak, vagy meghatározhatók, és a besorolás egyéb kritériumai teljesülnek. Ha egy lejárat nélküli adósságinstrumentum határozatlan időre biztosít kamatfizetéseket, az instrumentum nem minősíthető lejáratig tartandó befektetésnek, mivel nincs lejárati időpontja.

AG18. A kibocsátó által visszavásárolható (callable) pénzügyi eszközök akkor felelnek meg a lejáratig tartandó befektetésekre vonatkozó kritériumoknak, ha a tulajdonosnak szándékában áll és képes azokat a

▼M2

visszavásárlásig vagy a lejáratig megtartani, és amennyiben a birtokosának lényegében a teljes könyv szerinti érték meg fog térülni. A kibocsátó vételi opciója, ha lehívják, csupán az eszköz lejáratát gyorsítja fel. Ha azonban a pénzügyi eszköz olyan módon vásárolható vissza (callable), hogy a tulajdonosnak nem térül meg lényegében a teljes könyv szerinti érték, akkor a pénzügyi eszköz nem minősíthető lejáratig tartandónak. Annak megállapításakor, hogy a könyv szerinti érték alapvetően megtérül-e, az egység figyelembe vesz bármely kifizetett prémiumot és aktivált tranzakciós költséget.

AG19. Egy eladási opcióval rendelkező pénzügyi eszköz (azaz, a tulajdonosnak joga van kérni, hogy a kibocsátó a lejárat előtt fizesse vissza, vagy váltsa be a pénzügyi eszközt) nem sorolható be lejáratig tartandó befektetésként, mivel egy pénzügyi eszközben lévő eladási opciós feltételre vonatkozó kifizetés nincs összhangban a pénzügyi eszköz lejáratig való megtartására vonatkozó szándék kifejezésével.

AG20. A legtöbb pénzügyi eszközre vonatkozóan, a valós érték megfelelőbb értékelést nyújt, mint az amortizált bekerülési érték. A lejáratig tartandó minősítés egy kivétel ez alól, de csak akkor, ha az egységnek határozott szándéka és képessége van arra, hogy a befektetést a lejáratig megtartsa. Amikor az egység eljárása miatt kétség merül fel az egység arra vonatkozó szándékát vagy képességét illetően, hogy ezeket a befektetéseket lejáratig megtartsa, a 9. bekezdés ésszerű időszakra kizárja a kivétel alkalmazását.

AG21. Egy rendkívül valószínűtlen „katasztrófa helyzetet”, mint például pánikszerű betétkivétel a bankból vagy egy hasonló helyzet egy biztosítótársaságnál az egység nem vesz figyelembe akkor, amikor arról dönt, hogy van-e határozott szándéka és képessége a befektetés lejáratig történő megtartására.

AG22. A lejárat előtti eladások megfelelhetnek a 9. bekezdésben foglalt feltételnek – ezért nem kérdőjelezik meg az egység szándékát más befektetéseknek a lejáratig való tartására – amennyiben azok az alábbiak valamelyikének tulajdoníthatók:

(a) a kibocsátó hitelképességének jelentős romlása. Például, a hitelbesorolás egy külső hitelminősítő ügynökség általi lerontását követő eladás nem feltétlenül kérdőjelezi meg az egység szándékát más befektetéseknek a lejáratig való tartására, ha a lerontás bizonyítékot szolgáltat a kibocsátó hitelképességének a kezdeti megjelenítéskori hitelképességi besoroláshoz viszonyított jelentős romlására. Hasonlóképpen, amennyiben az egység belső minősítéseket alkalmaz a kitettségek értékelésére, az ezen belső minősítésben bekövetkező változások segíthetik azoknak a kibocsátóknak az azonosítását, amelyeknél jelentős romlás következett be a hitelképességben, feltéve, hogy az egység módszere a belső minősítésekre, valamint azok változtatásaira vonatkozóan konzisztens, megbízható, és objektív értékelést biztosít a kibocsátók hitel minőségére vonatkozóan. Amennyiben bizonyíték van arra, hogy a pénzügyi eszköz értékvesztett (ld. 58. és 59. bekezdések), a hitelképességben bekövetkező romlás gyakran jelentősnek minősül.

(b) olyan változás az adótörvényekben, ami megszünteti, vagy jelentősen csökkenti a lejáratig tartandó befektetésre járó kamat adómentes státuszát (de nem az adótörvények olyan változása, amely módosítja a kamatbevételre vonatkozó marginális adókulcsokat).

(c) olyan jelentős üzleti kombináció vagy jelentős átruházás (például egy szegmens eladása), amely miatt szükségessé válik a lejáratig tartandó befektetések eladása vagy átadása, hogy az egység meg tudja tartani a meglévő kamatláb-kockázati pozícióját vagy hitelkockázati politikáját (bár az üzleti kombináció önmagában olyan esemény, ami az egység ellenőrzési körébe tartozik, a kamatlábkockázati pozíció, vagy a hitelkockázati politika fenntartása érdekében az egység befektetési portfoliójában végrehajtott változások inkább következménynek, mint előre látható eseménynek tekinthetők).

(d) a törvényi vagy szabályozó követelmények olyan változása, amely jelentősen megváltoztatja vagy azt, hogy mi minősül megengedhető befektetésnek, vagy pedig azt, hogy egy bizonyos fajta befektetésből mekkora a maximális tartható állomány, ami miatt az egység elidegeníti a lejáratig tartandó befektetéseket.

(e) jelentős növekedés az iparágban törvényileg elvárt tőkemegfelelésben, ami miatt az egységnek le kell építenie, egyes lejáratig tartandó befektetések eladásával.

▼M2

(f) a lejáratig tartandó befektetések kockázati súlyának jelentős növekedése a kockázati alapon súlyozott tőkemegfeleltetési számításoknál.

AG23. Az egységnek nincs bizonyított képessége egy fix lejáratú pénzügyi eszközben lévő befektetést lejáratig tartani, ha:

(a) nem rendelkezik azokkal a pénzügyi erőforrásokkal, amelyekkel a befektetés finanszírozását a lejáratig folytathatná;

vagy

(b) olyan meglévő jogi vagy egyéb korlátozások alá esik, amelyek meghiúsíthatják a pénzügyi eszköz lejáratig való megtartására vonatkozó szándékát. (Ugyanakkor azonban, a kibocsátó vételi opciója nem feltétlenül hiúsítja meg az egység szándékát a pénzügyi eszköz lejáratig való megtartására – ld. AG18. bekezdés).

AG24. Lehetnek olyan, az AG16-AG23. bekezdésekben nem szereplő körülmények, amelyek azt jelzik, hogy az egységnek nincs határozott szándéka vagy képessége arra, hogy a befektetést a lejáratig megtartsa.

AG25. Az egység nem csak a pénzügyi eszközök kezdeti megjelenítésekor értékeli a lejáratig tartandó befektetéseinek a lejáratig való megtartására vonatkozó szándékát és képességét, hanem minden egyes későbbi mérlegfordulónapon.

Kölcsönök és követelések

AG26. Bármely fix vagy meghatározható kifizetésekkel rendelkező nem származékos pénzügyi eszköz (beleértve a kölcsönöket, vevő követeléseket, az adósságinstrumentumokban lévő befektetéseket és bankbetéteket) megfelelhet a kölcsönök és követelések definíciójának. Ugyanakkor azonban, egy aktív piacon jegyzett pénzügyi eszköz (mint pl. jegyzett adósságinstrumentum, ld. AG71. bekezdés) nem felel meg a kölcsönként vagy követelésként való besorolás feltételeinek. Az olyan pénzügyi eszközök, amelyek nem felelnek meg a kölcsönök és követelések definíciójának akkor minősíthetők lejáratig tartandó befektetéseknek, ha megfelelnek az lejáratig tartandóvá minősítés feltételeinek (ld. 9. és AG16-AG25. bekezdések). Egy olyan pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor, ami egyébként kölcsönként vagy követelésként kerülne besorolásra, az egység azt a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként vagy értékesíthetőként is megjelölheti.

Beágyazott származékos termékek (10-13. bekezdések)

AG27. Amennyiben az alapszerződésnek nincs kijelölt vagy meghatározott lejárata, és az egy egység nettó eszközeiben való maradványérdekeltséget testesít meg, a gazdasági jellemzői és kockázatai egy tőkeinstrumentuméval megegyezők, és a beágyazott származékos terméknek ugyanazon 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.

AG28. Egy beágyazott nem opciós származékos terméket (mint pl. egy beágyazott forward vagy swap) úgy különítenek el az alapszerződésétől annak kifejezett vagy bennefoglalt 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 alapszerződés kezdeti könyv szerinti értéke a beágyazott származékos termék leválasztása utáni maradványérték.

AG29. Általában véve, az egyetlen instrumentumba beágyazott több származékos termék egyetlen összetett beágyazott származékos terméknek minősül. Ugyanakkor azonban a saját tőkeként besorolt származékos termékek (ld. 32. IAS *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és beszámolás*) az eszközök vagy kötelezettségek közé besoroltaktól elkülönülten kerülnek elszámolásra. Ezen felül, amennyiben az instrumentum egynél több beágyazott származékos termékkel rendelkezik, és azok eltérő kockázati kitettségekkel kapcsolatosak, valamint azok bármikor leválaszthatóak, és függetlenek egymástól, azokat egymástól elkülönülten kell elszámolni.

AG30. A beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai nem minősülnek az alapszerződéssel szoros kapcsolatban lévőnek (11 (a) bekezdés) a következő példákban. Ilyen körülmények között, felté-

▼M2

telezve, hogy a 11(b) (c) bekezdésekben foglalt feltételek is teljesülnek, az egység a jelen standard alapján a beágyazott származékos terméket az alapszerződéstől elkülönítve számolja el:

(a) Egy instrumentumba beágyazott olyan eladási (put) opció, melynek alapján az instrumentum birtokosa kérheti, hogy a kibocsátó vásárolja vissza az instrumentumot készpénz vagy más eszköz valamilyen összegéért, aminek összege valamely tőkeinstrumentum vagy árutőzsdei termék árától vagy árindexétől függ, nem kapcsolódik szorosan az alap adósságinstrumentumhoz.

(b) Egy tőkeinstrumentumba ágyazott vételi (call) opció, amely által a kibocsátó egy meghatározott áron jogosult a tőkeinstrumentumot visszavásárolni, nem kapcsolódik szorosan az alap tőkeinstrumentumhoz annak birtokosa szempontjából (a kibocsátó szempontjából a vételi opció tőkeinstrumentum, feltéve, hogy megfelel e besorolás feltételeinek az IAS 32 alapján, mely esetben az nem tartozik a jelen standard hatálya alá).

(c) 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 az 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 hitel instrumentum lejáratig hátralévő időtartama meghosszabbodott volna, feltéve, hogy a kibocsátótól a vételi (call) opció lehívásának eredményeként megkövetelhetik, hogy részt vegyen a hitel instrumentum újra marketingelésében, vagy hogy elősegítse azt.

(d) 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 alap instrumentumhoz, mivel az alap és a beágyazott származékos termékben foglalt kockázatok eltérőek.

(e) Egy alap adósságinstrumentumba vagy biztosítási szerződésbe beágyazott árutőzsdei árhoz kötött kamat- vagy tőkerész kifizetések – mely által a kamat vagy a tőkerész összege az árutőzsdei áru (pl. arany) értékéhez kötött – nem kapcsolódnak szorosan az alap instrumentumhoz, mivel az alap és a beágyazott származékos termékben foglalt kockázatok eltérőek.

(f) Egy átváltoztatható adósságinstrumentumba beágyazott tőkeinstrumentumra történő átváltási jellemző nem kapcsolódik szorosan az alap adósságinstrumentumhoz az instrumentum birtokosa szempontjából (a kibocsátó szempontjából a tőkére való átválthatósági opció egy tőkeinstrumentum, és az nem tartozik a jelen standard hatálya alá, feltéve, hogy az megfelel az ekként történő besorolás IAS 32-ben meghatározott feltételeinek).

▼M3

(g) Egy alap adósságinstrumentumba vagy alap biztosítási szerződésbe beágyazott vételi (call), eladási (put) vagy előtörlesztési opció nem kapcsolódik szorosan az alapszerződéshez, kivéve, ha az opció lehívási ára hozzávetőleg megegyezik az adósságinstrumentum amortizált bekerülési értékével vagy az alap biztosítási szerződés könyv szerinti értékével minden egyes lehívási időpontban. Egy beágyazott vételi (call) vagy eladási (put) opciós jellemzővel rendelkező átváltoztatható adósságinstrumentum kibocsátója szemszögéből annak értékelését, hogy a vételi (call) vagy eladási (put) opció szorosan kapcsolódik-e az alap adósságinstrumentumhoz, az előtt kell elvégezni, hogy a saját tőkeelem az IAS 32 alapján elkülönítésre kerülne.

▼M2

(h) 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.

AG31. ►M9 Példa a hibrid instrumentumra egy olyan pénzügyi instrumentum, ami birtokosának arra biztosít jogot, hogy a pénzügyi instrumentumot eladja a kibocsátó részére egy olyan összegű pénzeszközért

▼M2

vagy más pénzügyi eszközért cserében, amelynek összege valamely olyan részvény vagy árutőzsdei termék árindexében bekövetkező változás alapján változik, ami növekedhet vagy csökkenhet (»eladható instrumentum«) Kivéve, ha a kibocsátó a kezdeti megjelenítéskor a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelölte meg a pénzügyi kötelezettséget, el kell különítenie a beágyazott származékos terméket (azaz egy indexhez kötött tőkerész fizetést) a 11. bekezdés alapján, mivel az alapszerződés az AG27. bekezdés alapján adósságinstrumentum, és az indexhez kötött tőkerész törlesztés az AG30a) bekezdés alapján nem kapcsolódik szorosan az alap adósságinstrumentumhoz. Mivel a tőkerész törlesztés összege növekedhet vagy csökkenhet, a beágyazott származékos termék egy nem opciós származékos termék, melynek értéke a mögöttes változóhoz kötött. ◄

AG32. Egy olyan eladható instrumentum esetén, amely bármikor az egység nettó vagyonában meglévő részesedéssel megegyező készpénz összegre 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 kombinált instrumentum azon a mérlegfordulónapon megfizetendő visszaváltási összegen kerül értékelésre, amely akkor lenne fizetendő, ha annak birtokosa gyakorolná az instrumentum kibocsátónak történő visszaadására vonatkozó opcióját.

AG33. A beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai az alábbi példákban szoros kapcsolatban vannak az alapszerződés gazdasági jellemzőivel és kockázataival. E példákban az egység a beágyazott származékos terméket nem az alapszerződéstől elkülönítve számolja el:

▼M3

(a) Egy olyan beágyazott származékos termék, amelynek alapjául egy kamatláb vagy egy kamatláb-index szolgál, amely megváltoztathatja annak a kamatnak az összegét, amely egyébként fizetendő vagy járó lenne egy kamatozó alap adósságinstrumentum vagy biztosítási szerződés után, szorosan kapcsolódik az alap instrumentumhoz, kivéve, ha a kombinált instrumentum olyan módon is teljesíthető, hogy annak birtokosa számára nem térülne meg a lényegében a teljes kimutatott 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 vagy biztosítási szerződés kamatlábára vonatkozó beágyazott padló (floor) vagy plafon (cap) szorosan kapcsolódik az alap instrumentumhoz, 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 nincsenek áttételesen kötve az alapszerződéshez.

▼M2

(c) Egy beágyazott deviza származékos termék, ami külföldi fizetőeszközben 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 alapszerződéstől, mivel az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard előírja, hogy a monetáris tételek külföldi pénznemre történő átváltása során keletkező ►M5 nyereséget vagy veszteséget ◄ a nyereségben vagy veszteségben számolják el.

▼M3

(d) Egy olyan alapszerződésbe beágyazott deviza származékos termék, amely biztosítási szerződés vagy nem pénzügyi instrumentum (mint pl. egy szerződés valamely nem pénzügyi tétel megvásárlására vagy eladására, ahol az ár külföldi pénznemben került meghatározásra), szorosan kapcsolódik az alapszerző-

▼M3

déshez, feltéve, hogy nincsen áttételesen kötve az alapszerződéshez, nem tartalmaz opciós jellemzőt, és az alábbi pénznemek valamelyikében írja elő a fizetést:

(i) a szerződés valamelyik jelentős felének a funkcionális pénznemében;

(ii) az a pénznem, amelyben a nemzetközi kereskedelemben szokásosan meghatározzák a vonatkozó megszerzett vagy leszállított termék vagy szolgáltatás árát (mint pl. USD a nyersolaj-ügyleteknél);

vagy

(iii) egy olyan pénznem, amit általában alkalmaznak a nem pénzügyi tételek adás-vételi szerződéseiben abban a gazdasági környezetben, ahol az ügylet lebonyolódik (azaz egy viszonylag stabil és likvid pénznem, amelyet a helyi üzleti tranzakciók vagy külkereskedelem során általában használnak).

▼M2

(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 szerződés szerinti cash flow-jának 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 adósság szerződésben 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 főként nem hitelből kerül finanszírozásra, és hogy az index az egység saját gazdasági környezetének az inflációjához van kötve), (ii) a kapcsolódó értékesítéseken alapuló függő bérleti díj, és (iii) a változó kamatlábakhoz kötött függő bérleti díj.

▼M3

(g) Egy alap pénzügyi instrumentumba vagy alap biztosítási szerződésbe „jegyhez kötési” (unit linking) jellemző szorosan kapcsolódik az alap instrumentumhoz vagy alap szerződéshez, amennyiben a jegyhez kapcsolódó kifizetések a jegyek azon aktuális értékéhez kapcsolódnak, amelyek az alap eszközeinek valós értékeit tükrözik. A jegyhez kötődő jellemző egy olyan szerződési feltétel, amely előírja, hogy a kifizetések egy belső vagy külső befektetési alap befektetési jegyeihez kapcsolódóan történjenek.

(h) A biztosítási szerződésbe beágyazott származékos termék szorosan kapcsolódik az alap biztosítási szerződéshez, amennyiben a beágyazott származékos termék és az alap biztosítási szerződés olyan mértékben függnek egymástól, hogy az egység nem képes a beágyazott származékos termék értékét elkülönülten (azaz az alapszerződés figyelembe vétele nélkül) megállapítani.

▼M2

Megjelenítés és kivezetés (14-42. bekezdések)

Kezdeti megjelenítés (14. bekezdés)

AG34. A 14. bekezdésben megfogalmazott alapelv következtében, az egység a származékos termékek alapján fennálló valamennyi szerződéses jogát és kötelmét megjeleníti a mérlegében megfelelően eszközként és kötelezettségként, kivéve az olyan származékos termékeket, amelyek megakadályozzák, hogy pénzügyi eszközök valamely átadása értékesítésként kerüljön elszámolásra (ld. AG49. bekezdés). Amennyiben egy pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek, az átvevő nem mutathatja ki az átvett eszközt saját eszközeként (ld. AG50. bekezdés).

AG35. A következőkben néhány példa kerül bemutatásra a 14. bekezdésben foglalt elv alkalmazására:

(a) a feltétel nélküli követeléseket és kötelezettségeket akkor mutatják ki eszközként vagy kötelezettségként, amikor az egység szerződő féllé válik, és ennek következményeként jogot szerez arra, hogy a pénzeszközt megkapja, vagy jogi kötelmet vállal arra, hogy azt megfizesse.

▼**M2**

(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 egység egy biztos megrendelést kap, akkor nem mutatja ki az eszközt (a rendelést feladó egység pedig nem mutatja ki a kötelezettséget) az elkötelezettség időpontjában, hanem addig késlelteti a kimutatást, amíg a megrendelt árukat vagy szolgáltatásokat leszállítják, kézbesítik vagy nyújtják. Amennyiben valamely nem pénzügyi tétel megvásárlására vagy eladására vonatkozó biztos elkötelezettség az 5-7. bekezdések alapján a jelen standard hatálya alá tartozik, annak nettó valós értékét az elkötelezettség időpontjában mutatják ki eszközként vagy kötelezettségként (ld. lenti (c) pont). Ezen felül, amennyiben egy korábban ki nem mutatott biztos elkötelezettséget egy valós érték fedezeti ügyletben fedezett tételként jelölnek meg, a fedezett kockázatnak tulajdonítható valós érték változást eszközként vagy kötelezettségként mutatják ki a fedezeti ügylet kezdetét követően (ld. 93. és 94. bekezdések).

(c) a jelen standard hatálya alá tartozó forward szerződést (ld. 2-7. bekezdések) eszközként vagy kötelezettségként az elkötelezettség időpontjában, nem pedig a teljesítés időpontjában mutatnak ki. Amikor az egység szerződő fellé válik egy forward szerződésben, 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 számolják el.

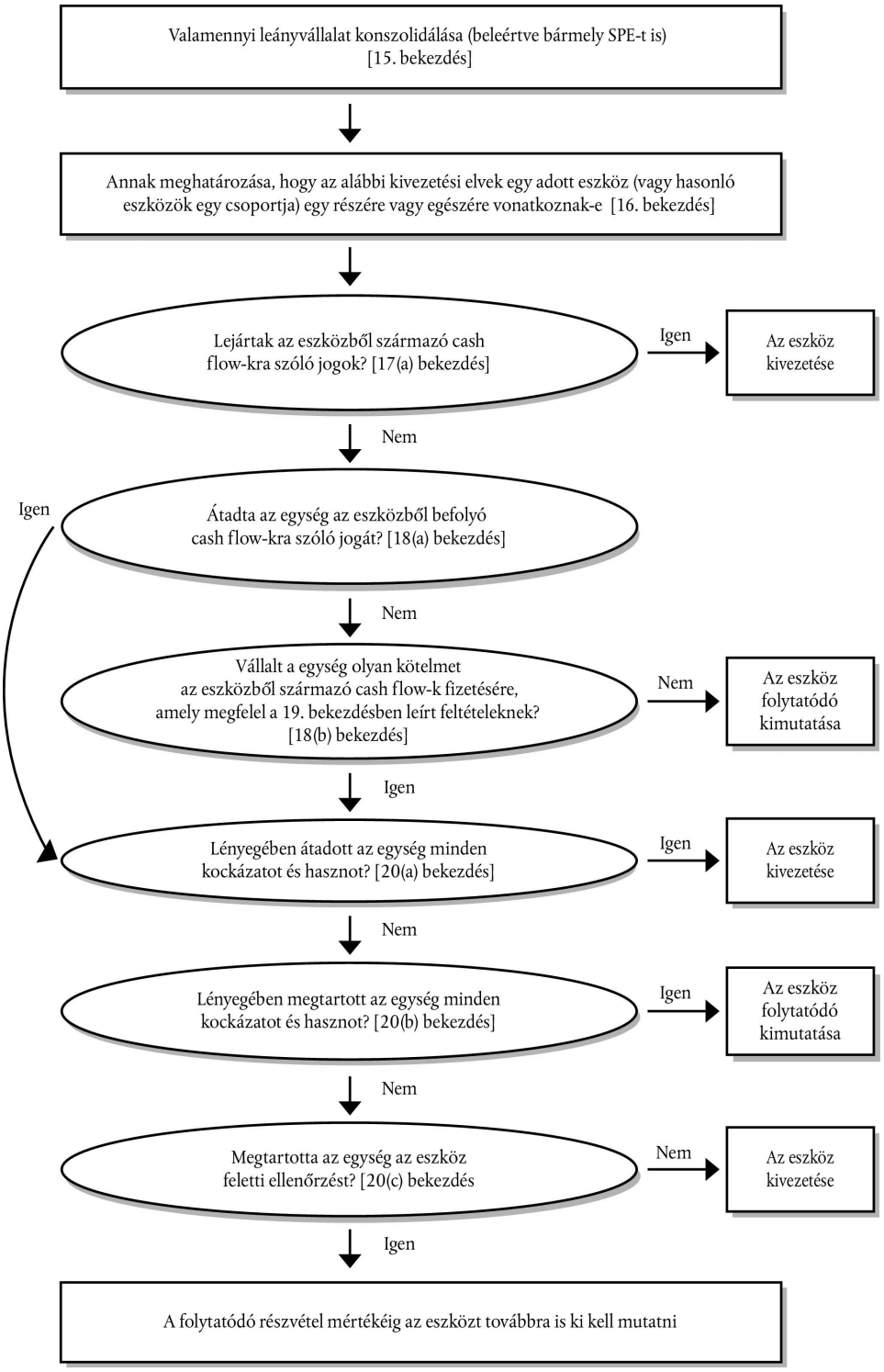
(d) a jelen standard hatálya alá tartozó opciós szerződéseket (ld. 2-7. bekezdések) akkor mutatják ki eszközként vagy kötelezettségként, amikor azok birtokosa vagy kiírója szerződő féllé válik.

(e) a tervezett jövőbeni ügyletek, függetlenül attól, hogy azok mennyire valószínűek, nem eszközök és kötelezettségek, mivel az egység még nem vált szerződő felévé egy szerződésnek.

Pénzügyi eszköz kivezetése (15-37. bekezdések)

AG36. Az alábbi ábra annak értékelését illusztrálja, hogy egy pénzügyi eszközt ki kell-e vezetni, és ha igen, milyen mértékben.

▼**M2**



Olyan megállapodások, amelyek alapján az 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 (18(b) bekezdés).

AG37. A 18(b) bekezdésben leírt helyzet (amikor az 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) akkor következik be pl., ha az egység egy speciális célra létrehozott szervezet vagy 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 megfelelnek a kivezetés feltételeinek, amennyiben a 19. és 20. bekezdésben foglalt feltételek teljesülnek.

▼M2

AG38. A 19. bekezdés alkalmazásakor az egység pl. lehet egy pénzügyi eszköz keletkeztetője, vagy lehet egy olyan csoport, ami magában foglal egy konszolidált speciális célú szervezetet, amely a pénzügyi eszközöket megszerezte, és a cash flow-kat független harmadik személy befektetők számára továbbadja.

A tulajdonlással járó kockázatok és hasznok átadásának értékelése (20. bekezdés)

AG39. Példák arra, amikor egy 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 napján érvényes valós értékén vásárolható vissza;

és

(c) egy pénzügyi eszköz eladása egy olyan eladási (put) vagy vételi (call) opcióval együtt, ami nagymértékben veszteséges (azaz olyan opció, ami eddig veszteséges, és nagyon valószínűtlen, hogy lejárata előtt nyereségessé válik).

AG40. Példák arra, amikor egy 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 megtérülés swappal, ami a piaci kockázati kitettséget visszaadja az 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 az egység garantálja, hogy kompenzálja az átvevőt a valószínűleg bekövetkező hitelezési veszteségekért.

AG41. Amennyiben az egység úgy ítéli meg, hogy az átadás eredményeként alapvetően átadta lényegében az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, a jövőben nem mutatja ki újra az átadott eszközt, kivéve, ha azt egy új ügyletben újra megszerzi.

Az ellenőrzés átadásának értékelése

AG42. Az egység nem tartotta meg az eszköz ellenőrzését, ha az átvevő gyakorlatilag képes az átadott eszközt értékesíteni. Az 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 az egységnek. Például, az átvevő képes lehet gyakorlatilag értékesíteni az átadott eszközt, ha az átadott eszköz egy olyan opció tárgya, amely lehetővé teszi az egység számára, hogy visszavásárolja azt, de az átvevő az átadott eszközt könnyen megszerezheti a piacon, ha az opció lehívásra kerül. Az átvevő nem képes gyakorlatilag értékesíteni az átadott eszközt, ha az egység fenntart egy ilyen opciót, és az átvevő nem képes az átadott eszközt könnyen beszerezni a piacon, amennyiben az egység az opciót lehívja.

AG43. 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, anélkül, hogy további korlátozások keletkeznének 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. Különösen:

(a) az átruházott eszköz elidegenítésére vonatkozó szerződéses jognak kicsi a gyakorlati hatása, ha az átadott eszköznek nincs piaca;

és

(b) az átadott eszköz elidegenítésére való képességnek kicsi a gyakorlati hatása, ha azt nem lehet szabadon gyakorolni. Ezen okból:

▼M2

(i) az átvevő képességének az átadott eszköz elidegenítésére függetlennek kell lennie mások intézkedéseitől (azaz annak egyoldalú képességnek kell lennie);

és

(ii) az átvevőnek képesnek kell lennie az átadott eszköz elidegenítésére anélkül, hogy az átruházáshoz megszorító feltételeket kellene csatolnia (pl. feltételeket arra vonatkozóan, hogy egy hitel eszköz hogyan kerüljön kezelésre, vagy egy opció, amely az átvevőnek jogot biztosít az eszköz visszavásárlására).

AG44. 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 azonban, 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 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

AG45. Az egység megtarthatja az átadott eszközre fizetendő kamatok egy részére szóló jogát az eszközök kezelésének a kompenzációjaként. A kamatfizetéseknek azt a részét, amitől az egység elesne a kezelési szerződés megszűnésekor vagy átadásakor, a kezelési eszközhöz vagy kötelezettséghez rendelik hozzá. A kamatfizetéseknek az a része, amit az egység nem veszítene el, egy „csak-kamat rész” követelés. Például ha az egység semmilyen kamatot nem veszítene a kezelési szerződés megszűnésekor vagy átadásakor, a teljes kamat különbözet (spread) egy „csak-kamat rész” követelés. A 27. 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 az egységet a kezelési szolgáltatás elvégzéséért, a kezelési kötelmet kötelezettségként, valós értéken mutatják ki.

AG46. Amikor felbecsülik a továbbra is kimutatandó és a kivezetendő részek valós értékeit a 27. bekezdés alkalmazása céljára, az egység a 48., 49. és az AG69-AG82. bekezdésekben foglalt valós érték meghatározási követelményeket alkalmazza, a 28. bekezdésben foglalt követelményeken túl.

Átadások, amelyek nem felelnek meg a kivezetés feltételeinek

AG47. A következő példa a 29. bekezdésben szereplő elv alkalmazását mutatja be. Ha egy egység által, az átadott eszközön nem-fizetés miatt felmerülő veszteségekre adott garancia miatt nem lehet az eszközt kivezetni, mivel az egység lényegében az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartotta, az átadott eszközt továbbra is teljes egészében kimutatják és a kapott ellenértéket kötelezettségként jelenítik meg.

Folytatódó részvétel az átadott eszközökben

AG48. A következő példák azt mutatják be, hogy az egységnek miként kell az átadott eszközt és az ahhoz kapcsolódó kötelezettséget a 30. bekezdés szerint értékelnie.

Valamennyi eszköz

(a) Ha egy egység által, az átadott eszközön nem-fizetés miatt felmerülő veszteségekre adott garancia miatt nem lehet az 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 az 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). Ezt követően a garancia kezdeti valós értékét a nyereségben vagy veszteségben időarányos alapon számolják el (ld. IAS 18), az eszköz könyv szerinti értékét pedig az értékvesztés miatti bármely veszteséggel csökkentik.

Amortizált bekerülési értéken értékelt eszközök

▼M2

(b) Amennyiben az egység által kiírt eladási (put) opció vagy az egység birtokában lévő vételi (call) opció miatt egy átadott eszközt nem lehet kivezetni és az 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, ami a bekerülési érték és az átadott eszköznek az opció lejárati időpontjában fennálló amortizált bekerülési értéke között van. Például tegyük fel, hogy az átadás időpontjában az eszköz amortizált bekerülési értéke és könyv szerinti értéke 98 CU, az érte kapott ellenérték pedig 95 CU. Az opció lehívásának időpontjában az eszköz amortizált bekerülési értéke 100 CU lesz. A kapcsolódó kötelezettség kezdeti könyv szerinti értéke 95 CU, és a 95 CU és 100 CU közötti különbséget a nyereségben vagy veszteségben az effektív kamatláb módszerének alkalmazásával számolják el. Ha lehívják az opciót, a kapcsolódó kötelezettség könyv szerinti értéke és a lehívási ár közötti bármely különbséget a nyereségben vagy a veszteségben számolnak el.

Valós értéken értékelt eszközök

(c) Ha az egység által megtartott vételi (call) opciós jog miatt nem lehet egy átadott eszközt kivezetni és az egység az eszközt valós értéken értékeli, az eszközt a továbbiakban is valós értéken értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget, (i) amennyiben az opció nyereséges vagy nullszaldós, 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 értékének 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 az egység által kiírt eladási (put) opció miatt nem lehet az átadott eszközt kivezetni és az 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 az 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 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), az átadott eszköz könyv szerinti értéke pedig 100 CU (ami ebben az esetben az opció lehívási ára).

(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 az egység az eszközt valós értéken értékeli, az eszközt továbbra is valós értéken értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget (i) amennyiben a vételi (call) opció nyereséges vagy nullszaldós, a vételi (call) opció lehívási ára és az eladási (put) opció valós értéke összegének az eladási (put) opció időértékével csökkentett értékén, vagy (ii) amennyiben a vételi (call) opció veszteséges, az eszköz valós értéke és az eladási (put) opció valós értéke összegének az eladási (put) opció időértékével csökkentett értékén értékelik. A kapcsolódó kötelezettség értékének módosítása biztosítja, hogy az eszköz és a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke az egység által birtokolt és kiírt opciók valós értékét mutatják. Például tegyük fel, hogy az egység egy valós értéken értékelt pénzügyi eszközt ad át, ezzel egyidejűleg pedig vételi opciót vesz 120 CU lehívási árral, és kiír egy eladási opciót 80 CU lehívási ár mellett. Tételezzük fel továbbá, hogy az eszköz valós értéke 100 CU az átadás időpontjában. Az eladási és vételi opció időértéke 1 CU, illetve 5 CU. Ebben az esetben az 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 az egység birtokában lévő és általa kiírt opciók valós értéke.

▼M2

Valamennyi átadás

AG49. 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 kimutatása azt eredményezné, hogy ugyanazokat a jogokat vagy kötelmeket kétszer jelenítenék meg. Például az átadó által megtartott vételi opció miatt lehetséges, hogy pénzügyi eszközök átadását nem lehet értékesítésként elszámolni. Ebben az esetben az eladási opciót nem mutatják ki elkülönülten mint származékos eszközt.

AG50. 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 kimutat 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 kölcsönként vagy követelésként mutatja ki.

Példák

AG51. A következő példák a jelen standardban foglalt kivezetési elvek alkalmazását illusztrálják.

(a) *Visszavásárlási megállapodások 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 mérlegében, 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, 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.

(d) *Elővásárlási jog a visszavásárláskor valós értéken.* Ha az 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, az egység kivezeti az eszközt, mivel lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadta.

(e) *„Látszat-eladási" tranzakció.* Egy pénzügyi eszköznek röviddel annak eladása után 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.

▼M2

(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 opció alá eső, könnyen beszerezhető eszközök, amely nem jelentősen nyereséges, és nem is jelentősen veszteséges.* Ha az egység vételi 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 az 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 opció alá esik, mivel az egység megtartotta az eszköz feletti ellenőrzést.

(i) *Egy olyan, az egység által kiírt eladási (put) opció alá eső, a piacról nem könnyen beszerezhető eszköz, amely nem jelentősen nyereséges, és nem is jelentősen veszteséges.* Amennyiben az egység olyan pénzügyi eszközt ad át amelyet a piacról nem lehet könnyen beszerezni, és olyan eladási (put) opciót ír ki, amely nem jelentősen veszteséges, az egység a kiírt eladási (put) opció miatt lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot nem tartotta meg és nem is adta át. Az egység megtartja az eszköz feletti ellenőrzést, ha az eladási (put) opció elég értékes ahhoz, hogy az átvevőt megakadályozza az eszköz eladásában, mely esetben az eszközt továbbra is kimutatják az átadó folytatódó részvételének mértékéig (lásd AG44. bekezdés). Az egység átadja az eszköz feletti ellenőrzést, ha az eladási 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, melynek a lehívási vagy visszavásárlási ára megegyezik a pénzügyi eszköz valós értékének 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.* Az egység értékeli egy olyan pénzügyi eszköznek az átadását, amely egy készpénzben nettó módon 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. Amennyiben az egység nem tartotta meg lényegében az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, meghatározza, hogy megtartotta-e az átadott eszköz feletti ellenőrzést. Az, hogy az eladási (put) vagy vételi (call) opció, vagy a forward visszavásárlási szerződés teljesítése pénzeszközben, nettó módon történik, nem jelenti automatikusan azt, hogy az egység átadta az ellenőrzést (ld. az AG44., és a fenti (g), (h) és (i) bekezdéseket).

(l) *Ügyfél kiváltási rendelkezés.* Az ügyfél kiváltási rendelkezés egy olyan feltétel nélküli visszavásárlási (vételi (call)) opció, amelynek révén az egységnek jogában áll, hogy bizonyos korlátozásokkal terhelten átadott eszközöket visszaszerezzen. Amennyiben az ilyen opció eredményeképpen az 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 hitel-eszközök könyv szerinti értéke és átadásának a

▼M2

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 egység, aki 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 az 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 opcióval érintett eszközök összegének a mértékéig akadályozza meg a kivezetést.

(n) *Alárendelt megtartott kamatok és hitelgaranciák.* Az egység biztosíthat az átvevő részére hitelképesség-növelést azáltal, hogy alárendeli az átadott eszközben megtartott kamatainak egy részét vagy egészét. Az egység ugyanakkor hitelgarancia formájában is biztosíthat az átvevő részére hitelképesség-növelést, amely lehet korlátlan, vagy egy bizonyos összegre korlátozódhat. Amennyiben az egység lényegében az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartja, az eszközt továbbra is teljes egészében kimutatja. Ha az 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 készpénz vagy más eszköz összegének a mértékéig, amelynek megfizetésére az egység kötelezhető.

(o) *Teljes hozadéki swap.* Az egység eladhat egy pénzügyi eszközt egy átvevőnek és teljes hozadéki swapot köthet az átvevővel, miszerint a mögöttes eszközből származó minden kamat fizetési cash flow-t átutalnak az egységnek egy fix összegű vagy változó kamattal számított kifizetés ellenében, és az egység viseli a mögöttes eszköz valós értékének minden növekedését, vagy csökkenését. Ebben az esetben a teljes eszköz kivezetése tiltott.

(p) *Kamatláb swap ügyletek.* Az egység átadhat az átvevő részére egy fix kamatozású pénzügyi eszközt és köthet egy kamatláb swap ügyletet az átvevővel, melynek során rögzített kamatot kap és változó kamatot fizet egy olyan névleges összegre vonatkozóan, amely egyenlő az átadott pénzügyi eszköz tőkeösszegével. A kamatláb swap nem zárja ki az átadott eszköz kivezetését, feltéve, hogy a swap keretében járó kifizetések nem függenek az átadott eszközre történő kifizetésektől.

(q) *Amortizálódó kamatláb swap ügyletek* Az egység átadhat az átvevőnek egy olyan fix kamatozású pénzügyi eszközt, amelyet egy adott időszak során fizetnek ki és köthet az átvevővel egy amortizálódó kamatláb swap ügyletet, melynek 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 az egység megtartja a lényeges előtörlesztési kockázatot, amikor is az egység vagy továbbra is kimutatja 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 kintlévő tőkeösszegéhez, ez a swap ügylet nem eredményezi azt, hogy az 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 kamat kifizetésektől, és a swap ügylet nem eredményezi azt, hogy az egység megtart bármilyen más jelentős kockázatot vagy hasznot az átadott eszköz tulajdonlásával kapcsolatosan.

AG52. Ez a bekezdés bemutat egy példát a folytatódó részvétel megközelítés alkalmazására akkor, amikor az egység folytatódó részvétele egy pénzügyi eszköz valamely részére vonatkozóan áll fenn.

▼**M2**

Tegyük fel, hogy az 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. Az 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. Az 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 az egység és az átvevő között 1:9 arányban osztják meg, de bármely nem teljesítést az 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 becsült valós értéke pedig 40 CU.

Az 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 részvétel megközelítést alkalmazza.

Ennek a Standardnak az alkalmazása végett az 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.

Az 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 az 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).

Az 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, az egység az eszköz könyv szerinti értékét a 28. bekezdés szerint a következőképpen osztja fel:

	Becsült 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**

Az 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). Az egység által megtartott hányad könyv szerinti értéke 1 000 CU.

▼M2

Ezen túlmenően, az egység kimutatja azt a folytatódó részvételt, amely annak az eredménye, hogy megtartott érdekeltségeit alárendelte a hitelezési veszteségek fedezésére. Ennek megfelelően, kimutat 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).

Az egység a fentiek ismeretében a tranzakciót a következőképpen számolja el:

	Tartozik	*Követel*
Eredeti eszköz	–	9 000
Alárendelés miatt kimutatott eszköz, vagy a fennmaradó érdekeltség	1 000	–
A kamatkülönbözet formájában kapott ellenértékre kimutatott eszköz	40	–
Nyereség vagy veszteség (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 költsége, 1 040 CU pedig az 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 az egység a hitelképesség-növelésért kapott ellenértéket (65 CU) időarányos alapon számolja el, kamatot határol el a kimutatott eszközre az effektív kamatláb módszerét alkalmazva, valamint kimutatja az esetleges hitelezési veszteségeket a kimutatott eszközökön. Az utóbbi példájaként tételezzük fel, hogy a következő évben hitelezési értékvesztési veszteség keletkezik 300 CU összegű mögöttes kölcsönön. Az egység kimutatott 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 a hitelezési veszteségek fedezésére), kimutatott kötelezettségét pedig 300 CU-val csökkenti. Az eredmény egy 300 CU összegű terhelés a ►M5 nyereségben vagy veszteségben ◄ a hitelezési értékvesztés miatt.

A pénzügyi eszközök szokásos módon történő vétele vagy eladása (38. bekezdés)

AG53. A pénzügyi eszközök szokásos módon történő vételét vagy eladását a kötési időpont szerinti vagy a teljesítési időpont szerinti elszámolás alkalmazásával jelenítik meg, amint azt az AG55. és AG56. bekezdések ismertetik. A használt módszert konzisztens módon alkalmazzák minden olyan pénzügyi eszköz vételére és eladására, amely a pénzügyi eszközöknek ugyanazon, a 9. bekezdésben meghatározott kategóriájába tartozik. Ebből a szempontból a kereskedési céllal tartott eszközök a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt eszközöktől elkülönült kategóriát képeznek.

AG54. 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.

AG55. A kötési időpont az az időpont, amikor az 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 kimutatását, és (b) az eladott eszköznek a kivezetését, az elidegenítés bármely nyereségének vagy veszteségének az elszámolását, valamint a vevőtől esedékes követelésnek a kimutatását a kötési időpontban. Kamatot általában nem számítanak fel az eszközre és a vonatkozó kötelezettségre a teljesítés időpontjáig, amikor is a tulajdonjog átszáll.

▼**M2**

AG56. A teljesítés időpontja az az időpont, amikor az egység megkapja vagy átadja az eszközt. A teljesítés időpontja szerinti elszámolás jelenti (a) az eszköz kimutatását azon a napon amikor az egység azt megkapta, valamint (b) egy eszköznek a kivezetését és az elidegenítés bármely nyereségének vagy veszteségének az elszámolását azon a napon, amikor azt az egység leszállította. Amikor a teljesítés időpontja szerinti elszámolást alkalmazzák, az 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 a bekerülési értéken vagy amortizált bekerülési értéken nyilvántartott eszközök esetében; a ►**M5** nyereségben vagy veszteségben ◄ számolják el a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközökként besorolt eszközök esetében; és a saját tőkében számolják el az értékesíthető eszközök esetében.

Pénzügyi kötelezettség kivezetése (39-42. bekezdések)

AG57. A pénzügyi kötelezettség (vagy annak egy része) akkor szűnt meg, amikor az adós:

(a) eleget tett a kötelezettségének (vagy a kötelezettség egy részének) azáltal, hogy kifizette 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).

AG58. 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.

AG59. Egy harmadik félnek történő fizetés, ideértve a letétest is (ezt néha „lényegi hatálytalanító”-nak is nevezik), önmagában, jogi mentesítés nélkül, nem mentesíti az adóst a hitelező felé fennálló elsődleges kötelme alól.

AG60. Ha az adós egy harmadik fél felé teljesít kifizetést egy kötelezettség átvállalásáért, és tájékoztatja a hitelezőjét arról, hogy egy harmadik fél átvállalta tőle a tartozást, az adós nem vezeti ki a tartozást addig, amíg nem teljesül az AG57(b) bekezdésben megfogalmazott feltétel. Ha az adós fizet egy harmadik félnek azért, hogy átvállaljon egy kötelezettséget, 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.

AG61. Bár a – jog általi vagy a hitelező általi – jogi mentesülés a kötelezettség kivezetését eredményezi, lehet, hogy az egységnek újabb kötelezettséget kell kimutatnia akkor, ha az átadott pénzügyi eszközökre vonatkozóan a 15-37. bekezdésekben foglalt kivezetési kritériumok nem teljesülnek. Ha ezek a kritériumok nem teljesülnek, az átadott eszközöket nem vezetik ki, és az egység új kötelezettséget mutat ki az átadott eszközökkel kapcsolatosan.

AG62. A 40. bekezdés alkalmazásában a feltételek akkor lényegesen eltérőek, ha az új feltételek alapján a cash flow-k diszkontált jelenértéke, beleértve a kapott és az eredeti effektív kamatlábbal diszkontált díjakkal csökkentett fizetett díjakat, legalább 10 százalékkal eltér az eredeti pénzügyi kötelezettség még hátralévő cash flow-jának 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 elszámolni. 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 amortizálódnak.

AG63. Néhány esetben a hitelező elengedi egy adós meglévő fizetési kötelmét, az adós azonban garancia kötelmet 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;

és

▼M2

(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.

Értékelés (43-70. bekezdések)

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek kezdeti értékelése (43. bekezdés)

AG64. A kezdeti megjelenítéskor a pénzügyi instrumentumok valós értéke általában a tranzakciós ár (vagyis az adott vagy kapott ellenérték valós értéke, lásd még AG76. bekezdés). Ha azonban az adott vagy kapott ellenérték egy része a pénzügyi instrumentumtól eltérő dologért járt, a pénzügyi instrumentum valós értékét valamilyen értékelési technika alkalmazásával becslik meg (lásd AG74-AG79. bekezdések). Például egy hosszú lejáratú, nem kamatozó kölcsön vagy követelés valós értékét a jövőbeni pénzbefolyásoknak egy hasonló hitelképességi besorolású hasonló instrumentum (a hasonlóság kiterjed a devizanemre, a futamidőre, a kamatláb típusára és egyéb tényezőkre) érvényben lévő piaci kamatlába (i)val történő diszkontálásával becslik meg. Minden további kölcsönadott összeg költség vagy bevétel csökkentés, hacsak nem felel meg egy másfajta eszközként való kimutatás feltételeinek.

AG65. Ha egy 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, az egység a kölcsönt valós értékén, vagyis a kapott díjjal nettósítva mutatja ki. Az egység a diszkontot nyereségként vagy veszteségként az effektív kamatláb módszer alkalmazásával számolja el.

A pénzügyi eszközök későbbi értékelése (45. és 46. bekezdések)

AG66. Ha egy pénzügyi instrumentumot, amelyet korábban pénzügyi eszközként mutattak ki, valós értéken értékelnek, és a valós értéke nulla alá esik, az a 47. bekezdés alapján egy pénzügyi kötelezettség.

AG67. A következő példa a tranzakciós költségek elszámolását mutatja be egy értékesíthető pénzügyi eszköz kezdeti és későbbi értékelésénél. Egy eszközt 100 CU értéken szereznek meg, plusz 2 CU a vásárlás jutaléka. Kezdetben az eszközt 102 CU értéken mutatják ki. A következő pénzügyi beszámolási fordulónap egy nappal később van, amikor is az eszköz jegyzett piaci ára 100 CU. Ha eladnák az eszközt, 3 CU összegű jutalékot kellene fizetni. Ebben az időpontban az eszközt 100 CU értéken értékelik (figyelmen kívül hagyva az esetleges értékesítési jutalékot), a saját tőkében pedig 2 CU veszteséget számolnak el. Ha az értékesíthető pénzügyi eszköz fix vagy meghatározható kifizetésekre jogosít, a tranzakciós költségeket a nyereségbe vagy veszteségbe az effektív kamatláb módszer felhasználásával amortizálják. Ha az értékesíthető pénzügyi eszköz nem jogosít fix vagy meghatározható kifizetésekre, a tranzakciós költségeket a nyereségben vagy veszteségben akkor mutatják ki, amikor az eszközt kivezetik vagy ha az értékvesztetté válik.

AG68. A kölcsönként vagy követelésként besorolt instrumentumokat amortizált bekerülési értéken értékelik, függetlenül az egység szándékától a lejáratig való tartásukra.

A valós értéken történő értékelés szempontjai (48. és 49. bekezdések)

AG69. A valós érték meghatározása azon a feltételezésen alapul, hogy az egység folytatni fogja tevékenységét anélkül, hogy szándék vagy szükség lenne a felszámolására, üzleti tevékenységének jelentős csökkentésére, vagy ügyletek hátrányos feltételekkel történő megkötésére. Ennek megfelelően a valós érték nem az összeg, amelyet egy egység egy kényszerű tranzakcióban, nem önkéntes alapon történő felszámolás, vagy kényszerű értékesítés során fizetne vagy kapna. Ugyanakkor a valós érték az instrumentum hitelminőségét tükrözi.

AG70. A jelen standard a „vételi (bid) ár” és az „ajánlati (asking) ár” (néha „jelenlegi eladási (offer) ár”) kifejezéseket alkalmazza a jegyzett piaci árak vonatkozásában, valamint a „vételi és ajánlati ár közötti különbözet” fogalmát, amely csak a tranzakciós költségeket tartalmazza. A „vételi és ajánlati ár közötti különbözet” fogalma nem tartalmazza a piaci érték megállapítására irányuló egyéb korrekciókat (például partneri hitelkockázat).

Aktív piac: Jegyzett ár

AG71. A pénzügyi instrumentum akkor tekinthető aktív piacon jegyzettnek, ha a jegyzett árakat azonnal és rendszeresen be lehet szerezni a tőzsdéről, kereskedőtől, brókertől, ipari csoporttól, árazási szolgálattól

▼M2

vagy szabályozó testülettől, és ha ezek az árak a szokásos piaci feltételek alapján végbemenő, rendszeres piaci tranzakciók során alakulnak ki. A valós érték olyan árat jelent, amely egy vételre hajlandó vevő és egy eladásra hajlandó eladó között alakul ki, a szokásos piaci feltételekkel. Egy aktív piacon forgatott pénzügyi instrumentum valós értéke megállapításának a célja eljutni arra az árra, amelyen tranzakciót lehetne kötni az adott instrumentumra vonatkozóan a mérleg fordulónapján (az instrumentum módosítása vagy újracsomagolása nélkül), a legelőnyösebb olyan aktív piacon, amelyhez az egységnek közvetlen hozzáférése van. Ugyanakkor az egység módosítja a legelőnyösebb piacon elérhető árat, hogy az tükrözze az adott piacon forgó instrumentumok és az értékelés alatt álló instrumentum közötti különbségeket a partneri hitelkockázat területén. Az aktív piacon publikált jegyzett árak létezése jelenti a valós érték legjobb bizonyítékát, és amikor vannak ilyenek, ezeket használják a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség értékelésére.

AG72. A meglévő eszköz vagy a kibocsátandó kötelezettség vonatkozásában a megfelelő jegyzett piaci ár rendszerint a mindenkori vételi (bid) ár, és a megvásárolandó eszköz, vagy a meglévő kötelezettség vonatkozásában a mindenkori ajánlati (asking) ár. Ha egy egységnek egymás piaci kockázatát ellentételező eszközei és kötelezettségei vannak, akkor a piaci középárakat alkalmazhatja az egymást kiegyenlítő kockázati pozíciók valós értékének a megállapítására, és értelemszerűen a vételi (bid) vagy az ajánlati (asking) árat alkalmazhatja a nettó nyitott pozícióra. Amennyiben nem állnak rendelkezésre aktuális vételi (bid) és eladási (offer) árak, úgy a legutóbbi tranzakció során kialakult ár szolgáltathat bizonyítékot a jelenlegi valós értékre, feltéve, hogy nem következett be jelentős változás a gazdasági körülményekben a tranzakció időpontja óta. Amennyiben a tranzakció időpontja óta a körülmények megváltoztak (például megváltozott a kockázatmentes kamatláb egy vállalati kötvény legutóbbi árjegyzését követően), a valós értéknek tükröznie kell a körülmények megváltozását a hasonló pénzügyi instrumentumok aktuális árainak vagy árfolyamainak a figyelembevételével. Hasonlóképpen, ha egy egység bizonyítani tudja, hogy a legutóbbi tranzakciós ár nem a valós érték (például azért, mert azt az összeget tükrözte, amelyet egy egység egy kényszerű tranzakcióban, nem önkéntes alapon történő felszámolás, vagy kényszerű értékesítés során fizetne vagy kapna), az árat módosítják. Pénzügyi instrumentumok adott portfóliójának a valós értéke az instrumentumok számának és az instrumentum jegyzett piaci árának szorzata. Ha egy pénzügyi instrumentum teljes egészére vonatkozóan publikált piaci ár nem létezik, de alkotórészeinek vannak aktív piacai, akkor a valós értéket az alkotórészek megfelelő piaci árai alapján kell felépíteni.

AG73. Ha egy aktív piacon árfolyamot (nem pedig árat) jegyeznek, az egységnek ezt a piacon jegyzett árfolyamot kell használnia az értékelési technika inputjaként a valós érték megállapítására. Ha a piacon jegyzett árfolyam nem veszi figyelembe a hitelkockázatot vagy más olyan tényezőket, amelyeket a piaci résztvevők figyelembe vennének az instrumentum értékelésében, az egység módosítja a valós értéket ezekkel a tényezőkkel.

Nincs aktív piac: Értékelési technika

AG74. Ha egy adott pénzügyi instrumentum piaca nem aktív, az egység valamilyen értékelési technika alkalmazásával állapítja meg a valós értéket. Az értékelési technikák közé tartozik az, hogy egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek mellett lebonyolított tranzakciót vesznek alapul, ha elérhető ilyen adat; egy másik, lényegében azonos instrumentum aktuális piaci értékét veszik figyelembe hivatkozási alapként; továbbá a diszkontált cash flow elemzés; és az opciós árazási modellek. Ha van olyan értékelési technika, amelyet a piaci résztvevők szokásosan használnak az instrumentum árazására, és ez a technika bizonyíthatóan megbízható becsléseket volt képes nyújtani a tényleges piaci tranzakciókban kialakult árakról, akkor az egység ezt a technikát alkalmazza.

AG75. Az értékelési technika használatának az a célja, hogy megállapítsa, milyen tranzakciós ár alakult volna ki az értékelés időpontjában egy szokásos piaci feltételekkel végrehajtott, normál üzleti megfontolások által motivált adásvétel során. A valós értéket egy olyan értékelési technika eredményei alapján kell felbecsülni, amely maximális mértékben használja a piaci inputokat és a lehető legkevésbé támaszkodik az egységre jellemző inputokra. Az értékelési technika várhatóan akkor ad reális becslést a valós értékről, ha (a) ésszerű módon tükrözi azt, hogy a piac várhatóan miként árazná be az instrumen-

▼M2

tumot, valamint (b) az értékelési technika inputjai ésszerű módon tükrözik a piaci elvárásokat és a pénzügyi instrumentumban rejlő kockázat-hozam tényezők értékeit.

AG76. Ennélfogva az értékelési technika (a) minden olyan tényezőt magában foglal, amelyet a piaci résztvevők figyelembe vennének az ár megállapításakor, valamint (b) megfelel azoknak az elfogadott gazdasági metodikáknak, amelyeket a pénzügyi instrumentumok árazása során alkalmaznak. Időre időre az egység beméri az értékelési technikát és teszteli annak érvényességét azzal, hogy ugyanazon instrumentum (vagyis módosítás és újracsomagolás nélkül) figyelemmel kísérhető aktuális piaci tranzakcióinak árait alkalmazza, vagy bármilyen elérhető és figyelemmel kísérhető piaci adat alkalmazásával. Az egység a piaci adatokat következetes módon ugyanarról a piacról szerzi be, ahol az instrumentumot keletkeztették vagy megvásárolták. Egy adott pénzügyi instrumentum valós értékének a legjobb bizonyítéka a kezdeti megjelenítéskor a tranzakciós ár (vagyis az adott vagy kapott ellenérték valós értéke), hacsak az adott instrumentum valós értékét nem lehet más, ugyanazon instrumentumra (vagyis módosítás és újracsomagolás nélkül) kötött, figyelemmel kísérhető aktuális piaci tranzakciókkal való összehasonlítás útján megállapítani, vagy pedig olyan értékelési technika útján, amelynek a változói csak figyelemmel kísérhető piacokról származó adatokat tartalmaznak.

▼M8

AG76A. A pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség későbbi értékelésének, és a nyereségek és veszteségek későbbi megjelenítésének összhangban kell lennie a jelen standard előírásaival. Az AG76. bekezdés alkalmazása eredményezheti azt, hogy a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezdeti megjelenítésekor nem kerül megjelenítésre nyereség vagy veszteség. Ilyen esetben az IAS 39 előírja, hogy a kezdeti megjelenítést követően nyereség vagy veszteség csak akkor jeleníthető meg, amennyiben az olyan tényező (beleértve az időt is) változásából fakad, amelyet a piaci résztvevők az árak meghatározásakor figyelembe vennének.

▼M2

AG77. Egy pénzügyi instrumentum kezdeti megszerzése vagy keletkeztetése, vagy egy pénzügyi kötelezettség felmerülése olyan piaci tranzakció, amely alapot szolgáltat az adott pénzügyi instrumentum valós értékének a becslésére. Konkrétabban, amennyiben a pénzügyi instrumentum egy adósságinstrumentum (mint például egy kölcsön), akkor annak valós értékét úgy lehet megállapítani, ha figyelembe veszik azokat a piaci körülményeket, amelyek a megszerzése, vagy keletkeztetése időpontjában álltak fenn, valamint a jelenlegi piaci körülményeket, és az egység, vagy mások által jelenleg a hasonló (vagyis a hátralévő futamidő, a cash flow szerkezet, a pénznem, a hitelkockázat, a biztosíték és a kamat-alap alapján hasonló) adósságinstrumentumokra felszámított kamatot. A másik megoldás az, hogy amennyiben nincs változás a hitelfelvevők hitelkockázatában és a vonatkozó hitelkamat eltérésben az adósságinstrumentum keletkeztetését követően, a jelenlegi piaci kamatlábak becslése levezethető a mögöttes adósságinstrumentumnál jobb hitelképességi minőséget tükröző irányadó kamatláb alkalmazásával a hitelkamat eltérést állandónak véve, és módosítva azt az irányadó kamatlábnak a keletkeztetés időpontja óta bekövetkezett változásainak megfelelően. Amennyiben a legutóbbi piaci tranzakció óta a körülmények megváltoztak, az értékelt pénzügyi instrumentum valós értékének kapcsolódó változását úgy határozzák meg, hogy figyelembe veszik a hasonló pénzügyi instrumentumok jelenlegi árait vagy árfolyamát, melyeket értelemszerűen korrigálnak az értékelt instrumentumból fakadó különbségekkel.

AG78. Nem biztos, hogy minden egyes értékelési időpontban elérhetők ugyanazok az információk. Például abban az időpontban, amikor az egység olyan kölcsönt nyújt vagy olyan adósságinstrumentumot szerez be, amellyel nem kereskednek aktívan, az egység rendelkezik egy tranzakciós árral, amely egyben a piaci ár is. Ugyanakkor lehetséges, hogy a következő értékelési időpontban nincsenek új tranzakciós információk, és bár az egység meg tudja állapítani a piaci kamatlábak általános szintjét, lehetséges, hogy nem tudja, hogy a piaci résztvevők milyen hitelezési vagy más piaci kockázatokat vennének figyelembe, ha az instrumentumot ebben az időpontban kellene beárazniuk. Egy egység nem feltétlenül rendelkezik információkkal a nemrégiben lefolytatott tranzakciókról annak megállapításához, hogy mi legyen az alkalmazandó hitelezési kamatkülönbözet az alap kamatlábon felül akkor, amikor a jelenérték számításához diszkontrátát akar megállapítani. Ellenkező bizonyíték hiányában ésszerű azt feltételezni, hogy nem történt változás a hitelezési kamatkülönbözetben ahhoz az értékhez képest, ami a kölcsön nyújtása időpontjában állt fenn. Ugyanakkor azonban az egységtől elvárható, hogy minden ésszerű erőfeszí-

▼M2

tést megtegyen annak megállapítása érdekében, hogy bizonyítja-e valami ezeknek a tényezőknek a megváltozását. Ha van bizonyíték arra, hogy változás történt, az egységnek figyelembe kell vennie a változás hatásait akkor, amikor a pénzügyi instrumentum valós értékét megállapítja.

AG79. A diszkontált cash flow elemzés alkalmazása során az egység olyan diszkontlába(ka)t alkalmaz, amely(ek) megegyezik(nek) azon pénzügyi instrumentumok aktuális hozamértékeivel, amelyek lényegében ugyanolyan feltételekkel és jellemzőkkel bírnak, beleértve az instrumentum hitelképességét, a hátralévő időszakot, amelyre vonatkozóan a szerződéses kamatláb fix, a tőkeösszeg visszafizetéséig hátralévő időszakot és azt a pénznemet, amelyben a törlesztést teljesíteni kell. A kifejezett kamatlábbal nem rendelkező, rövid lejáratú követeléseket az eredeti számlázott összegben lehet értékelni akkor, ha a diszkontálás hatása nem jelentős.

Nincs aktív piac: Tőkeinstrumentumok

AG80. Az aktív piaci jegyzett árral nem rendelkező tőkeinstrumentumokba tett befektetések, valamint az ilyen nem jegyzett tőkeinstrumentumokhoz kapcsolódó és azok átadásával teljesítendő származékos termékek (lásd a 46(c) és 47. bekezdéseket) valós értéke akkor határozható meg megbízható módon, ha (a) ha az ésszerű valós értékre vonatkozó becslések tartományának változékonysága az adott instrumentum esetében nem jelentős, vagy ha (b) a tartományon belüli különféle becsült értékek előfordulásának valószínűsége ésszerű módon felmérhető és felhasználható a valós értékre vonatkozó becslések során.

AG81. Sok olyan helyzet van, amikor az aktív piaci jegyzett árral nem rendelkező tőkeinstrumentumokba tett befektetések, valamint az ilyen, nem jegyzett tőkeinstrumentumokhoz kapcsolódó és ilyenek átadásával rendezendő származékos termékek (lásd a 46(c) és 47. bekezdéseket) ésszerű valós érték becsléseinek tartománya valószínűleg nem jelentős. Általában megbecsülhető egy olyan pénzügyi eszköz valós értéke, amelyet az egység egy külső féltől szerzett meg. Ugyanakkor, ha az ésszerű, valós értékre vonatkozó becslések tartománya jelentős, és a különféle becsült értékek valószínűségei ésszerűen nem mérhetők fel, az egység nem értékelheti az adott instrumentumot valós értéken.

Az értékelési technikák inputjai

AG82. Egy adott pénzügyi instrumentum valós értékének a becslésére megfelelő technika az, amely figyelembe veszi a megfigyelhető piaci adatokat azokról a piaci körülményekről és más tényezőkről, amelyek valószínűleg hatást gyakorolnak az instrumentum valós értékére. Egy adott pénzügyi instrumentum valós értékét a következő tényezők (és talán még más tényezők) közül egy vagy több határozza meg.

(a) *A pénz időértéke (vagyis a kamatláb, az alap vagy a kockázatmentes értéken).* Az alap kamatlábakat többnyire meg lehet tudni a megfigyelhető kormányzati kötvényárakból, melyeket gyakran közzé is tesznek a pénzügyi kiadványokban. Ezek a kamatlábak jellemzően a várható cash flow-k várható időpontja szerint változnak a különböző időhorizontokra vonatkozó kamatláb hozam-görbék mentén. Gyakorlati okokból az egység alkalmazhat irányadó rátaként egy széles körben elfogadott és könnyen megfigyelhető általános kamatlábat, mint például a LIBOR-t vagy a swap kamatlábat. (Mivel egy olyan kamatláb, mint a LIBOR, nem tekinthető kockázatmentes kamatlábnak, az adott pénzügyi instrumentum esetében alkalmazandó hitelkockázat-korrekciót az instrumentum hitelkockázatának az irányadó kamatlábban foglalt hitelkockázathoz való viszonyítása alapján határozzák meg). Néhány országban a központi kormányzat által kibocsátott kötvények jelentős hitelkockázatot tartalmazhatnak és lehetséges, hogy szolgáltatnak egy stabil irányadó kamatlábat az adott pénznemre szóló instrumentumok esetében. Ezekben az országokban néhány egység kedvezőbb hitelképességi besorolással és alacsonyabb hitel kamatlábbal rendelkezhet, mint a központi kormányzat. Ilyen esetekben az alap kamatlábat megfelelőbben meg lehet határozni az adott jogrendszer pénznemében kibocsátott legjobb besorolású vállalati kötvények kamatlábára történő hivatkozással.

(b) *Hitelkockázat.* A hitelkockázatnak a valós értékre gyakorolt hatása levezethető (vagyis az alapkamaton felül a hitelkockázat miatt fizetendő prémium összegét) a különféle hitelképességi besorolású, kereskedelemben forgó instrumentumok megfigyelhető piaci áraiból, vagy pedig azokból a megfigyelhető kamatlábakból, amelyeket a különféle hitelképességi besorolású adósok számára számítanak fel a hitelezők.

▼M2

(c) *Külföldi pénznemek tőzsdei árfolyamai.* A legtöbb fontos pénznemre vonatkozóan léteznek aktív tőzsdék és az árakat naponta közlik a pénzügyi kiadványok.

(d) *A tőzsdeáruk árai.* Számos tőzsdeáru piaci ára kísérhető figyelemmel.

(e) *Részvényárfolyamok.* Vannak olyan piacok, ahol könnyen megfigyelhetők a kereskedelemben forgó tőkeinstrumentumok árai (és árindexei). Jelenérték technikák alkalmazhatók azon részvény instrumentumok jelenlegi piaci értékének a felbecsülésére, amelyekre vonatkozóan nincsenek megfigyelhető árak.

(f) *Változékonyság (vagyis a pénzügyi instrumentum vagy más dolog áraiban bekövetkező változások terjedelme).* Az aktív kereskedelemben forgó tételek változékonyságát általában fel lehet becsülni a piac régebbi adatai alapján, vagy pedig a jelenlegi piaci árakban figyelembe vett változékonyságot használva.

(g) *Előtörlesztési és visszaváltási kockázat.* A múltbeli adatok alapján lehetőség van a pénzügyi eszközök várható előtörlesztésének és a pénzügyi kötelezettségek várható visszaváltásainak a becslésére. (Egy, a partner által visszaváltható pénzügyi kötelezettség valós értéke nem lehet kevesebb, mint a visszaváltási összeg jelenértéke – lásd 49. bekezdés).

(h) *Egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezelésének költségei.* A kezelés költségeit felbecsülni, a más piaci résztvevők által jelenleg használt díjakat alapul véve lehet megbecsülni. Ha egy adott pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezelésének jelentősek a költségei és a többi piaci résztvevőnek hasonló nagyságú költségekre kell számítania, a kibocsátónak figyelembe kell az ilyen költségeket vennie akkor, amikor az adott pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékét megállapítja. Valószínű, hogy egy jövőbeni díjakra vonatkozó szerződéses jog valós értéke kezdetben megegyezik az azzal kapcsolatban kifizetett megszerzési költségekkel, kivéve, ha a jövőbeni díjak és a kapcsolódó költségek nincsenek összhangban a piaci összehasonlító adatokkal.

Nyereségek és veszteségek (55-57. bekezdések)

AG83. Az 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 alapján a monetáris eszközökön és kötelezettségeken képződött bármely árfolyamnyereséget vagy -veszteséget a nyereségben vagy veszteségben számolnak el. Ez alól kivételt képeznek azok a monetáris tételek, amelyek fedezeti instrumentumként lettek megjelölve, akár egy cash flow fedezeti ügyletben (lásd 95-101. bekezdések), akár egy nettó befektetés fedezeti ügyletében (lásd 102. bekezdés). Az IAS 21 szerinti árfolyam nyereségek vagy – veszteségek elszámolása céljára az értékesíthető monetáris pénzügyi eszközt úgy kezelik, mintha külföldi pénznemben lenne amortizált bekerülési értéken nyilvántartva. Ennek megfelelően, ezeknek a pénzügyi eszközöknek az esetében az amortizált bekerülési érték változásaiból eredő árfolyam különbözeteket a nyereségben vagy veszteségben számolják el, a könyv szerinti érték egyéb változásait pedig az 55(b) bekezdés szerint jelenítik meg. Azoknak az értékesíthető pénzügyi eszközöknek az esetében, amelyek nem monetáris tételek az IAS 21 szerint (például a tőkeinstrumentumok), az 55(b) bekezdés szerint közvetlenül a saját tőkében kimutatott nyereség vagy veszteség tartalmaz bármely árfolyam alkotórészt is. Amennyiben fedezeti kapcsolat áll fenn egy nem származékos monetáris eszköz és egy nem származékos monetáris kötelezettség között, ezen pénzügyi instrumentumok külföldi pénznem alkotórészeinek változásait a nyereségben vagy veszteségben számolják el.

Pénzügyi eszközök értékvesztése és behajthatatlansága (58-70. bekezdések)

Amortizált bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközök (63-65. bekezdések)

AG84. Egy amortizált bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszköz értékvesztését a pénzügyi instrumentum eredeti effektív kamatlábának az alkalmazásával értékelik, mivel az aktuális piaci kamatlábon történő diszkontálás ténylegesen valós érték-alapú értékelést jelentene annál a pénzügyi eszköznél, amelyet máskülönben amortizált bekerülési értéken kellene értékelni. Ha egy kölcsön, követelés vagy lejáratig tartott befektetés feltételeit újratárgyalják vagy azok más módon megváltoznak a kölcsönfelvevő vagy a kibocsátó pénzügyi nehézségei miatt, az értékvesztést a feltételek megváltozása előtti eredeti effektív kamatláb alkalmazásával kell felbecsülni. A rövid lejáratú követelé-

▼M2

sekhez kapcsolódó cash flow-kat nem diszkontálják akkor, ha a diszkontálás hatása nem jelentős. Ha egy kölcsönnek, követelésnek vagy lejáratig tartandó befektetésnek változó a kamatlába, akkor a 63. bekezdés szerinti értékvesztés megállapításához használandó diszkontráta a szerződés alapján megállapítható aktuális effektív kamatláb(ak). Gyakorlati megoldásként a hitelező megteheti, hogy egy amortizált bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszköz értékvesztését egy adott instrumentum valós értéke alapján becsüli meg, egy megfigyelhető piaci ár alkalmazásával. Egy biztosítékkal fedezett pénzügyi eszközből származó jövőbeni cash flow-k becsült jelenértékének a kiszámítása figyelembe veszi a felmondásból származó cash flow-kat, levonva a biztosíték megszerzésének és értékesítésének a költségeit, akár valószínű a felmondás, akár nem.

AG85. Az értékvesztés becslésének folyamata során mérlegelnek minden hitelezési kitettséget, nem csak a rossz adósminősítésűeket. Például, ha egy egység belső hitelminősítési rendszert alkalmaz, akkor minden hitelosztályzatot tekintetbe kell vennie, nem csak azokat, amelyek súlyos romlást jeleznek a hitel minőségében.

AG86. Az értékvesztés miatti veszteségek összegének a becslésére irányuló folyamat eredményezhet egyetlen értéket vagy lehetséges értékek sorozatát. Az utóbbi esetben az egység a tartományon belüli legjobb becsléssel (*) egyenlő értékű értékvesztés miatti veszteséget számol el, figyelembe véve minden olyan releváns információt, amely elérhető volt a pénzügyi kimutatások megjelentetése előtt a mérleg fordulónapján fennálló körülményekről.

AG87. Az értékvesztés együttes kiértékelése céljából a pénzügyi eszközöket olyan hasonló hitelkockázati jellemzők szerint csoportosítják, amelyek jellemzik azt, hogy az adós mennyire lesz képes a szerződés szerint járó valamennyi összeg kifizetésére (például olyan hitelkockázat-értékelő vagy osztályozó folyamat alapján, amely figyelembe veszi az eszköz típusát, az iparágat, a földrajzi elhelyezkedést, a biztosíték fajtáját, a korábbi késedelmeket, és egyéb releváns tényezőket is). A kiválasztott jellemzőknek relevánsnak kell lenniük az ilyen eszközök csoportjaitól várhatók jövőbeni cash flow-k becslésére azáltal, hogy azok jellemzik az adósok képességét minden esedékes tartozásuknak az értékelendő eszközök szerződéses feltételei szerinti megfizetésére. Ugyanakkor a veszteség valószínűsége és az egyéb veszteség statisztikák csoportszinten különböznek (a) az olyan eszközök között, amelyeket értékvesztés szempontjából egyedileg értékeltek, és úgy találtattak, hogy nem értékvesztettek; valamint (b) az olyan eszközök között, amelyeket nem értékeltek egyedileg értékvesztés szempontjából; azzal az eredménnyel, hogy eltérő mértékű értékvesztés megállapítására lehet szükség. Ha egy egység nem rendelkezik hasonló jellemzőket mutató eszközök csoportjával, nem végzi el a további értékelést.

AG88. A csoport alapon elszámolt értékvesztési veszteségek köztes lépést képviselnek az értékvesztés szempontjából együttesen értékelt pénzügyi eszköz csoportban lévő egyedi eszközök értékvesztési veszteségeinek azonosításáig. Amint olyan információk lesznek elérhetők, amelyek konkrétan azonosítják a csoport egyedileg értékvesztett eszközeinek a veszteségeit, ezeket az eszközöket eltávolítják a csoportból.

AG89. Egy értékvesztés szempontjából együttesen értékelt pénzügyi eszköz csoport jövőbeni cash flow-it olyan eszközök múltbeli veszteség tapasztalatai alapján becslik, amelyeknek a hitelkockázati jellemzői hasonlóak a csoportban lévő eszközök hitelkockázati jellemzőihez. Azok az egységek, amelyek nem rendelkeznek egységre jellemző veszteség tapasztalatokkal vagy ilyen irányú tapasztalataik nem elégségesek, a pénzügyi eszközök hasonló csoportjaival kapcsolatos, mások által megszerzett tapasztalatokat használnak. A veszteséggel kapcsolatos múltbeli tapasztalatokat módosítják a jelenlegi megfigyelhető adatok alapján, azon jelenlegi körülmények hatásainak a tükrözése érdekében, amelyek nem voltak hatással arra az időszakra, amelyen a múltbeli veszteség tapasztalatok alapulnak, és azon körülmények múltbeli hatásainak az eltávolítása érdekében, amelyek ma már nem állnak fenn. A jövőbeni cash flow-k változásaira vonatkozó becslések időről időre azokat a változásokat tükrözik és irányukat tekintve azokkal a változásokkal vannak összhangban, amelyek a megfelelő megfigyelhető adatokban következtek be (mint például munkanélküliségi ráták, ingatlan árak, árutőzsdei árak, fizetési státuszok és más olyan tényezők változásai, amelyek jelzik a csoportban bekövetkezett veszteségeket és azok nagyságrendjét). A jövőbeni cash

(*) A IAS 37. standard 39. bekezdése tartalmaz iránymutatást arról, hogy miként kell megállapítani a legjobb becslést a lehetséges kimenetelek tartományában.

▼M2

flow-k becslésére használt módszert és feltételezéseket rendszeresen felülvizsgálják annak érdekében, hogy a veszteségekre vonatkozó becslések és a tényleges veszteségekre vonatkozó tapasztalatok közti különbséget csökkentsék.

AG90. Az AG89 bekezdés alkalmazásának példájaként, egy egység úgy ítélheti meg a múltbeli tapasztalatai alapján, hogy a hitelkártya adósságok meg nem fizetésének egyik fő oka az adós elhalálozása. Az egység megfigyeli, hogy az egyik évről a másikra a halálozási ráta nem változik. Mindamellett az egység hitelkártya adósi csoportjának néhány tagja esetleg az adott évben meghalhatott, jelezve, hogy ezeken a kölcsönökön értékvesztés miatti veszteség merült fel akkor is, ha az év végén az egység még nem tudja, hogy konkrétan mely adósok haltak meg. Ezekre a „felmerült, de még nem jelentett" veszteségekre helyénvaló lenne értékvesztési veszteségeket elszámolni. Ugyanakkor azonban nem lenne helyénvaló értékvesztést elszámolni azok miatt a halálesetek miatt, amelyek várhatóan egy jövőbeni időszakban fognak bekövetkezni, mivel az ehhez szükséges káresemény (vagyis az adós halála) még nem következett be.

AG91. Amikor múltbeli veszteség adatokat használnak a jövőbeni cash flow-k megbecsülésére, fontos, hogy a múltbeli veszteség arányokról szóló információkat olyan csoportokra alkalmazzák, amelyeknek a meghatározása azoknak a csoportoknak a meghatározásával konzisztens módon történt, amelyekre vonatkozóan a múltbeli veszteség adatokat megfigyelték. Ennélfogva az alkalmazott módszer alkalmas kell legyen arra, hogy minden egyes csoportot olyan eszközcsoportokban bekövetkezett múltbeli veszteség adatokkal hozzanak összefüggésbe, amelyek hitelkockázati jellemzői hasonlóak voltak, valamint olyan releváns megfigyelhető adatokkal, amelyek a jelenlegi körülményeket tükrözik.

AG92. Képleteken alapuló megközelítések, vagy statisztikai módszerek is használhatók a pénzügyi eszközök adott csoportjában (például kisebb összegű kölcsönökön) bekövetkezett értékvesztés miatti veszteség felmérésére mindaddig, amíg azok összhangban vannak a 63-65., és az AG87-AG91. bekezdésekkel. Bármilyen alkalmazott modellnek tartalmaznia kell a pénz időértékének hatását, figyelembe kell vennie az eszköz hátralévő élettartama alatt várható cash flow-kat (a jövő éven túlmenően is), tekintetbe kell vennie a portfolión belüli kölcsönök korát, továbbá nem állapíthat meg azonnali értékvesztés miatti veszteséget egy pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor.

Az értékvesztés elszámolása utáni kamatbevétel

AG93. Amikor értékvesztés miatti veszteség eredményeképpen leírtak egy pénzügyi eszközt vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportját, a továbbiakban a kamatbevételt annak a kamatlábnak a használatával számolják el, amelyet a jövőbeni cash flow-k diszkontálására használtak akkor, amikor az értékvesztés mértékét becsülték meg.

Fedezeti ügylet (71-102. bekezdések)

Fedezeti instrumentumok (72-77. bekezdések)

Minősített instrumentumok (72 és 73. bekezdések)

AG94. Az 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 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.

AG95. Egy amortizált bekerülési értéken nyilvántartott lejáratig tartandó befektetést fedezeti instrumentumként lehet megjelölni egy árfolyam kockázat fedezeti ügyletben.

AG96. Az olyan nem jegyzett tőkeinstrumentumokba tett befektetések, amelyeket nem valós értéken tartanak nyilván, mivel a valós értéküket nem lehet megbízható módon megállapítani, vagy az olyan származékos termékek, amelyek ilyenfajta, nem jegyzett tőkeinstrumentumokhoz kapcsolódnak és ilyenek átadásával rendezendők (ld. a 46(c) és 47. bekezdéseket), nem jelölhetők meg fedezeti instrumentumként.

▼M2

AG97. Egy egység saját tőkeinstrumentumai nem az egység pénzügyi eszközei vagy pénzügyi kötelezettségei, és ennélfogva nem jelölhetők meg fedezeti instrumentumként.

Fedezett tételek (78-84. bekezdések)

Minősített tételek (78-80. bekezdések)

AG98. Egy üzleti tevékenység megszerzésére vonatkozó biztos elkötelezettség egy üzleti kombináció keretében nem lehet fedezett tétel, kivéve az árfolyam kockázat fedezése tekintetében, mivel a többi fedezendő kockázatot nem lehet konkrétan beazonosítani és értékelni. A többi ilyen kockázat általános üzleti kockázat.

AG99. Egy tőkemódszerrel bevont befektetés nem lehet fedezett tétel egy valós érték fedezeti ügyletben, mivel a tőkemódszer a befektetőnek a társult vállalkozás felmerült nettó nyereségéből vagy veszteségéből való részesedését számolja el, nem pedig a befektetés valós értékének a változásait. Hasonló okból, egy konszolidált leányvállalatba való befektetés nem lehet fedezett tétel egy valós érték fedezeti ügyletben, mivel a konszolidáció az anyavállalatnak a leányvállalat felmerült nettó nyereségéből vagy veszteségéből való részesedését 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.

Pénzügyi tételek fedezett tételekként való megjelölése (81. és 81A. bekezdések)

▼M11

AG99A. A 80. bekezdés rögzíti, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatásokban a nagyon valószínű előrejelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata megfelelhet a fedezett tétel feltételeinek egy cash-flow fedezeti ügyletben, feltéve, hogy az ügylet olyan pénznemben van meghatározva, amely eltér az ügyletet létrehozó gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől, és a devizakockázat hatással lesz a konszolidált nyereségre vagy veszteségre. Ebből a célból a gazdálkodó egység lehet anyavállalat, leányvállalat, társult vállalkozás, közös vállalkozás vagy fióktelep. Ha az előrejelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata nincs hatással a konszolidált nyereségre vagy veszteségre, a csoporton belüli ügylet nem felelhet meg a fedezett tétel feltételeinek. Általában ez a helyzet az egyazon csoport tagjai közötti jogdíjfizetések, kamatfizetések és management díjak esetében, hacsak nincsen kapcsolódó külső ügylet. Ha azonban az előrejelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata hatással van a konszolidált nyereségre vagy veszteségre, a csoporton belüli ügylet fedezett tételnek minősíthető. Erre példa a készletek egyazon csoport tagjai közötti előrejelzett eladása vagy vásárlása, amennyiben a készlet továbbértékesítésre kerül egy csoporton kívüli fél részére. Hasonlóképpen hatással lehet a konszolidált nyereségre vagy veszteségre a gépek és berendezések csoporton belüli, az előállító csoporttag általi előrejelzett értékesítése azon csoporttagnak, amely működése során használni fogja azokat. Ez például azért fordulhat elő, mert a gépeket és berendezéseket a vásárló gazdálkodó egység fogja értékcsökkenteni, és a gépek és berendezések eredetileg megjelenített értéke megváltozhat, ha az előrejelzett csoporton belüli ügylet a vásárló gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben került meghatározásra.

AG99B. Amennyiben valamely előrejelzett csoporton belüli ügylet fedezete megfelel a fedezeti elszámolás feltételeinek, bármely, a 95. bekezdés a) pontjával összhangban a közvetlenül a saját tőkében kimutatásra kerülő nyereséget vagy veszteséget azon időszak vagy időszakok nyereségei vagy veszteségei közé kell átvezetni, amely(ek)ben a fedezett ügylet devizakockázata hatással van a konszolidált nyereségre vagy veszteségre.

▼M2

►M11 AG99C. ◄[…] Az 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, az egység a teljes kötelezettséget megjelölheti fedezett tételként (vagyis a tőkét plusz a kamatokat LIBOR mínusz 100 bázispont értéken), és fedezheti azokat a valós érték vagy cash flow változásokat a teljes kötelezettségen belül, amelyek a LIBOR változásnak tulajdoníthatók. Az 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.

▼M2

►M11 AG99D. ◄Ezen túlmenően, ha egy fix kamatozású pénzügyi instrumentumot fedezeti ügylettel fedeznek annak keletkeztetése után bizonyos idővel, közben pedig megváltoznak a kamatlábak, az egység megjelölhet egy irányadó kamatlábbal egyenlő hányadot.[…] Például tételezzük fel, hogy egy 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. Az egység kiszámolja, hogy ha az eszközt abban az időpotban vette volna, amikor először megjelölte az eszközt mint fedezett tételt, az eszköz akkori valós értékén, vagyis 90 CU-on, az effektív hozam 9,5 százalék lett volna. […]Az 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.

Nem pénzügyi tételek megjelölési fedezett tételekként (82. bekezdés)

AG100. Egy nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség valamelyik alkotórészének vagy összetevőjének 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 árfolyam kockázatok 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 jelentősen 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 a nyereségben vagy veszteségben számolnak el a fedezeti kapcsolat fennállása alatt.

Tételek csoportjának megjelölése fedezett tételekként (83. és 84. bekezdések)

AG101. Egy átfogó nettó pozíció (pl. az összes hasonló futamidejű fix kamatlábú eszköz és fix kamatlábú 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 a►M5 nyereségre vagy veszteségre ◄ 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 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.

▼M2

Fedezeti elszámolás (85-102. bekezdések)

AG102. Valós érték fedezeti ügylet például egy fix kamatozású adósságinstrumentum – kamatlábak változásából fakadó – valós érték-változásának való kitettség fedezése. Ilyen fedezeti ügyletet a kibocsátó és a tulajdonos egyaránt köthet.

AG103. Cash flow 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 közmű szolgáltató ki nem mutatott szerződéses elkötelezettséget vállalt arra, hogy fix áron vásárol fűtőanyagot) valójában egy valós értékváltozásnak való kitettség lefedezését jelenti. Ennek megfelelően az ilyenfajta fedezeti ügylet valós érték fedezeti ügylet. Ugyanakkor a 87. bekezdés alapján egy biztos elkötelezettségből fakadó árfolyam kockázat fedezetét alternatív módon cash flow 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 valós érték vagy cash flow változásokat ellentételező hatások elérésében, amelyek a fedezett kockázatnak tulajdoníthatók abban az időszakban, amelyre a fedezetet megjelölték. Ezt a várakozást többféleképpen lehet bizonyítani, például össze lehet hasonlítani a fedezett tétel valós értékében vagy cash flow-iban a fedezett kockázatnak tulajdonítható múltbeli változásokat a fedezeti instrumentum valós értékében vagy cash flow-iban bekövetkezett múltbeli változásokkal, vagy pedig bemutatható, hogy nagyfokú statisztikai korreláció áll fenn a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum valós értéke vagy cash flow-i között. Az 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 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, az egység arra a következtetésre jutna, hogy a fedezeti ügylet nagyon hatékony volt.

AG106. A hatékonyságot legalább az egység éves vagy évközi pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor értékelik.

AG107. A jelen standard nem határoz meg kizárólagos módszert a fedezeti hatékonyság mérésére. Az, hogy az egység milyen módszert fogad el a fedezeti ügylet hatékonyságának mérésére, a kockázatkezelési stratégiájától függ. Ha például az egység kockázatkezelési stratégiája azt írja elő, hogy a fedezeti instrumentum összegét időről időre módosítani kell a fedezett pozícióban bekövetkezett változásokat tükrözendő, az egységnek csak azt kell bizonyítania, hogy a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz a fedezeti instrumentum összegének következő módosításáig tartó időszakban. Bizonyos esetekben az egység a különböző típusú fedezeti ügyletek esetében különböző módszereket alkalmaz. Az 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 eszközön keletkezett nyereséget vagy veszteséget tartalmaz-e, vagy kizárják az instrumentum időértékét.

AG107A. […]

AG108. Ha a fedezeti instrumentum és a fedezett eszköz, kötelezettség, biztos elkötelezettség vagy a nagyon valószínű előrejelzett ügylet legfontosabb feltételei azonosak, a valós értéknek és a cash flow-knak a fedezett kockázatnak tulajdonítható változásai valószínűleg teljes mértékben kiegyensúlyozzák 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 inst-

▼M2

rumentum és a fedezett tétel esetében. Ezen túlmenően tőzsdei áruk nagyon valószínű előrejelzett megvásárlásának a fedezése egy forward szerződéssel valószínűleg nagyon hatékony, ha:

(a) a forward szerződés ugyanannak az árutőzsdei terméknek ugyanakkora mennyiségben történő megvásárlására szól, ugyanabban az időben és ugyanazon a helyen, mint a előrejelzett vétel;

(b) a forward szerződés valós értéke kezdetben nulla;

és

(c) a forward szerződésben szereplő diszkont vagy prémium változását kizárják a hatékonyság méréséből, és közvetlenül a nettó nyereségben vagy veszteségben veszik figyelembe, vagy pedig a nagyon valószínű előrejelzett ügyletből várható cash flow-k változása az árutőzsdei termék forward árán 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 az egység általános üzleti kockázataira, és végső soron hatással kell lennie az egység nyereségére vagy veszteségére. 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.

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.

AG112. Egy fedezeti ügylet hatékonyságának mérésekor az egységnek általában számításba kell vennie a pénz időértékét. Nem szükséges, hogy a fedezett tétel fix rátája pontosan megegyezzen a valós érték fedezeti ügyletként megjelölt swap ügylet fix rátájával. Hasonlóképpen egy kamatozó eszköz vagy kötelezettség változó kamatlábának sem kell megegyeznie a cash flow fedezeti ügyletként megjelölt swap ügylet változó kamatlábával. A swap ügylet valós értéke annak nettó teljesítéséből adódik. A swap ügylet fix és változó kamatlábai megváltozhatnak a nettó teljesítésre gyakorolt hatás nélkül, amennyiben mindkettő ugyanazzal az összeggel változik meg.

AG113. Ha egy egység már nem felel meg a fedezeti ügylet hatékonysági kritériumainak, az egység a fedezeti elszámolást attól időponttól kezdve fejezi be, amikor utoljára bizonyította a fedezeti hatékonyságnak való megfelelést. Ha azonban az 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, az egység a fedezeti elszámolást az esemény vagy a körülményekben bekövetkezett változás időpontjával fejezi be.

Valós érték fedezeti elszámolás kamatlábkockázatok portfolió fedezeti ügylete során

AG114. A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy portfoliójához kapcsolódó kamatláb kockázatok valós érték fedezeti ügylete esetében az egység akkor tesz eleget a jelen Standard követelményeinek, ha megfelel az alábbi (a)-(i) pontokban és az AG115-AG132. bekezdésekben foglaltaknak.

(a) A kockázatkezelési folyamata keretében az egység azonosítja azoknak a tételeknek a portfolióját, amelyeknek a kamatkockázatait le kívánja fedezni. A portfolió állhat csak eszközökből, csak kötelezettségekből, vagy eszközökből és kötelezettségekből egyaránt. Az egység azonosíthat két vagy több portfoliót is

▼M2

(például megteheti, hogy az értékesíthető eszközeit egy külön portfolióba csoportosítja), mely esetben az alábbi útmutatást külön alkalmazza minden egyes portfolióra.

(b) Az egység a portfoliót 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.

(c) Ennek az elemzésnek az alapján az egység eldönti, hogy mekkora összeget kíván lefedezni. Az egység fedezett tételként megjelöli a meghatározott portfolióból azt az eszköz-, vagy kötelezettség összeget (de nem egy nettó összeget), amely egyenlő azzal az összeggel, amelyet fedezettként kíván megjelölni. […]

(d) Az egység megjelöli a fedezni kívánt kamatlábkockázatot. Ez a kockázat lehet a fedezeti pozícióban lévő tételek kamatláb kockázatának egy része is, mint például az irányadó kamatláb (például a LIBOR).

(e) Az 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 az egység felbecsüli, hogy a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz-e abban az időszakban, amelyikre a fedezeti ügyletet megjelölték.

(g) Az 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 az egység dokumentált hatékonyság mérési módszere szerint felmérték, az egység a fedezett tétel valós értékének a változását a nyereségben vagy veszteségben számolja el nyereségként vagy veszteségként, és kimutatja azt a két mérlegtétel közül az egyikben, a 89A bekezdésben leírtak szerint. A valós érték változását nem szükséges egyedi eszközökhöz vagy kötelezettségekhez rendelni.

(h) Az egység meghatározza az ((e) pontban megjelölt) fedezeti instrumentum(ok) valós értékváltozását, és azt nyereségként vagy veszteségként a nyereségben vagy veszteségben számolja el. A fedezeti instrumentum valós értékét a mérlegben eszközként vagy kötelezettségként mutatják ki.

(i) A hatékonyság bármely hiányát (*) a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, 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 portfoliójához 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 portfoliót használják annak az eszköz vagy kötelezettség összegnek a meghatározására, amelyet az egység le kíván fedezni. Ugyanakkor nem maga a portfolió kerül fedezett tételként megjelölésre.

AG117. Az AG114(b) bekezdésben foglaltak alkalmazásakor az egység úgy határozza meg egy adott tétel várható átárazási időpontját, mint a tétel várható lejárati időpontja és a piaci ráták szerinti átárazás időpontja közül a korábbi időpontot. A várható átárazási időpontokat a fedezeti ügylet kezdetén és annak teljes időtartamára vonatkozóan felbecslik, 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 az egységek, akik nem rendelkeznek egységre jellemző tapasztalatokkal vagy ilyen irányú tapasztalataik nem elégségesek, a hasonló pénzügyi eszközökkel kapcsolatos, mások által megszerzett tapasztalatokra hagyatkoznak. 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 várha-

(*) Ebben az összefüggésben ugyanazokat a lényegességi megfontolásokat kell alkalmazni, mint amelyek az IFRS-ek során alkalmazandók.

▼M2

tóen előtörlesztik, kivéve, ha a piaci ráták szerinti 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. Az 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 azonban az ilyen hozzárendelés során alkalmazott módszernek összhangban kell lennie az egység által alkalmazott kockázatkezelési eljárásokkal és célokkal.

AG118. Az AG114(c) bekezdésben 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 összegű eszközállományt jelöl meg (eszközei egy részét). (*) A megjelölést „egy pénznem egy összegeként” fejezik ki (például dollár, euró, 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 összegű eszközállomány olyan tétel kell legyen, amelynek a valós értéke a fedezett kamatláb változása következtében maga is megváltozik. […]

AG119. Az egység azoknak a megjelölési és dokumentációs követelményeknek is meg kell, hogy feleljen, amelyeket a 88(a) bekezdés ismertet. Kamatláb kockázatok portfolió fedezete esetén ez a megjelölés és dokumentáció meghatározza az egység politikáját minden olyan változóra vonatkozóan, amelyek segítségével meghatározza a fedezett összeget, és az egység politikáját arra, hogy miként méri a hatékonyságot, beleértve a következőket:

(a) mely eszközöket és kötelezettséget kell szerepeltetni a portfolió fedezeti ügyletben, és milyen alapon döntenek arról, hogy kiveszik azokat a portfolióból.

(b) hogyan becsüli meg az egység az átárazási időpontokat, beleértve azt is, hogy milyen kamatláb feltételezések támasztják alá az előtörlesztési kamatlábakra vonatkozóan 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 portfolióba tesznek, és ezeknek a becsléseknek a később felülvizsgálatakor.

(c) az átárazási időszakok száma és hossza.

(d) az egység milyen gyakorisággal teszteli a hatékonyságot[…].

(e) az egység által használt módszer az eszközök vagy kötelezettségek azon összegének a meghatározására, amelyet fedezett tételként jelölnek meg […].

(f) az, hogy […] az egyes átárazási időszakokra elkülönülten, összességében valamennyi időszakra vonatkozóan, vagy pedig a kettő valamilyen kombinációjának alkalmazásával történik a tesztelés.

A fedezeti kapcsolat megjelölésére és dokumentálására meghatározott politikáknak összhangban kell lenniük az egység kockázatkezelési eljárásaival és céljaival. A politikákat nem lehet önkényesen megváltoztatni. Ezeket a piaci körülmények változásaival és egyéb tényezőkkel kell igazolni, és azoknak az 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 kamatláb kockázatnak való kitettséget tartalmaz (például olyan kamatláb swap ügyletek portfóliója, amelyek mindegyike tartalmaz LIBOR-nak való kitettséget). Egy ilyen származékos termék portfólió egymást kiegyenlítő kockázati pozíciókat is tartalmazhat. Ugyanakkor nem tartalmazhat kiírt opciókat vagy nettó kiírt opciókat, mivel a Standard (**) nem teszi lehetővé azt, hogy ilyen opciókat fedezeti instrumentumként jelöljenek ki (kivéve azt az esetet, amikor egy kiírt opciót egy megvásárolt

(*) A Standard megengedi azt, hogy az egység a rendelkezésére álló, minősített eszközök vagy kötelezettségek bármilyen öszegét megjelölje, vagyis ebben a példában 0 és 100 között bármilyen összegű eszköz kijelölhető.

(**) lásd 77. és AG94 bekezdések

▼M2

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 (*) 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 egység felméri egy előtörleszthető tétel valós értékváltozását az AG114(g) bekezdésnek megfelelően, a kamatláb változása kétféleképpen gyakorol hatást az előtörleszthető tétel valós értékére: hatással van a szerződés szerinti 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 az egység fedezett tételként egy azonos kockázati kitettséget tartalmazó pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valamilyen hányadát jelölje meg, feltéve, hogy a hatékonyság mérhető. […]

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 fedezeti 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 tudható be, különbözik a fedezeti származékos termék valós értékváltozásától. Ez a különbség számos okból előállhat, beleértve a következőket:

(a) […]

(b) a fedezeti portfolió egyes tételei értékvesztetté válnak, vagy kivezetik azokat;

(c) a fedezeti instrumentum és a fedezett eszköz fizetési időpontjai eltérnek;

valamint

(d) egyéb okok miatt […]

Ezt a hatékonytalanságot (**) azonosítani kell és a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.

AG125. Általánosságban a fedezeti ügylet hatékonysága javul:

(a) ha az 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 portfolióban. Amikor a portfolió 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 portfolió 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. Az egység időről időre teszteli a hatékonyságot. […]

(*) lásd 75. bekezdés

(**) Ebben az összefüggésben ugyanazokat a lényegességi megfontolásokat kell alkalmazni, mint amelyek az IFRS-ek során alkalmazandók.

▼**M2**

AG127. A hatékonyság mérésekor az egység megkülönbözteti a meglévő eszközök (kötelezettségek) becsült átárazási időpontjainak a felülvizsgálatát az új eszközök (vagy kötelezettségek) keletkeztetésétől, melyekből csak az előbbi keletkeztet hatékonytalanságot. […] Ha már elszámolták a hatékonytalanságot a fentiek szerint, az 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, illetve értékesítés miatti leírás 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 mérlegből, 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), amelyekből a tételt el kell távolítani, így azt az összeget is, amelyet az AG114(g) bekezdésben hivatkozott külön tételsorból el kell távolítani. Ha egy tételt 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 a nyereségben vagy veszteségben számolnak el (ld. 89A bekezdés). […]

AG130. […]

AG131. Amennyiben az adott átárazási időszakhoz tartozó 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. Az egység megteheti, hogy az AG114-AG131. bekezdésekben foglalt megközelítést olyan portfólió fedezeti ügyletre alkalmazza, amelyet korábban cash flow fedezeti ügyletként számolt el az IAS 39 szerint. Ebben az esetben az egységnek vissza kell vonnia a cash flow 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 valós érték fedezeti ügyletet, és az AG114-AG131. bekezdésekben foglalt megközelítést a jövőre nézve kell alkalmaznia, az elkövetkező elszámolási időszakokra.

▼**M11**

AG133. A gazdálkodó egység a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszak kezdetén (vagy az összehasonlító információk újbóli megállapítása céljából egy korábbi összehasonlító időszak kezdetén) fedezett tételnek jelölhetett meg egy előrejelzett csoporton belüli ügyletet egy olyan fedezeti ügyletben, amely a jelen (a 80. bekezdés utolsó mondatával módosított) standarddal összhangban megfelelt volna a fedezeti elszámolás feltételeinek. Az ilyen gazdálkodó egység használhatja ezt a megjelölést arra, hogy a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszak kezdetétől (vagy egy korábbi összehasonlító időszak kezdetétől) a fedezeti elszámolást alkalmazza a konszolidált pénzügyi kimutatásokban. Az ilyen gazdálkodó egységnek a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszak kezdetétől alkalmaznia kell az AG99A és AG99B bekezdéseket is. A korábbi időszakok összehasonlító adataira azonban – összhangban a 108B bekezdéssel – nem szükséges alkalmaznia az AG99B bekezdést.

▼M2

B FÜGGELÉK

Egyéb kiadványok módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha egy egység a jelen standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat erre a korábbi időszakra alkalmazni kell.

Az IFRS módosításai

B1. Az IFRS 1 *A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása* standard az alábbiak szerint módosul.

Standard

Hozzáadásra kerülnek a 25A, 27A, 36A és 47A bekezdések, és a 13., 27. és 30. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

13. Az egység választhatja az alábbi felmentések közül egy vagy több alkalmazását:

(a) ….

(e) összetett pénzügyi instrumentumok (23. bekezdés);

(f) leányvállalatok, társult vállalkozások és közös vállalkozások eszközei és kötelezettségei (24. és 25. bekezdések);

és

(g) korábban kimutatott pénzügyi instrumentumok megjelölése (25A bekezdés).

Korábban kimutatott pénzügyi instrumentumok megjelölése

25A. Az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard megengedi, hogy egy pénzügyi instrumentumot annak kezdeti megjelenítésekor nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt vagy értékesíthető pénzügyi eszközként vagy pénzügyi kötelezettségként jelöljenek meg. Ezen előírással ellentétben, az egység számára megengedett, hogy e megjelölést az IFRS-ekre való áttérés időpontjában tegye meg.

27. A 27A bekezdésben megengedettek kivételével, az első alkalmazónak az IAS 39 kivezetési előírásait a jövőre nézve kell alkalmaznia a 2004. január 1-jén vagy azt követően bekövetkező ügyletekre. Más szavakkal, amennyiben az első alkalmazó nem származékos eszközöket vagy nem származékos kötelezettségeket vezetett ki a korábbi számviteli szabályozása alapján egy 2004. január 1-je előtt bekövetkezett ügylet eredményeként, ezen eszközöket és kötelezettségeket az IFRS-ek alapján nem mutathatja ki (kivéve, ha azok egy később bekövetkező ügylet vagy esemény eredményeként megfelelnek a kimutatás feltételeinek).

27A. A 27. bekezdés ellenére, az egység visszamenőlegesen is alkalmazhatja az IAS 39 kivezetési előírásait egy saját döntése szerinti időponttól, feltéve, hogy az IAS 39-nek a múltbeli ügyletek eredményeként kivezetett eszközökre és kötelezettségekre történő alkalmazásához szükséges információk rendelkezésre álltak akkor, amikor ezen ügyleteket eredetileg elszámolták.

30. Amennyiben az IFRS-ekre történő áttérést megelőzően az egység valamely ügyletet fedezeti ügyletként jelölt meg, de az nem felel meg az IAS 39 fedezeti elszámolásra meghatározott feltételeinek, az egységnek az IAS 39 91. és 101. bekezdését kell alkalmaznia a fedezeti elszámolás megszüntetésére. Az IFRS-ekre történő áttérés előtt megkötött ügyleteket visszamenőlegesen nem lehet fedezeti ügyletként megjelölni.

Az összehasonlító adatok IAS 39-nek megfelelő újra-megállapítására vonatkozó követelmény alóli felmentés

36A. Az első IFRS pénzügyi kimutatásaiban az az egység, amely 2006. január 1-jét megelőzően tér át az IFRS-ekre, legalább egy éves összehasonlító adatot kell bemutasson, de ezen összehasonlító információknak nem kell megfelelniük az IAS 32 és az IAS 39 standardoknak. Amennyiben az egység választja, hogy olyan összehasonlító adatokat ad meg, amelyek nem felelnek meg az IAS 32 és az IAS 39 standardoknak, az áttérés első évében:

▼M2

(a) a korábbi számviteli szabályozását kell alkalmazza az összehasonlító adatokban szereplő, az IAS 32 és az IAS 39 hatálya alá eső pénzügyi instrumentumokra;

(b) közzé kell tegye ezt a tényt, valamint az ezen információ előállításának alapját;

továbbá

(c) közzé kell tegye azon főbb módosítások jellegét, amelyek szükségesek lennének ahhoz, hogy az információk megfeleljenek az IAS 32 és az IAS 39 standardoknak. Az egységnek nem kell e módosításokat számszerűsítenie. Ugyanakkor azonban az egységnek az összehasonlító időszak beszámolási fordulónapjára vonatkozó mérleg (vagyis az a mérleg, ami a korábbi számviteli szabályozás alapján összeállított összehasonlító adatokat tartalmazza), valamint az első IFRS szerinti beszámolási időszak kezdetére vonatkozó mérleg (vagyis az az első időszak, amely az IAS 32 és az IAS 39 standardoknak megfelelő információkat tartalmazza) közötti módosítást oly módon kell kezelnie, mintha az a számviteli politika változásából keletkezett volna, és meg kell felelnie az IAS 8 28(a)-(f) bekezdésében meghatározott közzétételi előírásoknak. A 28(f) bekezdés csak a mérlegben az összehasonlító időszak beszámolási időpontjában kimutatott összegekre vonatkozik.

Azon egység esetében, amely választja, hogy olyan összehasonlító adatokat mutat be, amelyek nem felelnek meg az IAS 32 és az IAS 39 standardoknak, az „IFRS-re történő áttérés időpontjára” történő hivatkozások, kizárólag az IAS 32 és az IAS 39 vonatkozásában, az első IFRS szerinti beszámolási időszak kezdetét jelentik.

Pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek kimutatása

43A. Az egység számára megengedett, hogy a 25A bekezdéssel összhangban egy korábban kimutatott pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként vagy értékesíthetőként jelöljön meg. Az egységnek közzé kell tennie az egyes kategóriákba sorolt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékét, valamint a korábbi pénzügyi kimutatásokban szereplő besorolást és könyv szerinti értéket.

A Függelék

Az alábbi új meghatározások kerültek be:

Első IFRS szerinti beszámolási időszak	Az egység **első IFRS pénzügyi kimutatásai** mérlegfordulónapján végződő beszámolási időszak.

Az IAS 12 módosításai

B2. Az IAS 12 *Nyereségadók* standard az alábbiak szerint módosul:

A 20. bekezdés első mondatának szövege a következők szerint módosul:

20. Az IFRS-ek lehetővé teszik vagy előírják bizonyos eszközök valós értéken történő nyilvántartását vagy átértékelését (ld. például az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések*, az IAS 38 *Immateriális javak*, az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok:megjelenítés és értékelés*, és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardokat).

Az IAS 18 módosításai

B3. Az IAS 18 *Bevételek* standard az alábbiak szerint módosul:

A 30. bekezdés szövege a következők szerint módosul:

30. ***A bevételt a következők alapján kell elszámolni:***

(a) ***a kamatot az IAS 39 9. és AG5-AG8. bekezdéseiben meghatározott effektív kamatláb módszer alkalmazásával kell elszámolni;***

(b) ***a jogdíjakat a rájuk vonatkozó megállapodás tartalmának megfelelően, az időbeli elhatárolás elve alapján kell elszámolni;***

és

▼M2

(c) ***az osztalékokat akkor kell elszámolni, amikor a részvényeseknek a kifizetéshez való joga létrejön.***

A 31. bekezdés törlésre kerül.

Az IAS 19 módosításai

B4. [A módosítás nem vonatkozik magukra a standardokra]

Az IAS 30 módosításai

B5. Az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standard az alábbiak szerint módosul.

A 8. bekezdés szövege a következők szerint módosul:

8. A bankok eltérő módszereket alkalmaznak a pénzügyi kimutatásaikban szereplő tételek megjelenítésére és értékelésére. Bár kívánatos lenne ezeknek a módszereknek az összehangolása, ez kívül esik ennek a standardnak a hatókörén. Annak érdekében, hogy megfeleljenek az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard követelményeinek, és ezáltal lehetővé tegyék, hogy a felhasználók megértsék, hogy milyen alapelvek szerint készültek a bank pénzügyi kimutatásai, szükség lehet a következő tételekre vonatkozó számviteli politikák közzétételére:

….

(d) a kölcsönökből és előlegekből keletkező értékvesztés miatti veszteségek meghatározásának, valamint a behajthatatlan kölcsönök és előlegek leírásának alapelve (lásd a 43-49. bekezdéseket);

és

….

A 10. bekezdés szövege a következők szerint módosul:

10. ***A többi standard követelményein túlmenően, az eredménykimutatásban szereplő közzétételeknek, vagy a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzéseknek ki kell terjedniük – de nem korlátozódnak – a következő bevételi és ráfordítási tételekre:***

Kamat és kamat jellegű bevételek;

Kamatköltség és kamat jellegű kifizetések;

Osztalékbevétel;

Díj- és jutalékbevétel;

Fizetett díjak és jutalékok;

Forgatási célú értékpapírokból származó nyereségek és veszteségek különbözete;

Befektetési célú értékpapírokból származó nyereségek és veszteségek különbözete;

Devizaműveletekből származó nyereségek és veszteségek különbözete;

Egyéb működési bevétel;

Kölcsönök és előlegek értékvesztés miatti veszteségei;

Általános ügyviteli költségek;

és

Egyéb működési költségek.

A 13. bekezdés szövege a következők szerint módosul:

13. ***A bevételi és ráfordítási tételeket nem lehet nettósítani, kivéve a fedezeti ügyletekhez kapcsolódó, vagy az IAS 32 szerint nettósított eszközökhöz és kötelezettségekhez kapcsolódó tételeket.***

A 14. bekezdés szövege a következők szerint módosul:

14. A fedezeti ügyletekhez és az IAS 32-ben leírtak szerint nettósított eszközökhöz és kötelezettségekhez kapcsolódó esetektől eltérő nettósítás megakadályozza, hogy a felhasználók meg tudják ítélni a bank elkülönült tevékenységeinek teljesítményét és az egyes eszközcsoportokon elért megtérülést.

A 23. bekezdés törlésre kerül.

A 24. és 25. bekezdések szövege a következők szerint módosul:

▼M2

24. ***A banknak közzé kell tennie a pénzügyi eszközei és kötelezettségei minden csoportjának a valós értékét az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás standard követelményeinek megfelelően.***

25. Az IAS 39 a pénzügyi eszközöket négy csoportba sorolja: kölcsönök és követelések, lejáratig tartandó befektetések, nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök, és értékesíthető pénzügyi eszközök. A bank közzéteszi legalább ennek a négy pénzügyi eszközcsoportnak a valós értékét.

A 26. bekezdésben, a (b)(iv) és (v) albekezdések törlésre kerülnek.

A 28. bekezdés utolsó mondata törlésre kerül.

A 43. és 44. bekezdések szövege a következők szerint módosul:

43. ***A banknak a következőket kell közzétennie:***

(a) ***a számviteli politika azon részét, amely leírja, hogy a behajthatatlan kölcsönöket és előlegeket milyen alapon számolja el ráfordításként és írja le;***

(b) ***a kölcsönökkel és előlegekkel kapcsolatos értékvesztés miatti veszteségek nyilvántartására szolgáló bármely értékvesztési számla mozgásának részletei az időszak folyamán. Elkülönülten kell közzétennie a behajthatatlan kölcsönök és előlegek értékvesztés miatti veszteségére az időszak folyamán ráfordításként elszámolt összeget, a tárgyidőszakban leírt kölcsönök és előlegek összegét, valamint a kölcsönök és előlegek miatt korábban leírt, de az időszak folyamán megtérült összeget.***

(c) ***a kölcsönökkel és az előlegekkel kapcsolatos értékvesztés miatti veszteségek nyilvántartására szolgáló értékvesztési számlák összesített összegét a mérlegfordulónapon.***

44. ***A kölcsönökre és előlegekre vonatkozóan az IAS 39 alapján elszámolt értékvesztés miatti veszteségen felül tartalékolt összegeket a felhalmozott eredmény elkülönítéseként kell elszámolni. Minden olyan jóváírás, amely az ilyen összegek csökkentéséből származik, a felhalmozott eredményt növeli, és nem kerül figyelembevételre az időszak nyereségének vagy veszteségének meghatározásában.***

A 45. bekezdés törlésre kerül.

A 46. bekezdés szövege a következők szerint módosul:

46. A helyi körülmények vagy jogi szabályozás előírhatják vagy lehetővé tehetik, hogy a bank az IAS 39-ben előírtak alapján elszámolt veszteségeken felüli összegeket tartalékoljon a kölcsönök és előlegek értékvesztés miatti veszteségeire. Az ilyen tartalékolt összegek a felhalmozott eredmény elkülönítését jelentik, és nem minősülnek ráfordításnak az eredmény meghatározásánál. Hasonlóképpen, minden olyan jóváírás, amely az ilyen összegek csökkentéséből származik, a felhalmozott eredményt növeli, és nem kerül figyelembevételre a nyereség vagy veszteség meghatározásában.

A 47. bekezdés szövege a következők szerint módosul:

47. Egy bank pénzügyi kimutatásai felhasználóinak ismerniük kell a kölcsönökre és előlegekre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségeknek a bank pénzügyi helyzetére és teljesítményére gyakorolt hatását; így jobban meg tudják ítélni, hogy a bank milyen hatékonyan használta fel forrásait. Ezért a bank közzéteszi, hogy mennyi volt a kölcsönökkel és előlegekkel kapcsolatos értékvesztés miatti veszteségek nyilvántartására szolgáló értékvesztési számlák összesített összege a mérleg fordulónapján, és hogyan mozgott az értékvesztési számla a beszámolási időszak folyamán. Az értékvesztési számla változásait – beleértve a korábban leírt, majd a beszámolási időszakban megtérült összegeket is – elkülönülten mutatják be.

A 48. bekezdés törlésre kerül.

A 49. bekezdés szövege a következők szerint módosul:

49. Amennyiben a kölcsönök és előlegek nem hajthatók be, azokat leírják és összegüket az értékvesztés miatti veszteségek nyilvántartására szolgáló értékvesztési számlával szemben számolják el. Egyes esetekben ezen kölcsönök és előlegek addig nem kerülnek leírásra, amíg minden szükséges jogi eljárás be nem fejeződik, és az értékvesztés miatti veszteség végleges összege meghatározásra nem kerül. Más esetekben korábban kerülnek leírásra, például akkor, ha a hitelfelvevő egy adott időszakban esedékes kama-

▼M2

tokból semmit sem fizetett, és a tőkéből sem térített vissza semmit. Mivel a behajthatatlan kölcsönök és előlegek leírásának ideje változó, a bruttó kölcsön- és előlegállomány, valamint az értékvesztés miatti veszteségek nyilvántartására szolgáló értékvesztési számla összege hasonló körülmények között is jelentősen eltérhet. Ezért a bank közzéteszi a behajthatatlan kölcsönök és előlegek leírására alkalmazott politikáját.

Az 58. bekezdés (c) albekezdésének szövege a következők szerint módosul:

(c) a beszámolási időszakban a kölcsönökön és előlegeken keletkezett értékvesztés miatti veszteségekre elszámolt ráfordítás összege, valamint az értékvesztési számla összege a mérleg fordulónapján;

és

…

Az IAS 32 módosításai

B6. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standard az alábbiak szerint módosul.

A 96. bekezdés szövege a következők szerint módosul (az új szöveg aláhúzva).

96. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Az egység a jelen standardot a 2005. január 1-jét megelőzően kezdődő éves időszakokra csak akkor alkalmazhatja, ha a (2003-ban módosított) IAS 39-et is alkalmazza, beleértve annak 2004. márciusi módosításait is. Amennyiben az egység a jelen standardot egy 2005. január 1. előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.***

Az IAS 36 módosításai

B7. Az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard az alábbiak szerint módosul:

Standard

Az 1. bekezdés szövege a következők szerint módosul:

1. ***A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének elszámolásánál, kivéve:***

   …

   (e) ***az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközöket;***

   …

Az IAS 37 módosításai

B8. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 1. és 2. bekezdések szövege a következők szerint módosul:

1. ***A jelen standardot valamennyi egységnek alkalmaznia kell a céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések elszámolására, kivéve azokat:***

   (a) ***amelyek jövőben teljesülő szerződésekből származnak, kivéve, ha a szerződés hátrányos;***

   (b) ***amelyek a biztosítási kötvény-tulajdonosokkal kötött szerződések alapján a biztosító társaságoknál merülnek fel;***

   és

   (c) ***amelyek más standardok hatálya alá tartoznak.***

2. A jelen standard nem vonatkozik az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard hatálya alá tartozó pénzügyi instrumentumokra beleértve a garanciát. Az IAS 39 hatálya alá nem tartozó pénzügyi garanciákra a jelen standard vonatkozik az IAS 39 2(f) bekezdésében leírtak alapján.

▼M2

A *SIC* 27 módosításai

B9. [A módosítás nem vonatkozik a magára a standardra]

▼M9

AZ IAS 39 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD MÓDOSÍTÁSAI

Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés

A VALÓS ÉRTÉK OPCIÓ

Jelen dokumentum tartalmazza az IAS 39 *Pénzügyi Instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* (IAS 39) standard módosításait. A módosítások a 2004 áprilisában kiadott, az IAS 39 – *A valós érték opció* javasolt módosításaira vonatkozó nyilvános tervezetben szereplő javaslatokra vonatkoznak.

A gazdálkodó egységeknek a jelen dokumentumban szereplő módosításokat a 2006. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazniuk.

A 9. bekezdésben, a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség definíciójának b) részét az alábbi szöveg váltja fel.

FOGALMAK

9. ***…***

A pénzügyi instrumentumok négy kategóriájának fogalmai

A nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség olyan pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség, amely megfelel az alábbi kritériumok valamelyikének.

a) …

b) Azt a kezdeti megjelenítéskor a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek jelöli meg az egység. Gazdálkodó egység csak abban az esetben használhatja ezt a megjelölést, ha azt a 11A. bekezdés megengedi, vagy ha ez a megjelölés relevánsabb információkat eredményez amiatt, hogy

i. ez megszüntet vagy lényegesen csökkent valamely értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát (melyet 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; vagy

ii. Pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek, vagy mindkettő egy csoportjának kezelése, valamint teljesítményének értékelése valós érték alapon, egy dokumentált kockázatkezelési vagy befektetési stratégiával összhangban történik, és a csoportra vonatkozó információkat az egységen belül ezen az alapon adják meg a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői (a (2003-ban módosított) IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standardban meghatározottak szerint), például a gazdálkodó egység igazgatósága és elnök-vezérigazgatója számára.

►M12 ***… Az IFRS 7 9–11. és B4 bekezdései közzétételeket írnak elő a gazdálkodó egységnek azokra a pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre vonatkozóan, amelyeket a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelölt meg,*** ◄ ***eszközökről és pénzügyi kötelezettségekről, feltüntetve azt is, hogy hogyan tett eleget ezen feltételeknek. A fenti ii. pontnak megfelelő instrumentumok esetében ezen közzététel tartalmazza annak szöveges leírását, hogy milyen mértékben konzisztens a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölés a gazdálkodó egység dokumentált kockázatkezelési vagy befektetési stratégiájával.***

Azok a tőkeinstrumentumok, amelyek nem rendelkeznek aktív piacon jegyzett piaci árral, és amelyek valós értéke nem mérhető megbízhatóan (lásd a 46c) bekezdést és az A Függelék AG80. és AG81. bekezdését), nem jelölhetők meg nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként.

▼M9

Meg kell említeni, hogy a 48., 48A., 49. bekezdések és az A Függelék AG69–AG82. bekezdései, amelyek követelményeket fektetnek le a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi követelés valós értékének megbízható meghatározására, egyaránt alkalmazandóak az összes, valós értéken – akár megjelölés útján, akár máshogyan – értékelt tételre, vagy azokra, amelyek valós értékét közzéteszik.

A következő új 11A. bekezdés került be:

BEÁGYAZOTT SZÁRMAZÉKOS TERMÉKEK

11A. A 11. bekezdés ellenére, ha egy szerződés tartalmaz egy vagy több beágyazott származékos terméket, a gazdálkodó egység a teljes hibrid (kombinált) szerződést nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközként vagy pénzügyi kötelezettségként jelölheti meg, kivéve 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 (kombinált) instrumentum első mérlegelésekor, hogy tilos a beágyazott származékos termék(ek) elkülönítése, mint például olyan, hitelbe beágyazott előtörlesztési opciók esetén, amely lehetővé teszi a tulajdonos számára, hogy előtörlessze a hitelt körülbelül annak amortizált bekerülési értékéért.

A 12. és 13. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

12. Ha az 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 fordulónapon, akkor az egész hibrid (kombinált) szerződést a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként kell megjelölnie.

13. Ha egy egység nem képes a beágyazott származékos termék valós értékét megbízhatóan meghatározni annak feltételei alapján (pl. mivel a beágyazott származékos termék egy tőzsdén nem jegyzett tőkeinstrumentumon alapul), a beágyazott származékos termék valós értéke a hibrid (kombinált) instrumentum valós értéke és az alapszerződés valós értéke közötti különbözet, ha azok a jelen standard alapján meghatározhatók. Ha az egység nem képes a beágyazott származékos termék valós értékét e módszer alapján meghatározni, a 12. bekezdés alkalmazandó, és a hibrid (kombinált) instrumentumot a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelölik meg.

A következő új 48A. bekezdés kerül be:

A VALÓS ÉRTÉKEN TÖRTÉNŐ ÉRTÉKELÉS SZEMPONTJAI

48A. A valós érték legjobb bizonyítékát egy aktív piacon jegyzett árak adják. Ha egy adott pénzügyi instrumentum piaca nem aktív, a gazdálkodó egység értékelési technika alkalmazásával állapítja meg a valós értéket. Az értékelési technika használatának célja, hogy megállapítsa, milyen tranzakciós ár alakult volna ki az értékelés időpontjában egy szokásos piaci feltételek mellett végrehajtott, normál üzleti megfontolások által motivált adásvétel során. Az értékelési technikák közé tartozik a jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek mellett lebonyolított közelmúltbeli piaci tranzakciók felhasználása, ha elérhetők ilyenek; egy másik, lényegében azonos instrumentum aktuális piaci értékére való hivatkozás, a diszkontált cash flow elemzés és az opciós árazási modellek. Ha van olyan értékelési technika, amelyet a piaci résztvevők szokásosan használnak az instrumentum árazására, és ez a technika bizonyíthatóan megbízható becsléseket volt képes nyújtani a tényleges piaci tranzakciókban kialakult árakról, akkor az egység ezt a technikát alkalmazza. A kiválasztott értékelési technika maximális mértékben használja a piaci inputokat és a lehető legkisebb mértékben támaszkodik az egységre jellemző inputokra. Minden olyan tényezőt magában foglal, amelyet a piaci résztvevők figyelembe vennének az ár megállapításakor, valamint megfelel azoknak az elfogadott gazdasági módszertanoknak, amelyeket a pénzügyi instrumentumok árazása során alkalmaznak. Az egység időszakosan beméri az értékelési technikát és teszteli annak érvényességét azzal, hogy ugyanazon instrumentum (vagyis

▼M9

módosítás és újracsomagolás nélkül) figyelemmel kísérhető aktuális piaci tranzakcióinak árait alkalmazza, vagy bármilyen elérhető és figyelemmel kísérhető piaci adat alkalmazásával.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

A 105. bekezdés az alábbiak szerint módosul, és a következő új 105A–105D. bekezdések kerülnek be:

…

105. Jelen standard első alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek lehetősége van arra, hogy valamely korábban megjelenített pénzügyi eszközt értékesíthetőként jelöljön meg. Bármely ilyen pénzügyi eszköz esetében az egységnek a valós értékben bekövetkező valamennyi halmozott változást a saját tőke egy elkülönített összetevőjében kell kimutatnia a későbbi kivezetésig vagy értékvesztés-elszámolásig, amikor a gazdálkodó egységnek a halmozott nyereség vagy veszteség összegét át kell vezetnie a nyereségbe vagy veszteségbe. A gazdálkodó egységnek emellett:

a) A pénzügyi eszközt újra meg kell állapítania az összehasonlító pénzügyi kimutatásokban az új megjelölés alkalmazásával; továbbá

b) Közzé kell tennie az egyes kategóriákba sorolt pénzügyi eszközök valós értékét a megjelölés időpontjában, valamint a korábbi pénzügyi kimutatásokban szereplő besorolást és könyv szerinti értéket.

105A. A gazdálkodó egységnek a 11A., 48A., AG4B–AG4K., AG33A. és AG33B. bekezdéseket, valamint a 9., 12. és 13. bekezdések 2005-ös módosításait a 2006. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt.

105B. Azon gazdálkodó egységnek, amely a 11A., 48A., AG4B–AG4K., AG33A. és AG33B. bekezdéseket, valamint a 9., 12. és 13. bekezdések 2005-ös módosításait először a 2006. január 1-jén megelőzően kezdődő éves időszakra alkalmazza

a) Lehetősége van arra, hogy amikor ezeket az új és módosított bekezdéseket először alkalmazza, a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelöljön meg bármely korábban megjelenített pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget, amely ekkor megfelel az ilyen megjelölés feltételeinek. Ha az éves időszak 2005. szeptember 1-je előtt kezdődik, az ilyen megjelöléseket nem szükséges lezárni 2005. szeptember 1-jéig, és ezek olyan pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket is tartalmazhatnak, amelyeket a szóban forgó éves időszak kezdete és 2005. szeptember 1-je között jelenítettek meg. A 91. bekezdés ellenére, ezen albekezdéssel összhangban, nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek megjelölt, korábban egy valós érték fedezeti elszámolási kapcsolatban fedezett tételként megjelölt bármely pénzügyi eszközt és pénzügyi kötelezettség megjelölését meg kell szüntetni a szóban forgó kapcsolatokból, amikor megtörténik a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésük.

b) Közzé kell tennie az a) albekezdéssel összhangban meghatározott bármely pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékét a megjelölés időpontjában, valamint a korábbi pénzügyi kimutatásokban szereplő besorolást és könyv szerinti értéket.

c) Meg kell szüntetnie minden olyan pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölését, amely ezen új és módosított bekezdések értelmében nem teljesíti az ilyen megjelölés feltételeit. Amikor egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség értékelése amortizált bekerülési értéken történik a megjelölés megszüntetése után, a megjelölés megszüntetésének időpontja minősül a kezdeti megjelenítés időpontjának.

d) Közzé kell tennie a c) albekezdéssel összhangban megszüntetett megjelölésű bármely pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékét a megjelölés megszüntetése időpontjában, valamint az új besorolást.

▼M9

105C. Azon gazdálkodó egységnek, amely a 11A., 48A., AG4B–AG4K., AG33A. és AG33B. bekezdéseket, valamint a 9., 12. és 13. bekezdések 2005-ös módosításait a 2006. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakra alkalmazza

a) Csak akkor kell megszüntetnie bármely olyan pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölését, ha az ezen új és módosított bekezdések értelmében nem teljesíti az ilyen megjelölés feltételeit. Amikor egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség értékelése amortizált bekerülési értéken történik a megjelölés megszüntetése után, a megjelölés megszüntetésének időpontja minősül a kezdeti megjelenítés időpontjának.

b) Nem szabad nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek megjelölnie a korábban megjelenített pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket.

c) Közzé kell tennie az a) albekezdéssel összhangban megszüntetett megjelölésű bármely pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékét a megjelölés megszüntetése időpontjában, valamint az új besorolást.

105D. A gazdálkodó egységnek újra meg kell állapítania összehasonlító pénzügyi kimutatását a 105B. vagy 105C. bekezdésben szereplő új megjelölések használatával, feltéve, hogy a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség; vagy a pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek, vagy mindkettő csoportja esetében ezek a tételek vagy csoportok megfeleltek volna a 9b)i., 9b)ii. vagy 11A. bekezdésben foglalt feltételeknek az összehasonlító időszak kezdetén, vagy ha megszerzésük az összehasonlító időszak kezdete után történt, megfeleltek volna a 9b)i., 9b)ii. vagy 11A. bekezdésben foglalt feltételeknek a kezdeti megjelenítés időpontjában.

Az A. Függelékbe a következő új AG4B–AG4K. bekezdések kerülnek be:

▼M9

A Függelék

Alkalmazási útmutató

FOGALMAK **(8. és 9. bekezdés)**

Nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölés

AG4B. Jelen standard 9. bekezdése lehetővé teszi a gazdálkodó egység számára, hogy valamely pénzügyi eszközt, pénzügyi kötelezettséget vagy pénzügyi instrumentumok (pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek, vagy mindkettő) csoportját nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek jelöljön meg, amennyiben ez relevánsabb információkat eredményez.

AG4C. A gazdálkodó egység azon döntése, hogy valamely pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget nyereséggel vagy veszteséggel 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 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard 14b) bekezdése 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. A nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként való megjelölés esetében a 9. bekezdés két olyan körülményt határoz meg, amikor a relevánsabb információkra vonatkozó követelmény teljesülni fog. Ennek megfelelően ahhoz, hogy a gazdálkodó egység a 9. bekezdéssel összhangban az ilyen megjelölést válassza, bizonyítania kell, hogy e két körülmény valamelyike (vagy mindkettő) teljesül.

9b)i. bekezdés: A megjelölés használata megszüntet vagy lényegesen csökkent valamely értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát, amely ellenkező esetben előállna.

AG4D. Az IAS 39 alapján valamely pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség értékelését, és az értékében bekövetkezett elszámolt 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 (melyet számviteli meg nem felelésnek (mismatch) is neveznek) okozhatnak, amikor például nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként való megjelölés hiányában valamely pénzügyi eszközt értékesíthetőként sorolnak be (a valós értékben történt legtöbb változást közvetlenül a saját tőkében megjelenítve) és valamely, a gazdálkodó egység által kapcsolódónak ítélt kötelezettséget 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 nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek minősíti.

AG4E. Az alábbi példák azt mutatják, mikor teljesül ez a feltétel. A gazdálkodó egység csak abban az esetben alkalmazhatja ezt a feltételt a pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésére, ha megfelel a 9b)i. bekezdésben említett elvnek.

a) Valamely gazdálkodó egység olyan kötelezettségekkel rendelkezik, amelyek cash flow-i szerződés szerint azon eszközök teljesítményén alapulnak, amelyek egyébként értékesíthetőként lennének besorolva. Például egy biztosító rendelkezhet diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmazó kötelezettségekkel, amelyek a biztosító eszközeinek egy meghatározott állományán realizált és/vagy nem realizált befektetési megtérülésen alapuló juttatásokat fizetnek. Ha az ilyen kötelezettségek értékelése az aktuális piaci árakat tükrözi, az eszközök nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként történő besorolása azt jelenti, hogy a pénzügyi eszközök valós értékének változásai a nyereségben vagy veszteségben vannak megjelenítve ugyanazon időszakban, mint a kötelezettségek értékében bekövetkező kapcsolódó változások.

b) Valamely gazdálkodó egység biztosítási szerződésben foglalt kötelezettségekkel rendelkezik, amelyek értékelése aktuális információkat (az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard 24. bekezdése által

▼M9

megengedett módon), valamint olyan, a gazdálkodó egység által kapcsolódónak tekintett pénzügyi eszközöket foglal magában, amelyek egyébként értékesíthetőként lennének besorolva, vagy amortizált bekerülési értéken lennének értékelve.

c) Valamely gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközökkel, pénzügyi kötelezettségekkel vagy mindkettővel rendelkezik, amelyek közös kockázattal rendelkeznek, mint például kamatlábkockázat, amely olyan ellentétes irányú valós érték változásokat okoz, amelyek általában kiegyenlítik egymást. Az instrumentumok közül azonban csak néhány kerülne értékelésre nyereséggel vagy veszteséggel szembeni valós értéken (azaz a származékos termékek vagy kereskedési céllal tartottként besoroltak). Az is előfordulhat, hogy a fedezeti elszámolás követelményei nem teljesülnek, például azért, mert nem teljesülnek a 88. bekezdésben foglalt, hatékonyságra vonatkozó követelmények.

d) Valamely gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközökkel, pénzügyi kötelezettségekkel vagy mindkettővel rendelkezik, amelyek közös kockázattal rendelkeznek, mint például kamatlábkockázat, amely olyan ellentétes irányú valós érték változásokat okoz, amelyek általában kiegyenlítik egymást, és a gazdálkodó egység nem felel meg a fedezeti elszámolás feltételeinek, mivel egyik instrumentum sem származékos termék. Továbbá a fedezeti elszámolás hiányában jelentős inkonzisztencia tapasztalható a nyereségek és veszteségek megjelenítésében. Például:

i. A gazdálkodó egység olyan fix kamatlábú eszközökből álló portfoliót, amely egyébként értékesíthetőként lenne besorolva, olyan fix kamatlábú adóslevelekkel finanszírozott, amelyek valós értékében történt változások általában kiegyenlítik egymást. Ha mind az eszközöket, mind az adósleveleket nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken számolják el, az kijavítja az inkonzisztenciát, amely egyébként az eszköz valós értéken történő, a változásoknak a saját tőkében való elszámolásával történő értékeléséből, valamint az adósleveleknek az amortizált bekerülési értéken történő értékeléséből származna.

ii. 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, mind a kötvények nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken 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.

AG4F. Az előző bekezdésben leírt esetekben az egyébként nem ilyen módon értékelt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek nyereséggel vagy veszteséggel 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 nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként van megjelölve, és ebben az időpontban a még hátralévő tranzakciók bekövetkezése várható.

AG4G. Nem lenne elfogadható az inkonzisztenciát okozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek közül csak néhányat nyereséggel vagy veszteséggel 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 nagy számú 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

(*) A jelen standardban a pénzegységek kimutatása „pénznem egységben” (Currency Unitban – CU-ban) történik.

▼M9

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 nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként. Mivel azonban a nyereséggel vagy veszteséggel 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).

9b)ii. bekezdés: Pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek, vagy mindkettő egy csoportjának kezelése, valamint teljesítményének értékelése valós érték alapon, egy dokumentált kockázatkezelési vagy befektetési stratégiával összhangban történik

AG4H. A gazdálkodó egység a pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek vagy mindkettő egy csoportját kezelheti és annak teljesítményét értékelheti úgy, hogy a szóban forgó csoport nyereséggel vagy veszteséggel 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 az egység pénzügyi instrumentumainak jellegén.

AG4I. 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 nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésére, ha megfelel a 9b)ii. bekezdésben említett elvnek.

a) A gazdálkodó egység egy kockázatitőke-szervezet, kölcsönös befektetési alap, befektetési jegyek által megtestesített alap vagy hasonló gazdálkodó egység, amely pénzügyi eszközökbe fektet be azzal a céllal, hogy nyereségre tegyen szert azok teljes hozadékából kamatok vagy osztalékok, valamint a valós érték változásainak formájában. Az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* és az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardok lehetővé teszik, hogy az ilyen befektetések ne tartozzanak a szóban forgó standardok hatálya alá, feltéve, hogy azokat nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelik. A gazdálkodó egység alkalmazhatja ugyanezt a számviteli politikát egyéb olyan teljes hozadéki alapon kezelt befektetésekre is, amelyekre vonatkozóan a befolyása nem elegendő ahhoz, hogy azok IAS 28 vagy IAS 31 standard hatálya alá essenek.

b) A gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközökkel és pénzügyi kötelezettségekkel rendelkezik, amelyek egy vagy több közös kockázattal rendelkeznek, és ezeket a kockázatokat valós érték 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 valós érték alapon kezeli, származékos és nem származékos pénzügyi instrumentumok keverékét használva. Hasonló példa az olyan gazdálkodó egység, amely fix kamatozású hiteleket keletkeztet, és a keletkező irányadó kamatláb-kockázatot származékos és nem származékos pénzügyi instrumentumok keverékének használatával kezeli.

c) A gazdálkodó egység egy biztosító, amely pénzügyi eszközökből álló portfolióval rendelkezik, ezt a portfoliót úgy kezeli, hogy a teljes hozadéka (azaz a kamatok vagy osztalékok és a valós értékben bekövetkező változások) maximális legyen, és teljesítményét ezen az alapon értékeli. A portfolió tartható egyes kötelezettségek, saját tőke, vagy mindkettő fedezeteként. Ha a portfoliót azzal a céllal tartják, hogy fedezzen egyes kötelezettségeket, a 9b)ii. bekezdésben előírt feltétel teljesülhet az eszközökre, függetlenül attól, hogy a biztosító szintén valós érték alapon kezeli és értékeli-e a kötelezettségeket. A 9b)ii. bekezdésben foglalt feltétel teljesülhet, ha a biztosító célkitűzése, hogy maximalizálja az eszközökön hosszabb távon realizált teljes hozadékot, még abban az esetben is, ha a részesedési szerződések tulajdonosainak kifizetett összegek egyéb tényezőktől függnek, mint például egy rövidebb időszak (pl. egy év) alatt realizált nyereségek összege, vagy a biztosító döntésétől függenek.

▼M9

AG4J. 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 instrumentumokat nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként, az összes együttesen kezelt és értékelt megfelelő pénzügyi instrumentumot így kell megjelölnie.

AG4K. A gazdálkodó egység stratégiájára vonatkozó dokumentációnak nem kell túl részletesnek lennie, de elégségesnek kell lennie a 9b)ii. bekezdésnek való megfelelés bizonyítására. Az ilyen dokumentáció nem követelmény tételenként, hanem készülhet portfolió alapon is. Ha például valamely osztály – a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői által jóváhagyott – teljesítménykezelési rendszere világosan mutatja, hogy az osztály teljesítményének értékelése teljes hozadéki alapon történt, akkor nincs szükség további dokumentációra a 9b)ii. bekezdésnek való megfelelés igazolására.

Az AG33. bekezdés után, egy új fejezetcím és az új AG33A. és AG33B. bekezdések kerülnek be, az alábbiak szerint:

Beágyazott származékos termékeket tartalmazó instrumentumok

AG33A.

Amikor egy gazdálkodó egység olyan hibrid (kombinált) instrumentumban válik szerződő féllé, amely egy vagy több beágyazott származékos terméket tartalmaz, a 11. 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 azt követően. Ezek a követelmények összetettebbek is lehetnek annál, vagy kevésbé megbízható értékelést eredményezhetnek annál, mintha a teljes instrumentumot nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelnék. Ezen okból jelen standard lehetővé teszi, hogy a teljes instrumentumot nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelöljék meg.

AG33B.

Az ilyen megjelölés alkalmazható, akár előírja a 11. bekezdés a beágyazott származékos termékek elkülönítését az alapszerződéstől, akár megtiltja az ilyen elkülönítést. A 11A. bekezdés azonban nem igazolja a hibrid (kombinált) instrumentum nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölését a 11Aa) és b) bekezdésekben meghatározott esetekben, mivel az ilyen megjelölés nem csökkentené a komplexitást, és nem növelné a megbízhatóságot.

▼M5

IAS 40 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Befektetési célú ingatlanok

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–4
Fogalmak	5–15
Megjelenítés	16–19
Értékelés a megjelenítéskor	20–29
Értékelés a megjelenítés után	30–56
Számviteli politika	30–32
A valós érték modell	33–55
Képtelenség a valós érték megbízható mérésére	53–55
A bekerülési érték modell	56
Átsorolások	57–65
Elidegenítések	66–73
Közzététel	74–79

▼M5

Valós érték modell és bekerülési érték modell	74–79
A valós érték modell	76–78
A bekerülési érték modell	79
Átmeneti rendelkezések	80–84
A valós érték modell	80–82
A bekerülési érték modell	83–84
Hatálybalépés napja	85
A (2000. évi) IAS 40 visszavonása	86

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi a (2000. évi) IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardot és a jelen módosított standardot a 2005. január 1-jén és azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja a befektetési célú ingatlanok számviteli kezelésének és a kapcsolódó közzétételi követelményeknek az előírása.

HATÓKÖR

2. ***A jelen standardot a befektetési célú ingatlanok megjelenítése, értékelése és közzététele során kell alkalmazni.***

3. Egyebek mellett ez a standard foglalkozik a pénzügyi lízing keretében tartott befektetési célú ingatlan érdekeltségeknek a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelésével, és az operatív lízing keretében lízingbe adott befektetési célú ingatlanoknak a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelésével. Ez a standard nem foglalkozik az IAS 17 *Lízingek* standardban tárgyalt kérdésekkel, ideértve a következőket:

   (a) a lízingek pénzügyi lízingként vagy operatív lízingként való besorolása;

   (b) a befektetési célú ingatlan révén szerzett lízing bevétel megjelenítése (ld. még az IAS 18 *Bevételek* standardban);

   (c) az operatív lízing keretében birtokolt befektetési célú ingatlan érdekeltségeknek a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelése;

   (d) a pénzügyi lízingbe történő befektetésnek a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelése;

   (e) a visszlízing ügyletek számvitele;

   és

   (f) a pénzügyi lízinggel és operatív lízinggel kapcsolatos közzététel.

4. Ez a standard nem vonatkozik:

   (a) a mezőgazdasági tevékenységekkel kapcsolatos biológiai eszközökre (ld. az IAS 41 *Mezőgazdaság* standardot);

   és

   (b) az ásványokhoz kapcsolódó jogokra, és ásványi tartalékokra, pl. olaj, földgáz, és hasonló nem újraképződő erőforrásokra.

FOGALMAK

5. ***A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:***

   A könyv szerinti érték az az összeg, amelyen egy eszközt a mérlegben kimutatnak.

   Bekerülési érték egy eszköz megszerzéséért kifizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege, vagy az eszköz megszerzéséért adott egyéb ellenérték valós értéke a megszerzés vagy a létrehozás időpontjában.

   Valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni.

   A befektetési célú ingatlan olyan ingatlan (telek vagy épület – vagy épületrész – vagy mindkettő), amelyet bérbeadási vagy tőkenövelési, vagy mindkét céllal tartanak (a tulajdonos, vagy pénzügyi lízing esetén a lízingbevevő), nem pedig azért, hogy:

   (a) ***áruk és szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatosan, vagy központi ügyintézésre használják,***

▼M5

vagy

(b) ***a szokásos üzletmenet keretében értékesítsék.***

A saját használatú ingatlan olyan ingatlan, amelyet (a tulajdonos, vagy – pénzügyi lízing esetén – a lízingbevevő) áruk vagy szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatos felhasználásra, vagy igazgatási célokra tartanak.

6. ***Egy operatív lízing alapján a lízingbevevő birtokában lévő ingatlan érdekeltség akkor és csak akkor minősíthető befektetési célú ingatlannak, ha az ingatlan egyébként megfelelne a befektetési célú ingatlan fogalmi meghatározásának, és a lízingbevevő a 33-55. bekezdésekben meghatározott valós érték modellt alkalmazza az elszámolt eszközre. Ez a minősítési alternatíva egyedi ingatlanonként alkalmazható. Ugyanakkor amint ezt a besorolási alternatívát kiválasztják egy operatív lízing alapján birtokolt valamely ingatlan érdekeltségre vonatkozóan, a befektetési célú ingatlanként besorolt valamennyi ingatlant a valós érték modell alkalmazásával kell kimutatni. Amikor az egység ezt a besorolási alternatívát választja, az ily módon besorolt érdekeltségeket bele kell venni a 74-78. bekezdésekben meghatározott közzétételi előírásokba.***

7. A befektetési célú ingatlant bérbeadási vagy tőkenövelési vagy mindkét céllal tartják. Egy befektetési célú ingatlan ezért jórészt az egység által tartott többi eszköztől nagymértékben függetlenül generál cash flow-kat. Ez különbözteti meg a befektetési célú ingatlant a saját használatú ingatlantól. Az áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása (vagy az ingatlan igazgatási célú használata) olyan cash flow-kat hoz létre, amelyek nem kizárólag az ingatlannak tulajdoníthatóak, hanem a termelési, vagy szolgáltatási folyamatban használt más eszközöknek is. Az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard vonatkozik a saját használatú ingatlanokra.

8. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanokra:

(a) az olyan földterület, amelyet a hosszú távú tőkenövekedés céljából, nem pedig a szokásos üzletmenet keretében, rövid távon megvalósuló eladásra tartanak.

(b) a pillanatnyilag még nem meghatározott jövőbeni hasznosításra tartott földterület. (Ha az egység egyelőre még nem döntötte el, hogy a földterületet saját használatú ingatlanként, vagy a szokásos üzletmenet keretében rövid távon megvalósuló eladás céljaira kívánja-e felhasználni, akkor a földterületet a tőkenövekedés céljából tartottnak kell tekinteni).

(c) az egység tulajdonában lévő (vagy az egység által pénzügyi lízing keretében tartott) és egy vagy több operatív lízing keretében lízingbe adott épület; és

(d) az olyan épület, amely pillanatnyilag üresen áll, de amelyet egy vagy több operatív lízing keretében történő lízingbe adásra tartanak.

9. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanok körébe nem tartozó és ezért a jelen standard hatókörén kívül eső tételekre:

(a) a szokásos üzletmenet keretében eladásra szánt, vagy ilyen eladás érdekében az építés, vagy fejlesztés folyamatában lévő ingatlan (ld. az IAS 2 *Készletek* standardot), például az olyan ingatlan, amit kizárólag a közeljövőben történő későbbi elidegenítés, vagy fejlesztés és továbbértékesítés céljából szereztek meg.

(b) harmadik fél részére épített, vagy fejlesztett ingatlan (ld. a IAS 11 *Beruházási szerződések* standardot).

(c) saját használatú ingatlan (ld. IAS 16), beleértve (egyebek között) az olyan ingatlant, amelyet saját használatú ingatlanként történő jövőbeni hasznosításra tartanak, az olyan ingatlant, amelyet jövőbeni fejlesztésre és későbbi saját használatú ingatlanként való hasznosításra tartanak, az alkalmazottak által használt ingatlant (akár piaci árat fizetnek az alkalmazottak, akár nem), és a saját használatú elidegenítésre váró ingatlant.

(d) a befektetési célú ingatlanként való jövőbeni hasznosítás céljából építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlan. Az ilyen ingatlanokra az IAS 16 vonatkozik addig, amíg az építés vagy fejlesztés be nem fejeződik, amikor is az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik és a jelen standard alkalmazandó. Ez a standard azonban kifejezetten vonatkozik a már meglévő befektetési célú ingatlanokra, amelyek folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosításra állnak átalakítás alatt (lásd az 58. bekezdést).

(e) egy pénzügyi lízing alapján egy másik egységnek lízingbe adott ingatlan.

▼M5

10. Egyes ingatlanok tartalmaznak egy olyan részt, amelyet bérbeadási vagy tőkenövelési céllal, valamint egy másik részt, amelyet áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében tartanak. Ha ezeket a részeket külön-külön lehet értékesíteni (vagy pénzügyi lízing keretében egymástól elkülönítetten lízingbe adni), akkor az egység a részeket egymástól elkülönítetten számolja el. Ha a részek egymástól elkülönítetten nem eladhatók, az ingatlan csak akkor tekinthető befektetési célú ingatlannak, ha csak egy jelentéktelen részt tartanak áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében.

11. Egyes esetekben az egység kiegészítő szolgáltatásokat is nyújt az általa birtokolt ingatlan bérlői számára. Az egység az ilyen ingatlant befektetési célú ingatlanként kezeli, ha a szolgáltatások a megállapodás egészéhez képest jelentéktelenek. Ilyen esetre példa lehet, amikor egy irodaépület tulajdonosa biztonsági és karbantartási szolgáltatásokat nyújt az épületet használó lízingbevevők részére.

12. Egyéb esetekben, a nyújtott szolgáltatások jelentősnek számítanak. Ha például az egység tulajdonol és üzemeltet egy szállodát, akkor a szállóvendégeknek nyújtott szolgáltatások a megállapodás egészéhez képest jelentősek. Ezért a tulajdonos által üzemeltetett szálloda saját használatú ingatlannak minősül, nem pedig befektetési célú ingatlannak.

13. Egyes esetekben nehéz lehet megállapítani, hogy a kiegészítő jellegű szolgáltatások annyira jelentős mértékűek-e, hogy az ingatlan már nem minősül befektetési célú ingatlannak. Egy szálloda tulajdonosa például olykor üzemeltetési szerződés keretében átad bizonyos felelősségeket harmadik feleknek. Az ilyen szerződések feltételei széles tartományban változnak. A skála egyik végén a tulajdonos pozíciója – lényegében – lehet egy passzív befektető pozíciója. A másik véglet esetében a tulajdonos egyszerűen napi feladatokat adhatott ki, miközben a szálloda működése által generált cash-flow-k változásának való jelentős kitettsége megmaradt.

14. Annak meghatározásához, hogy egy ingatlan befektetési célú ingatlannak minősül-e, megítélésre van szükség. Az egység a kritériumokat úgy alakítja ki, hogy ezt a megítélést következetesen tudja alkalmazni, összhangban a befektetési célú ingatlanok fogalmával, valamint a 7–13. bekezdésben rögzített iránymutatásokkal. A 75. bekezdés (c) pontja megköveteli, hogy az egység tegye közzé ezeket a kritériumokat, ha az ingatlanok besorolása bonyolult.

15. Egyes esetekben az egység tulajdonában olyan ingatlan van, amit az anyavállalata, vagy más leányvállalat lízingel és használ. Az ingatlan nem minősül befektetési célú ingatlannak a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, mivel a csoport szempontjából az ingatlan saját használatú ingatlan. Az azt tulajdonló egység szempontjából azonban az ingatlan befektetési célú ingatlan, ha megfelel az 5. bekezdésben rögzített definíciónak. A lízingbeadó ezért az ilyen ingatlant a különálló pénzügyi kimutatásaiban befektetési célú ingatlanként kezeli.

MEGJELENÍTÉS

16. ***A befektetési célú ingatlant az eszközök között akkor és csak akkor kell kimutatni, ha:***

(a) ***valószínű, hogy a befektetési célú ingatlanhoz kapcsolódó jövőbeli gazdasági hasznok befolynak az egységhez;***

és

(b) ***a befektetési célú ingatlan bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.***

17. A fenti megjelenítési alapelv alapján az egység a befektetési célú ingatlanokhoz kapcsolódó valamennyi költséget azok felmerülése időpontjában értékel. E költségek között vannak a befektetési célú ingatlan megszerzéséhez kapcsolódó kezdeti költségek, valamint a későbbiekben felmerült, annak kibővítéséhez, része cseréjéhez vagy szervizeléséhez kapcsolódó költségek.

18. A 16. bekezdésben meghatározott kezdeti megjelenítési kritérium alapján, az egység a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értéke részeként nem számolhatja el folyamatos napi szervizelés költségeit. E költségeket felmerülésük időpontjában a nyereségben vagy veszteségben számolják el. A napi szervizelés költségei elsődlegesen a munkaerő és a fogyó eszközök költségeiből tevődnek össze, valamint tartalmazhatják a kisebb alkatrészek költségeit is. E kiadások célját gyakran az adott befektetési célú ingatlan „javítása és karbantartása”-ként írják le.

19. Előfordulhat, hogy a befektetési célú ingatlan egyes részei csere útján kerültek megszerzésre. Például a belső elválasztó falak lehet, hogy az eredeti falak helyére kerültek. A megjelenítési elv alapján az egység a

▼M5

befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékében a meglévő befektetési célú ingatlan egy része cseréjének költségét annak felmerülésekor akkor jeleníti meg, ha a megjelenítési kritérium teljesül. A kicserélt részek könyv szerinti értékének kivezetése a jelen standard kivezetési szabályai alapján történik.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉSKOR

20. ***A befektetési célú ingatlant kezdetben annak bekerülési értékén kell értékelni. Az ügyleti költségeket a kezdeti értékelésben figyelembe kell venni.***

21. Egy megvásárolt befektetési célú ingatlan bekerülési értéke magában foglalja annak beszerzési árát és bármely közvetlenül hozzárendelhető ráfordítást. A közvetlenül hozzárendelhető ráfordítások közé tartoznak például a jogi szolgáltatásokra fizetett szakértői díjak, az ingatlan átruházási adók és az egyéb ügyleti költségek.

22. Egy saját építésű befektetési célú ingatlan bekerülési értéke a megépítés vagy a fejlesztés befejezésének időpontjában meglévő költsége. Ezen időpontig az egység az IAS 16 standardot alkalmazza. Ezen időpontban az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik, és a jelen standard alkalmazandó (ld. 57(e) és 65. bekezdések).

23. A befektetési célú ingatlan bekerülési értékét nem növeli:

(a) a beindítási költségek (kivéve, ha azok szükségesek voltak ahhoz, hogy az ingatlan a vezetés által szándékozott módon való működésre alkalmas állapotba kerüljön),

(b) az azelőtt felmerült működési veszteségek, hogy a befektetési célú ingatlan eléri a tervezett kihasználtsági szintet,

vagy

(c) az anyagok, a munkaerő vagy más erőforrások nem szokásos mértékű veszteségei, amelyek az ingatlan megépítése vagy fejlesztése során felmerültek.

24. Ha egy befektetési célú ingatlan kifizetése halasztva történik, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték. Az ezen összeg és az összes kifizetés közötti különbséget a hitelezési időszak során kamat ráfordításként számolják el.

25. ***A lízing szerződés alapján birtokolt befektetési célú ingatlanként besorolt ingatlan érdekeltség kezdeti bekerülési értékét az IAS 17 standard 21. bekezdésének megfelelően kell megállapítani, vagyis az eszközt az ingatlan valós értéke vagy a minimális lízingfizetések jelenértéke közül az alacsonyabb összegen kell kimutatni. Ugyanezen bekezdés alapján egy ezzel azonos összeget kell kimutatni kötelezettségként is.***

26. A lízingre vonatkozóan fizetett előleg e célból a minimális lízingfizetések részének tekintendő, és így az eszköz bekerülési értékének részét képezi, ugyanakkor nem tartozik bele a kötelezettségbe. Amennyiben a lízing szerződés alapján birtokban tartott ingatlan érdekeltséget befektetési célú ingatlannak minősítenek, az érdekeltség, és nem a mögöttes ingatlan valós értékét kell elszámolni. Az ingatlan érdekeltség valós értékének meghatározásához útmutatót a 33-52. bekezdésekben leírt valós érték modell szolgáltat. Az útmutató azon helyzetekre is vonatkozik, amikor a valós érték kerül felhasználásra a kezdeti megjelenítéskor bekerülési értékként.

27. Egyes befektetési célú ingatlanok megszerzése nem monetáris eszközökért vagy más eszközökért cserében, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történik. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére vonatkozik, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen befektetési célú ingatlan bekerülési értéke valós értéken kerül meghatározásra, kivéve, ha (a) a csere ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma, vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átadott eszköz valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon kell meghatározni, ha az egység az átadott eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke a cserében átadott eszköz könyv szerinti értéke.

28. Az egységnek annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt kell mérlegelnie, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:

(a) az adott eszközből származó cash flow-k felépítése (azaz kockázata, időzítése és összege) eltér az átadott eszköz cash flow-inak felépítésétől;

vagy

▼M5

(b) az egység tevékenységei ügylettel érintett részének az egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik;

és

(c) az (a) és (b) alpontban leírt eltérés a kicserélt eszközök való értékéhez viszonyítva jelentős.

Annak megítéléséhez, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, az egység tevékenysége adott ügylet által érintett rész egységre jellemző értékének az adózott cash flow-k összegét kell tükröznie. Az elemzés eredménye anélkül is egyértelmű lehet, hogy az egységnek részletes számításokat kellene végeznie.

29. Ha nincs összehasonlítható piaci ügylet, az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszköz valós értékére vonatkozó ésszerű becslések tartományában nincsenek jelentős eltérések, vagy (b) ha a tartományon belüli különféle becslések valószínűségeit ésszerű módon meg lehet állapítani, és fel lehet használni a valós érték becsléséhez. Amennyiben az egység képes vagy a kapott, vagy az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan megállapítani, az átadott eszköz valós értékét használják fel a kapott eszköz bekerülési értékeként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke egyértelműbben bizonyított.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

Számviteli politika

30. ***A 34. bekezdésben megjelölt kivétellel, az egységnek számviteli politikájaként választania kell a 33-55. bekezdésekben bemutatott valós érték modell, vagy az 56. bekezdésben meghatározott bekerülési érték modell alkalmazása között, és ezt a politikát kell alkalmaznia valamennyi befektetési célú ingatlanára.***

31. Az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard megállapítja, hogy a számviteli politika önkéntes megváltoztatására csak akkor kerülhet sor, ha a változás az ügyletek, egyéb események, és feltételek az egység pénzügyi kimutatásaiban való megfelelőbb bemutatását eredményezi. Nagyon valószínűtlen, hogy a valós érték modellről a bekerülési érték modellre való áttérés megfelelőbb bemutatást eredményezne.

32. A jelen standard valamennyi egység számára előírja a befektetési célú ingatlanok valós értékének meghatározását, az értékelés céljára (ha az egység a valós érték modellt alkalmazza), vagy a közzététel céljára (ha a bekerülési érték modellt alkalmazza). Az egység számára javasolt, de nem követelmény, hogy a befektetési célú ingatlanok valós értékét egy olyan független értékbecslő által készített értékelés alapján határozza meg, aki elismert és megfelelő minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlanok körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak.

A valós érték modell

33. ***A kezdeti megjelenítést követően a valós érték modellt választó egységnek valamennyi befektetési célú ingatlanát azok valós értékén kell értékelnie, az 53. bekezdésben leírt esetek kivételével.***

34. ***Amikor egy operatív lízing alapján az egység birtokában tartott ingatlan érdekeltség befektetési célú ingatlannak minősül a 6. bekezdés alapján, a 30. bekezdés alapján az egység nem választhat, hanem a valós érték modellt kell alkalmaznia.***

35. ***A befektetési célú ingatlan valós értékében bekövetkező változásból eredő bármely nyereséget vagy veszteséget azon időszak nyereségében vagy veszteségében kell elszámolni, amelyben az keletkezett.***

36. A befektetés célú ingatlan valós értéke az az ár, amelyen az ingatlan jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező felek között, piaci feltételek mellett gazdát cserélhetne (ld. 5. bekezdés). A valós érték különösen nem tartalmazza az olyan különleges feltételek vagy körülmények miatt megemelt vagy lecsökkentett árat, mint az atipikus finanszírozás, a visszlízing megállapodások, az adásvételhez kapcsolódó bárki által adott különleges ellenszolgáltatások vagy az árengedmények.

37. Az egység a valós értéket az adásvétel vagy más módon történő elidegenítés során felmerülő ügyleti költségek levonása nélkül határozza meg.

38. ***A befektetési célú ingatlan valós értékének a mérlegfordulónapon érvényes piaci viszonyokat kell tükröznie.***

39. A valós érték egy adott időpontra vonatkozó, időtől függő adat. Mivel a piaci viszonyok változhatnak, a valós értékként megjelenített összeg, ha egy más időpontban kerül meghatározásra, helytelennek vagy nem megfelelőnek bizonyulhat. A valós érték fogalma a dolgok cseréjének és az adásvételi szerződés teljesítésének egyidejűségét bármely olyan ármódosí-

▼M5

tástól mentesen feltételezi, amelyet egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében tennének, ha a dolgok cseréje és a teljesítés nem egy időben történik.

40. A befektetési célú ingatlanok valós értéke egyebek mellett tükrözi a meglévő lízingekből származó bérleti bevételeket és azokat az ésszerű és alátámasztható feltételezéseket, amelyek azt testesítik meg, hogy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek mit feltételeznének a jövőbeli lízingekből származó bérleti bevételekkel kapcsolatban a meglévő feltételek fényében. Hasonló alapon azon pénzkiadásokat is tükrözik továbbá (beleértve a bérleti díjakat és egyéb megfizetendő összegeket), amelyek az ingatlanra vonatkozóan várhatóan felmerülnek. A pénzkiadások közül egyesek a kötelezettség alatt jelennek meg, míg mások olyan pénzkiadásokra vonatkoznak, amelyek csak később kerülnek megjelenítésre a pénzügyi kimutatásokban (pl. időszakos kifizetések, mint a függő bérleti díjak).

41. A 25. bekezdés határozza meg a lízingelt ingatlanban meglévő részesedés bekerülési értéke kezdeti megjelenítésének alapját. A 33. bekezdés előírja, hogy a lízingelt ingatlanban lévő érdekeltséget újraértékeljék, ha szükséges, annak valós értékére. Egy piaci feltételek mellett megkötött lízing ügylet esetében a lízingelt ingatlanban lévő érdekeltség valós értéke annak megszerzése időpontjában, csökkentve a várható lízingfizetések összegével (beleértve az elszámolt kötelezettségekre vonatkozókat is) nulla kell, hogy legyen. Ez a valós érték nem változik meg, függetlenül attól, hogy számviteli okok miatt egy lízingelt eszköz és kötelezettség valós értéken, vagy a minimum lízingfizetések jelenértékén kerül-e kimutatásra az IAS 17 standard 20. bekezdése szerint. Ily módon, amikor a lízingelt eszköz értéke újra-megállapításra kerül a 25. bekezdésben meghatározott bekerülési értékről a 33. bekezdésben meghatározott valós értékre, az nem keletkeztet semmilyen előzetes nyereséget vagy veszteséget, kivéve, ha a valós érték eltérő időpontban kerül újra-meghatározásra. Ez következhet be pl. amikor a valós érték modellre történő áttérésre vonatkozó döntés a kezdeti megjelenítést követően kerül meghozatalra.

42. A valós érték fogalma „jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek”-re hivatkozik. Ebben az összefüggésben a „jól tájékozott” kifejezés azt jelenti, hogy mind az ügyleti szándékkal rendelkező eladó, mind az ügyleti szándékkal rendelkező vevő ésszerűen tájékozott a befektetési célú ingatlan jellegéről és jellemzőiről, annak jelenlegi és lehetséges hasznosításairól, valamint a piac helyzetéről a mérleg fordulónapján. Az ügyleti szándékkal rendelkező vevő motivált a vásárlásra, de nem kényszerül rá. Az ilyen vevő nem túlzottan mohó, és nem eltökélt arra, hogy bármilyen áron vásároljon. A feltételezett vevő nem fizetne magasabb árat, mint ami a jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező vevőkből és eladókból álló piacon elvárt lenne.

43. Az ügyleti szándékkal rendelkező eladó nem túl mohó; nem egy kényszerített eladó, aki bármilyen áron kész értékesíteni; és nem szándékozik egy olyan árhoz kötni magát, amely a pillanatnyi piaci feltételek között nem tekinthető ésszerűnek. Az ügyleti szándékkal rendelkező eladó motivált a befektetési célú ingatlan piaci feltételek mellett történő eladására, a legjobb elérhető áron. Az adott befektetési célú ingatlan tulajdonosának tényszerű körülményei nem képezik részét e megfontolásnak, mivel az ügyleti szándékkal rendelkező eladó egy elméleti tulajdonos (pl. egy ügyleti szándékkal rendelkező eladó nem venné figyelembe a befektetési célú ingatlan tényleges tulajdonosának konkrét adózási körülményeit).

44. A valós érték fogalma utal a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletre. A szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet olyan felek között jön létre, akik egymással nem állnak olyan sajátos, vagy különleges kapcsolatban, amely a tranzakciók árait a piacon nem-jellemzővé tenné. Az ügylet feltételezetten nem kapcsolt, függetlenül cselekvő felek között jön létre.

45. A valós érték legjobb bizonyítékát egy aktív piacon az azonos helyen és állapotban lévő, hasonló lízing vagy más szerződések tárgyát képező, hasonló ingatlanokra jellemző jelenlegi árak adják. Az egységnek gondosan azonosítania kell az ingatlan jellegében, helyében vagy állapotában, vagy az ingatlanra vonatkozó lízing vagy más szerződések szerződéses feltételeiben lévő eltéréseket.

46. A 45. bekezdésben leírt aktív piacon jellemző jelenlegi árak hiányában az egység különféle forrásokból származó információkat mérlegel, ideértve a következőket:

(a) az aktív piacon eltérő jellegű, állapotú vagy elhelyezkedésű (vagy eltérő lízing vagy más szerződések tárgyát képező) ingatlanokra jellemző jelenlegi árak, az eltéréseket tükrözően helyesbítve;

▼M5

(b) a kevésbé aktív piacokon a hasonló ingatlanokra jellemző közelmúltbeli árak, a gazdasági feltételekben az ezeken az árakon megkötött ügyletek időpontja óta bekövetkezett bármely változásokat tükröző módosításokkal;

és

(c) a jövőbeli cash-flow-k megbízható becsléseire alapozott diszkontált; létező lízing vagy más szerződések feltételei és (ahol ez lehetséges) olyan külső bizonyítékok, mint például az azonos helyen és állapotban lévő, hasonló ingatlanok jelenlegi piaci lízing díjai, által alátámasztott; a cash-flow összegében és ütemezésében lévő bizonytalanság jelenlegi piaci megítélését tükröző diszkontrátákat alkalmazó cash-flow előrejelzések.

47. Néhány esetben az előző bekezdésben felsorolt különböző források eltérő következtetéseket eredményezhetnek a befektetési célú ingatlan valós értéke tekintetében. Az egység mérlegeli ezeknek az eltéréseknek az okait, hogy a valós értéket az ésszerű becslések körén belül a legmegbízhatóbb módon becsülje meg.

48. Kivételes esetekben egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor az egység megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy akkor, amikor az építés vagy fejlesztés befejeztével, vagy a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy a valós értékre vonatkozó ésszerű becslések értéktartománya olyan széles lesz és a különféle kimenetelek valószínűségét olyan nehéz lesz megbecsülni, hogy az kizárja a valós értékre vonatkozó egyetlen becslés használhatóságát. Ez azt jelezheti, hogy az ingatlan valós értékét nem lehet folyamatosan megbízhatóan meghatározni (lásd az 53. bekezdést).

49. A valós érték különbözik az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardban definiált használati értéktől. A valós érték a jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező vevők és eladók ismereteit és becsléseit tükrözi. Ezzel ellentétben a használati érték az egység becsléseit tükrözi, beleértve az olyan tényezők hatásait, amelyek specifikusak az egységre nézve, és nem alkalmazhatók az egységekre nézve általában. Például a valós érték nem tükrözi az alábbi tényezőket, kivéve, ha azok a jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező vevők és eladók által is általában ismertek:

(a) eltérő helyen lévő ingatlan portfólió létrehozásából eredő többletértéket;

(b) a befektetési célú ingatlan és más eszközök közötti szinergiákat;

(c) a csak a jelenlegi tulajdonosra vonatkozó jogokat vagy jogi korlátozásokat,

és

(d) a csak a jelenlegi tulajdonosra vonatkozó adó-előnyöket vagy adóterheket.

50. A befektetési célú ingatlan valós értékének meghatározásakor az egység elkerüli az olyan eszközök és kötelezettségek kétszeri figyelembevételét, amelyeket különálló eszközökként vagy kötelezettségekként szerepeltetnek. Például:

(a) az olyan berendezések, mint a felvonók vagy légkondicionálók, gyakran képezik egy épület szerves részét és általában a befektetési célú ingatlan valós értékében kerülnek figyelembevételre, nem pedig elkülönülten szerepelnek ingatlanként, gépként vagy egyéb berendezésként.

(b) ha egy irodát bútorozottan adnak bérbe, az iroda valós értéke általában magában foglalja a bútorzat valós értékét is, mivel a bérleti díj bevétel a bútorozott irodára vonatkozik. Ha a bútorzatot a befektetési célú ingatlan valós értéke tartalmazza, az egység ezeket a bútorokat nem szerepelteti elkülönült eszközként.

(c) a befektetési célú ingatlan valós értéke nem tartalmazza az előre kifizetett vagy a járó operatív lízing bevételeket, mivel ezeket az egység elkülönült kötelezettségként vagy követelésként szerepelteti.

(d) a lízing szerződés alapján birtokban tartott befektetési célú ingatlan valós értéke a várható cash flow-kat tükrözi (beleértve azokat a függő bérleti díjakat is, amelyek a várakozások szerint megfizetendővé válnak). Ennek megfelelően, amennyiben az ingatlanra vonatkozó értékelés a várhatóan megfizetendő összegeket levonva készül, ahhoz szükséges visszaadni a kimutatott lízing kötelezettségek összegét, hogy a befektetési célú ingatlan számviteli célokra szolgáló valós értékét megkapják.

51. A befektetési célú ingatlan valós értéke nem tükrözi a jövőbeni beruházási kiadásokat, amelyek fejlesztik vagy nagyobbítják az ingatlant, és nem tükrözi az ilyen jövőbeli kiadásokból eredő jövőbeli hasznokat.

▼M5

52. Egyes esetekben az egység arra számíthat, hogy a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos (a kimutatott kötelezettségekkel összefüggő kifizetésektől eltérő) kifizetések jelenértéke meg fogja haladni a kapcsolódó készpénzbevételek jelenértékét. Az egységnek az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardot kell alkalmaznia annak eldöntéséhez, hogy kimutasson-e egy kötelezettséget, és ha igen, milyen értéken.

Képtelenség a valós érték megbízható mérésére

53. ***Van egy olyan megcáfolható feltételezés, hogy egy egység képes lesz folyamatosan megbízhatóan meghatározni egy befektetési célú ingatlan valós értékét. Kivételes esetekben ugyanakkor egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor az egység megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy akkor, amikor az építés vagy fejlesztés befejeztével, vagy a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy az egység nem lesz képes folyamatosan megbízhatóan meghatározni a befektetési célú ingatlan valós értékét. Ez akkor, és csak akkor következik be, ha ritkán kerül sor összehasonlítható piaci ügyletekre és a valós értékre nézve nem állnak rendelkezésre alternatív (például a diszkontált cash-flow előrejelzésekre alapozott) megbízható becslések. Ilyen esetekben, az egységnek az IAS 16 standardban meghatározott bekerülési érték modellel kell meghatároznia a befektetési célú ingatlan értékét. A befektetési célú ingatlan maradványértékét nullának kell feltételezni. Az egységnek a befektetési célú ingatlan elidegenítéséig kell alkalmaznia az IAS 16 standardot.***

54. Azon kivételes esetekben, amikor az egység – az előző bekezdésben említett ok miatt – arra kényszerül, hogy egy befektetési célú ingatlant az IAS 16 standardban ismertetett bekerülési érték modell alkalmazásával értékeljen, az egység az összes többi befektetési célú ingatlanját valós értéken értékeli. Ilyen esetekben, bár előfordulhat, hogy az egység egy meghatározott befektetési célú ingatlanra a bekerülési érték modellt alkalmazza, az egységnek valamennyi fennmaradó ingatlan megjelenítéséhez a valós érték modellt kell alkalmaznia.

55. ***Ha az egység egy befektetési célú ingatlant korábban valós értéken értékelt, akkor a valós értéken történő értékelést az ingatlan elidegenítéséig kell folytatnia (vagy amíg az ingatlan saját használatú ingatlanná nem válik, vagy az egység nem kezdi meg az ingatlannak a későbbiekben a szokásos üzletmenet keretében történő eladása céljából való fejlesztését), még akkor is, ha ritkábbakká válnak az összehasonlítható piaci ügyletek, vagy ha a piaci árak kevésbé könnyen elérhetővé válnak.***

A bekerülési érték modell

56. ***A kezdeti megjelenítést követően a bekerülési érték modell alkalmazását választó egységnek az összes befektetési célú ingatlanját az IAS 16 standard ezen modellre vonatkozó előírásai alapján kell értékelnie, azaz a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken.***

ÁTSOROLÁSOK

57. ***A befektetési célú ingatlanokhoz, vagy azokból történő átsorolásokat akkor, és csak akkor lehet végrehajtani, ha a használatban változás áll be, amit alátámaszt:***

(a) ***a saját használat megkezdése, a befektetési célú ingatlanok közül a saját használatú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz;***

(b) ***egy későbbi eladás szándékával történő fejlesztés megkezdése, a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez történő átsoroláshoz;***

(c) ***a saját használat befejezése, a saját használatú ingatlanok közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz;***

(d) ***egy másik fél részére történő operatív lízing megkezdése, a készletek közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz;***

vagy

(e) ***az építés vagy fejlesztés befejezése, az (IAS 16 hatálya alá tartozó) építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlanok közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz.***

58. A fenti 57. bekezdés (b) pontja megköveteli, hogy az egység egy ingatlant a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez akkor – és csak akkor – soroljon át, ha a használatban változás áll be, amit egy későbbi eladás szándékával történő fejlesztés megkezdése bizonyít. Ha az egység úgy dönt, hogy fejlesztés nélkül idegeníti el a befektetési célú ingatlant, akkor az egység az ingatlant továbbra is befektetési célú ingatlanként kezeli annak kivezetéséig (mérlegből történő eltávolításáig), és nem kezeli azt készletként. Hasonlóképpen, ha az egység egy meglévő befektetési célú

▼M5

ingatlan átalakítását a folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosítás céljából kezdi meg, az ingatlan befektetési célú ingatlan marad és az átalakítás idejére nem kerül átsorolásra a saját használatú ingatlanok közé.

59. A 60-65. bekezdések foglalkoznak a megjelenítési és értékelési kérdésekkel, amelyek akkor alkalmazandók, ha az egység a befektetési célú ingatlanokra a valós érték-modellt használja. A bekerülési érték modell használata esetén a befektetési célú ingatlanok, a saját használatú ingatlanok és a készletek közötti átsorolások nem változtatják meg az átsorolt ingatlan könyv szerinti értékét, és nem változtatják meg az adott ingatlannak az értékelési vagy közzétételi célok szempontjából vett bekerülési értékét.

60. ***A valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlannak a saját használatú ingatlanok, vagy a készletek közé történő átsorolása esetén az IAS 16 vagy az IAS 2 standard alapján történő későbbi megjelenítések szempontjából az ingatlan bekerülési értéke annak a használat megváltozása időpontjában érvényes valós értéke kell, hogy legyen.***

61. ***Ha egy saját használatú ingatlan olyan befektetési célú ingatlanná válik, amely valós értéken lesz nyilvántartva, akkor az egységnek a használat megváltozása időpontjáig az IAS 16 standardot kell alkalmaznia. Az ingatlannak az IAS 16 standard alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget az egységnek az IAS 16 standardban foglalt átértékeléssel azonos módon kell kezelnie.***

62. Addig az időpontig, amikor egy saját használatú ingatlan valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanná válik, az egység folytatja az ingatlan értékcsökkentését és a felmerült értékvesztés miatti veszteségeknek a megjelenítését. Az ingatlannak az IAS 16 standard alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget az egység az IAS 16 standardban foglalt átértékeléssel azonos módon kezel. Más szavakkal:

(a) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely csökkenést a nyereségben vagy veszteségben számolnak el. Azonban az adott ingatlanhoz tartozó átértékelési többlet értékéig a csökkenés az átértékelési többlettel szemben kerül megjelenítésre.

(b) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely növekedést az alábbiak szerint kezelik:

(i) addig a mértékig, amíg a növekedés az ingatlan egy korábbi értékvesztés miatti veszteségét ellentételezi, a növekedés a nyereségben vagy veszteségben kerül megjelenítésre. A nyereségben vagy veszteségben elszámolt összeg nem haladhatja meg azt az összeget, amire ahhoz van szükség, hogy a könyv szerinti értéket annak a könyv szerinti értéknek megfelelően lehessen helyreállítani, amit akkor állapítottak volna meg (értékcsökkenéssel csökkentetten), ha korábban nem számoltak volna el értékvesztés miatti veszteséget.

(ii) a növekedés bármely fennmaradó részét közvetlenül a saját tőkében kell jóváírni, az átértékelési többlet tételében. A befektetési célú ingatlan későbbi kivonásakor a saját tőkében szereplő átértékelési többlet átvezethető a felhalmozott eredménybe. Az átértékelési tartalékból a felhalmozott eredménybe történő átvezetés nem érinti az eredménykimutatást.

63. ***A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanhoz történő átsorolás esetében az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

64. A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanokhoz történő átsorolás kezelése megegyezik a készletek eladásának megjelenítési módjával.

65. ***Amikor az egység befejezi egy olyan saját építésű befektetési célú ingatlan építését vagy fejlesztését, amely valós értéken lesz nyilvántartva, az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

ELIDEGENÍTÉSEK

66. ***A befektetési célú ingatlant ki kell vezetni (a mérlegből el kell távolítani) az elidegenítéskor, vagy akkor, amikor a befektetési célú ingatlant véglegesen kivonják a használatból és az elidegenítéséből jövőbeni gazdasági hasznok nem várhatók.***

▼M5

67. A befektetési célú ingatlan elidegenítése történhet eladás vagy pénzügyi lízingbe adás révén. A befektetési célú ingatlan elidegenítési időpontjának meghatározásánál az egység az IAS 18 *Bevételek* standardban meghatározott, az áruk értékesítéséből származó bevétel megjelenítésére vonatkozó kritériumokat alkalmazza, és figyelembe veszi az IAS 18 Függelékében a kapcsolódó iránymutatást. Az IAS 17 *Lízing* standard vonatkozik a pénzügyi lízingbe adással és a visszlízinggel megvalósított elidegenítésre.

68. Amennyiben a 16. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumok alapján az egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta a befektetési célú ingatlan valamely része cseréjének költségét, az egységnek a lecserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. A bekerülési érték modell alapján kimutatott befektetési célú ingatlan esetében a kicserélt rész lehet olyan, amely nem elkülönülten került értékcsökkentésre. Ha az egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja annak megítéléséhez, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt. A valós érték modell esetében a befektetési célú ingatlan valós értéke esetlegesen már tükrözi, hogy a kicserélendő rész elvesztette az értékét. Más esetekben nehéz lehet annak megítélése, hogy a valós értéket mennyivel kell lecsökkenteni a kicserélt rész miatt. A valós érték kicserélt rész miatti csökkentésére, amikor az nem kivitelezhető, egy alternatív eljárás lehet a kicserélt rész bekerülési értékét az eszköz könyv szerinti értékében figyelembe venni, majd ezután újra meghatározni a valós értéket, ahogy az a kicseréléssel nem járó növekedésekre alkalmazandó lenne.

69. ***A befektetési célú ingatlan használatból történő kivonásából vagy elidegenítéséből eredő nyereségeket vagy veszteségeket az eszköz elidegenítéséből származó nettó bevételnek és az eszköz könyv szerinti értékének különbségeként kell megállapítani és a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni (hacsak az IAS 17 Lízingek standard másként nem rendelkezik visszlízing esetén).***

70. A befektetési célú ingatlan elidegenítésekor járó ellenértéket elsődlegesen valós értéken kell elszámolni. Különösen, ha a befektetési célú ingatlanért járó fizetés halasztottan történik, a kapott ellenértéket elsődlegesen a készpénzes árnak megfelelő ellenértéken kell elszámolni. Az ellenérték nominális értéke és készpénzes ellenérték közötti eltérést kamat bevételként kell elszámolni az IAS 18 standardnak megfelelően, az effektív kamatláb módszer alkalmazásával.

71. A befektetési célú ingatlan elidegenítését követően megtartott kötelezettségekre az egységnek az IAS 37 standardot, vagy más alkalmazandó standardot kell alkalmaznia.

72. ***Amennyiben a korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan harmadik személy kompenzációt fizet, annak összegét az elismertté váláskor a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.***

73. A befektetési célú ingatlanra vonatkozó értékvesztések vagy veszteségek, valamint a kapcsolódó, harmadik személlyel szembeni kárigények, vagy kapott kártérítések, valamint a helyettesítő eszközök bármely későbbi beszerzése vagy előállítása mind külön gazdasági eseménynek minősülnek, és azokat elkülönülten számolják el az alábbiak szerint:

(a) a befektetési célú ingatlan értékvesztését az IAS 36 standard alapján számolják el;

(b) a befektetési célú ingatlan használatból történő kivonását vagy elidegenítését a jelen standard 66-71. bekezdései alapján jelenítik meg;

(c) a korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan harmadik személytől származó kártérítés akkor kerül a nyereségben vagy veszteségben elszámolásra, amikor az elismertté válik;

valamint

(d) a helyettesítőként helyreállított, megvásárolt vagy előállított befektetési célú ingatlanok bekerülési értékét a jelen standard 20-29. bekezdései alapján határozzák meg.

KÖZZÉTÉTEL

Valós érték modell és bekerülési érték modell

74. Az alábbiakban meghatározott közzétételek az IAS 17 standardban meghatározottakon felül alkalmazandók. Az IAS 17 standarddal összhangban a befektetési célú ingatlan tulajdonosának a lízingbeadóra vonatkozó közzétételi kötelezettségeknek eleget kell tennie a megkötött lízingszerződésre vonatkozóan. A pénzügyi vagy operatív lízing alapján vala-

▼M5

mely befektetési célú ingatlant a birtokában tartó egység pénzügyi lízing esetén a lízingbevevőre vonatkozó, operatív lízing esetén a lízingbeadóra vonatkozó közzétételi kötelezettségeket kell, hogy teljesítse.

75. ***Az egységnek közzé kell tennie:***

(a) ***hogy a valós érték modellt vagy a bekerülési érték modellt alkalmazza-e.***

(b) ***amennyiben a valós érték modellt alkalmazza, az operatív lízing alapján birtokolt ingatlan érdekeltségek befektetési célú ingatlanként kerültek-e besorolásra és megjelenítésre, és ha igen, milyen körülmények esetén.***

(c) ***amikor a besorolás bonyolult (lásd a 14. bekezdést), az egység által használt azon kritériumokat, amelyek alapján a befektetési célú ingatlant a saját használatú ingatlanoktól és a szokásos üzletmenet keretében történő eladás céljából tartott ingatlanoktól megkülönbözteti.***

(d) ***a befektetési célú ingatlan valós értékének meghatározására alkalmazott módszereket és jelentős feltételezéseket, beleértve egy kijelentést, hogy a valós érték meghatározása piaci bizonyítékokkal volt-e alátámasztva vagy sokkal inkább egyéb tényezőkkel (amelyeket az egységnek szintén közzé kell tennie), az ingatlan jellege és az összehasonlítható piaci adatok hiánya miatt.***

(e) ***azt a mértéket, amennyiben a befektetési célú ingatlanok (pénzügyi kimutatásokban kimutatott, vagy közzétett) valós értéke olyan független értékbecslő által készített értékelésen alapul, aki elismert és megfelelő minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlanok körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak. Ha ilyen értékelés nem történt, ezt a tényt kell közzétenni.***

(f) ***az eredménykimutatásban az alábbiakra vonatkozóan elszámolt összegeket:***

(i) ***a befektetési célú ingatlanokból származó bérleti bevétel;***

(ii) ***a tárgyidőszakban bérleti bevételt termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (beleértve a javítások és karbantartás költségét);***

és

(iii) ***a tárgyidőszakban bérleti bevételt nem termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (ideértve a javítások és karbantartás költségét).***

(g) ***a befektetési célú ingatlan értékesíthetőségére, vagy a bevételek vagy az elidegenítésből származó jövedelem átutalhatóságára vonatkozó korlátozások létezését és összegét.***

(h) ***befektetési célú ingatlanok megvásárlására, megépítésére, vagy fejlesztésére, vagy a javításokra, karbantartásokra, vagy fejlesztésekre vonatkozó szerződéses kötelmeket.***

A valós érték modell

76. ***A 75. bekezdésben előírt közzétételen túl a 33–55. bekezdésben ismertetett valós érték modellt alkalmazó egységnek közzé kell tennie a befektetési célú ingatlanok időszak eleji és végi könyv szerinti értékének levezetését is, bemutatva a következőket:***

(a) ***a növekedéseket, külön bemutatva a vásárlásokból és az eszközként elszámolt későbbi ráfordításokból eredő növekedéseket;***

(b) ***az üzleti kombinációk révén megvalósított akvizíciókból adódó növekedéseket;***

(c) ***az elidegenítéseket;***

(d) ***a valós érték helyesbítéseiből eredő nettó nyereségeket vagy veszteségeket;***

(e) ***a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;***

(f) ***a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket,***

és

(g) ***az egyéb változásokat.***

77. ***Amikor egy befektetési célú ingatlanra vonatkozóan beszerzett értékelést a pénzügyi kimutatásokban való szerepeltetés céljára jelentősen módosítani szükséges, pl. az 50. bekezdés alapján külön eszközként vagy kötelezettségként kimutatott eszközök vagy kötelezettségek duplán történő***

▼M5

megjelenítésének elkerülésére, az egységnek a beszerzett értékelés, valamint a pénzügyi kimutatásokban kimutatott korrigált értékelés eltéréseit részletesen be kell mutatnia, külön feltüntetve a visszaadott kimutatott lízingkifizetések összevont összegét, valamint az egyéb jelentős módosításokat.

78. *Az 53. bekezdésben hivatkozott kivételes esetekben, amikor az egység a befektetési célú ingatlan értékét az IAS 16 standardban meghatározott bekerülési érték modell alapján határozza meg, a 76. bekezdésben előírt részletes összehasonlításban az ezen befektetési célú ingatlanra vonatkozó összeget külön kell bemutatni az egyéb befektetési célú ingatlanokra vonatkozóktól. Ezen kívül az egységnek közzé kell tennie:*

(a) *a befektetési célú ingatlan leírását;*

(b) *magyarázatot arról, miért nem határozható meg a valós érték megbízhatóan;*

(c) *lehetőség szerint a becsült értékek azon tartományát, amelyen belülre a valós érték nagy valószínűséggel esik,*

és

(d) *a nem valós értékén nyilvántartott befektetési célú ingatlan elidegenítésekor:*

(i) *azt a tényt, hogy az egység nem a valós értékén nyilvántartott befektetési célú ingatlant idegenített el;*

(ii) *a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékét az eladás időpontjában,*

és

(iii) *az elszámolt nyereség, vagy veszteség összegét.*

A bekerülési érték modell

79. *A 75. bekezdésben előírt közzétételen túl az 56. bekezdésben ismertetett bekerülési érték modellt alkalmazó egységnek közzé kell tennie:*

(a) *az alkalmazott értékcsökkentési módszereket;*

(b) *a hasznos élettartamokat, vagy az alkalmazott értékcsökkenési kulcsokat;*

(c) *a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott értékcsökkenést (a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevonva) az időszak elején és végén;*

(d) *a befektetési célú ingatlan időszak eleji és végi könyv szerinti értékének levezetését, bemutatva az alábbiakat:*

(i) *a növekedéseket, külön közzétéve a vásárlásokból, és az eszközként elszámolt későbbi ráfordításokból eredő növekedéseket;*

(ii) *az üzleti kombinációk révén megvalósított akvizíciókból adódó növekedéseket;*

(iii) *az elidegenítéseket;*

(iv) *az értékcsökkenést;*

(v) *az IAS 36 standard alapján az időszakban elszámolt értékvesztés miatti veszteség összegét és az időszakban visszaírt értékvesztés miatti veszteség összegét;*

(vi) *a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;*

(vii) *a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket,*

és

(viii) *az egyéb változásokat,*

és

(e) *a befektetési célú ingatlanok valós értékét. Az 53. bekezdésben leírt kivételes esetekben, amikor az egység nem képes megbízhatóan meghatározni a befektetési célú ingatlan valós értékét, az egységnek közzé kell tennie:*

(i) *a befektetési célú ingatlan leírását;*

(ii) *annak magyarázatát, hogy a valós érték miért nem mérhető megbízhatóan;*

és

(iii) *lehetőség szerint a becsült értékek azon tartományát, amelyen belülre a valós érték nagy valószínűséggel esik.*

▼M5

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

A valós érték modell

80. ***Annak, a korábban a (2000. évi) IAS 40 standardot alkalmazó egységnek, aki úgy dönt, hogy az operatív lízing alapján birtokában tartott, a befektetési célú ingatlan definíciójának megfelelő bizonyos vagy valamennyi ingatlan érdekeltségét befektetési célú ingatlannak minősíti, e döntés hatását a felhalmozott nyereség nyitó egyenlegének módosításaként kell elszámolnia abban az időszakban, amikor az először alkalmazásra kerül. Ezen túl:***

(a) ***ha az egység már korábbi időszakokban is nyilvánosan közzétette (pénzügyi kimutatásaiban, vagy más módon) befektetési célú ingatlanai valós értékét (amely a valós érték 5. bekezdésben megadott fogalmának és a 36–52. bekezdésekben adott iránymutatásnak megfelelően volt meghatározva), akkor az egység számára javasolt, de nem követelmény, hogy:***

(i) ***a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegét arra a legkorábbi bemutatott időszakra nézve helyesbítse, amelyre vonatkozóan az ilyen valós értéket nyilvánosan közzétette;***

és

(ii) ***állapítsa meg újra az ezen időszakokra vonatkozó összehasonlító információkat;***

és

(b) ***ha az egység korábban nem tette közzé nyilvánosan az (a) pontban leírt információkat, akkor az egység nem állapíthatja meg újra az összehasonlító információkat és ezt a tényt közzé kell tennie.***

81. A jelen standard az IAS 8 standardban előírttól eltérő kezelési módot határoz meg. Az IAS 8 előírásai szerint az összehasonlító információkat újra meg kell állapítani, kivéve, ha az nem kivitelezhető.

82. Amikor egy egység először alkalmazza ezt a standardot, a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének helyesbítése tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

A bekerülési érték modell

83. Az IAS 8 standard vonatkozik a számviteli politika bármely olyan változására, amely akkor következik be, amikor az egység először alkalmazza ezt a standardot és a bekerülési érték modell használatát választja. A számviteli politika változásának hatása tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

84. ***Az eszközcsere útján megszerzett befektetési célú ingatlanok kezdeti értékelésére vonatkozó 27-29. bekezdésekben foglalt előírásokat a jövőre nézve, csak a jövőbeli ügyletekre kell alkalmazni.***

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

85. ***Az egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.***

A (2000. ÉVI) IAS 40 VISSZAVONÁSA

86. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben kibocsátott) IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardot.

▼B

IAS 41 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Mezőgazdaság

A jelen Nemzetközi Számviteli Standardot az IASC Bizottsága 2000 decemberében hagyta jóvá, és a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

BEVEZETÉS

1. Az IAS 41 azokat a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó számviteli eljárásokat, pénzügyi kimutatásokban történő bemutatásokat és közzétételeket határozza meg, amelyekkel a többi Nemzetközi Számviteli Standard

▼B

nem foglalkozik. Mezőgazdasági tevékenység biológiai eszközöknek értékesíthető biológiai eszközzé, mezőgazdasági termékké vagy további biológiai eszközzé történő átalakításának irányítása egy gazdálkodó által.

2. Az IAS 41 többek között előírja a nevelés, az elfajzás, a termesztés és a szaporítás időszakában lévő biológiai eszközöknek, valamint a mezőgazdasági termékek bekerülésének a betakarítás időpontjában történő számviteli elszámolását. Az értékelésnek az eladási helyig felmerült becsült költségekkel csökkentett valós értéken kell történnie a biológiai eszközök bekerülésétől a betakarítás időpontjáig, kivéve ha a valós érték a bekerülésnél nem mérhető megbízhatóan. Az IAS 41 ugyanakkor nem foglalkozik a mezőgazdasági termékek betakarítás utáni feldolgozásával; például a szőlő borrá és a gyapjú fonallá történő feldolgozásával.

3. Feltételezett, hogy egy biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető. Ez a feltételezés kizárólag a bekerüléskor, egy olyan biológiai eszköz esetében cáfolható meg, amelyre vonatkozóan nem állnak rendelkezésre piac által meghatározott árak vagy értékek, és amely esetében a valós érték alternatív becsléseiről megállapítható, hogy azok egyértelműen megbízhatatlanok. Ilyen esetben az IAS 41 előírja a gazdálkodó számára, hogy a biológiai eszközt annak a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értékén értékelje. Amint az ilyen biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhetővé válik, a gazdálkodónak azt az eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelnie. A gazdálkodónak a mezőgazdasági terméket a betakarításkor minden esetben a terméknek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelnie.

4. Az IAS 41 előírja, hogy egy biológiai eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkezett változást annak az időszaknak a ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄ kell tartalmazza, amelyben a változás történik. A mezőgazdasági tevékenység során az élő állat vagy növény fizikai tulajdonságaiban bekövetkező változás közvetlenül növeli vagy csökkenti a gazdálkodó gazdasági hasznait. Egy ügyletalapú, eredeti bekerülési értéket alkalmazó számviteli modellben egy telepített erdőkkel foglalkozó gazdálkodó nem számolhat el bevételt az első betakarításig és eladásig, az ültetés után akár harminc évig. Másrészről az a könyvelési modell, amely a biológiai növekedést az aktuális valós értékek felhasználásával számolja el és értékeli, a valós érték változásait az ültetés és a betakarítás közötti teljes időszakon át bemutatja.

5. Az IAS 41 nem hoz létre új alapelveket a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó földre vonatkozóan. Ehelyett a gazdálkodónak az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések vagy az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standardot kell követnie attól függően, hogy az adott körülmények között melyik standard a megfelelő. Az IAS 16 előírja, hogy a földet a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken, vagy egy átértékelt értéken kell értékelni. Az IAS 40 előírja, hogy a befektetési célú ingatlannak minősülő földet annak valós értékén vagy a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken kell értékelni. A fizikailag a földhöz kapcsolódó biológiai eszközöket (például a telepített erdőben lévő fákat) az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékük alapján, a földtől elkülönítve kell értékelni.

6. Az IAS 41 előírja, hogy az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközhöz kapcsolódó, feltétel nélkül adott állami támogatás akkor, és csak akkor számolandó el bevételként, amikor az állami támogatás lehívhatóvá válik. Ha az állami támogatás feltételhez kötött, ideértve azt az esetet is, ha az állami támogatás megszerzéséhez arra van szükség, hogy a gazdálkodó ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet, a gazdálkodónak akkor, és csak akkor kell az állami támogatást bevételként elszámolnia, amikor az állami támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesülnek. Ha egy állami támogatás egy halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelt biológiai eszközhöz kapcsolódik, az IAS 20 Az állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standard alkalmazandó.

7. Az IAS 41 a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.

8. Az IAS 41 nem vezet be különleges átmeneti rendelkezéseket. Az IAS 41 bevezetését az IAS 8 Az időszak ►**M5** nyereség vagy veszteség ◄, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standarddal összhangban kell elszámolni.

▼B

9. Az A. függelék példákkal illusztrálja az IAS 41 alkalmazását. A B. függelék, „A következtetések alapja”, összefoglalja azokat az okokat, amelyek alapján a Bizottság elfogadta az IAS 41 standardban foglalt követelményeket.

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	381
Hatókör	381
Fogalmak	382
Mezőgazdasággal kapcsolatos fogalmak	382
Általános fogalmak	382
Megjelenítés és értékelés	383
Nyereségek és veszteségek	385
Képtelenség a valós érték megbízható mérésére	385
Állami támogatások	385
Bemutatás és közzététel	386
Bemutatás	386
Közététel	386
Általános	386
A biológiai eszközökkel kapcsolatos további közzétételek, ha a valós érték nem mérhető megbízhatóan	388
Állami támogatások	388
Hatálybalépés napja és áttérés	388

A vastag dőlt betűvel szedett előírások a jelen standardban foglalt háttéranyag és használati útmutató figyelembevételével, valamint a Nemzetközi Számviteli Standard Előszavával összefüggésben értelmezendők. Nem cél, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak (lásd az Előszó 12. bekezdését).

CÉL

A jelen standard célja a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó számviteli eljárások, pénzügyi kimutatásokban történő bemutatások és közzétételek előírása.

HATÓKÖR

1. A jelen standard az alábbiak elszámolására alkalmazandó, ha azok mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódnak:

   a) biológiai eszközök;

   b) mezőgazdasági termékek a betakarítás időpontjában; és

   c) a 34. és 35. bekezdésben szereplő 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 ingatlanok standardokat); és

   b) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó immateriális javakra (lásd az IAS 38 Immateriális javak standardot).

3. A jelen standard kizárólag a betakarítás időpontjában alkalmazandó a mezőgazdasági termékekre, amelyek a gazdálkodó biológiai eszközeinek begyűjtött termékei. Ezután az IAS 2 Készletekstandard vagy más vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standard alkalmazandó. 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:

▼B

Biológiai eszközök	Mezőgazdasági termékek	A betakarítás utáni feldolgozás eredményeképpen létrejövő termékek
Juh	Gyapjú	Fonal, szőnyeg
Telepített erdőben lévő fák	Rönkfa	Épületfa
Növények	Gyapot	Cérna, ruházat
	Learatott cukornád	Cukor
Tejelő marha	Tej	Sajt
Sertés	Tőkehús	Kolbász, füstölt szalonna
Cserjék	Levél	Tea, érlelt dohány
Szőlőtőke	Szőlő	Bor
Gyümölcsfa	Leszedett gyümölcs	Feldolgozott gyümölcs

FOGALMAK

Mezőgazdasággal kapcsolatos fogalmak

5. A következő kifejezések ebben a standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

Mezőgazdasági tevékenység a biológiai eszközöknek értékesíthető biológiai eszközzé, mezőgazdasági termékké vagy további biológiai eszközzé történő átalakulásának irányítása egy gazdálkodó által.

Mezőgazdasági termék a gazdálkodó biológiai eszközeinek begyűjtött terméke.

Biológiai eszköz az élő állat vagy növény.

Biológiai átalakulás a nevelés, a degeneráció, a termesztés és a szaporodás olyan folyamatai, amelyek a biológiai eszközben minőségi vagy mennyiségi változásokat okoznak.

Biológiai eszközök csoportja a hasonló élőállatok és növények összessége.

Betakarítás a terméknek a biológiai eszköztől való leválasztása vagy egy biológiai eszköz életfolyamatainak megszüntetése.

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 irányítása. Az irányítás elősegíti a biológiai átalakulást a folyamat megtörténtéhez szükséges feltételek (például táplálékszintek, nedvesség, hőmérséklet, trágyázás és fény) erősítésével vagy legalábbis stabilizálásával. Az ilyen irányítás különbözteti meg a mezőgazdasági tevékenységet a többi tevékenységtől. Például a nem irányított forrásokból származó betakarítás (mint az óceáni halászat és az erdőirtás) nem mezőgazdasági tevékenység; és

c) a változás értékelése. A biológiai átalakítással létrehozott változás minőségének (például a genetikai érték, a sűrűség, az érettség, a zsírréteg, a fehérjetartalom és a rosterősség) vagy mennyiségének (például az utódok, a súly, a köbméter, a rosthosszúság vagy -átmérő és a csíraszám) mérése és figyelemmel kísérése irányítási rutinfeladat.

7. A biológiai átalakítás 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.

Általános fogalmak

8. A következő kifejezések ebben a standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

Aktív piac egy olyan piac, ahol az összes alábbi feltétel teljesül:

▼B

a) azok a tételek, amelyekkel az adott piacon kereskednek, homogének;

b) rendszerint bármikor lehet találni vásárlásra és eladásra kész feleket; és

c) az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetőek.

A könyv szerinti érték az az összeg, amelyen egy eszközt a mérlegben kimutatnak.

Valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, hajlandó felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.

Az állami támogatások az IAS 20 Az állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standard által meghatározottak.

9. Az eszköz valós értékének alapja annak pillanatnyi elhelyezkedése és állapota. Ennek eredményeképpen például egy gazdaságban tartott szarvasmarha valós értéke a szarvasmarha ára az adott piacon, a szállítási és a szarvasmarhának az adott piacra történő eljuttatásával kapcsolatos egyéb költségek levonása után.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

10. A gazdálkodónak egy biológiai eszközt vagy mezőgazdasági terméket akkor, és csak akkor kell megjelenítenie, ha:

a) a gazdálkodó múltbeli események következtében ellenőrzi az eszközt;

b) valószínű, hogy az eszközzel összefüggésben jövőbeni gazdasági hasznok fognak befolyni a gazdálkodóhoz; 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 bekerüléskor, és minden mérlegfordulónapon az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken kell értékelni, kivéve a 30. bekezdésben leírt esetet, amikor a valós érték nem mérhető megbízhatóan.

13. A gazdálkodó biológiai eszközeiből begyűjtött mezőgazdasági terméket a betakarítás időpontjában az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken kell értékelni. Ez az érték a bekerülési érték ebben az időpontban az IAS 2 Készletek standard vagy egy másik vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standard alkalmazásában.

14. Az eladáskor felmerülő költségek tartalmazzák a brókereknek és kereskedőknek fizetett jutalékokat, a szabályozó hatóságok és az árutőzsdék által felszámított díjakat, valamint az átruházással kapcsolatos adókat és illetékeket. Az eladáskor felmerülő költségek nem tartalmazzák a szállítási és az eszközöknek a piacra történő eljuttatásához szükséges egyéb költségeket.

15. Egy biológiai eszköz vagy mezőgazdasági termék valós értékének meghatározását elősegítheti a biológiai eszközöknek vagy a mezőgazdasági termékeknek lényeges jellemzők, például kor vagy minőség szerint történő csoportosítása. A gazdálkodó az adott piacon az árképzés alapjául használt jellemzőkkel összhangban választja ki a jellemzőket.

16. A gazdálkodók gyakran kötnek szerződést biológiai eszközeik vagy mezőgazdasági termékeik egy későbbi időpontban történő eladására. A szerződéses árak nem szükségszerűen irányadók a valós érték meghatározásánál, mivel a valós érték azt az aktuális piacot tükrözi, amelyen az üzletkötésre kész vevő és eladó megkötné 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.

17. Ha egy biológiai eszköznek vagy mezőgazdasági terméknek aktív piaca van, az adott piacon jegyzett ár szolgál megfelelő alapként az adott eszköz valós értékének meghatározásához. Ha egy gazdálkodó különböző aktív piacokon mozoghat, a gazdálkodó a legmegfelelőbb piacot használja. Ha például egy gazdálkodó két aktív piacon mozoghat, a várhatóan igénybevételre kerülő piacon érvényes árat alkalmazza.

18. Ha nincs aktív piac, a gazdálkodó a valós érték meghatározásánál az alábbi árat vagy árakat alkalmazza, ha az(ok) rendelkezésre áll(nak):

a) a legutóbbi piaci ügylet során alkalmazott ár, feltéve hogy nem történt lényeges változás a gazdasági körülményekben az adott ügylet időpontja és a mérleg fordulónapja között;

▼B

b) a hasonló eszközökre alkalmazott piaci árak az eltéréseknek megfelelő helyesbítéssel; és

c) a szektorok összehasonlító adatai, például egy gyümölcsöskert exportrekeszben, vékában vagy hektárban kifejezett értéke, és a szarvasmarhának a hús kilogrammjában kifejezett értéke.

19. Néhány esetben a 18. bekezdésben felsorolt információs források különböző következtetéseket eredményezhetnek a biológiai eszköz vagy a mezőgazdasági termék valós értéke tekintetében. A gazdálkodó felméri ezeknek a különbségeknek az okait, hogy a valós értéket az ésszerű becslések viszonylag szűk körén belül a legmegbízhatóbb módon becsülje meg.

20. Bizonyos körülmények között előfordulhat, hogy nem állnak rendelkezésre piac által meghatározott árak vagy értékek egy biológiai eszközre annak pillanatnyi állapotában. Ilyen körülmények között a gazdálkodó az eszközből származó várható nettó cash-flow-nak a piac által meghatározott adózás előtti aktuális rátával diszkontált jelenértékét alkalmazza a valós érték meghatározásánál.

21. A várható nettó cash-flow jelenértéke kiszámításának célja a biológiai eszköz valós értékének meghatározása annak pillanatnyi helyén és állapotában. A gazdálkodó ezt veszi figyelembe az alkalmazandó diszkontráta meghatározásakor és a várható nettó cash-flow felmérésekor. A biológiai eszköz pillanatnyi állapota nem tartalmazza az értéknek a további biológiai átalakításból és a gazdálkodó jövőbeni tevékenységeiből származó növekedését, például a jövőbeni biológiai átalakítás ösztönzéséval, a betakarítással és az értékesítéssel összefüggő tevékenységekhez kapcsolódó növekedését.

22. A gazdálkodó nem számítja fel 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).

23. Egy szokásos piaci feltételekkel megkötött ügylet árában való megegyezéskor a jól tájékozott, üzletkötésre kész vevők és eladók figyelembe veszik a cash-flow-k változásának lehetőségét. Ebből az következik, hogy a valós érték tükrözi az ilyen változások lehetőségét. Ennek megfelelően a gazdálkodó a cash-flow-k lehetséges változásaival kapcsolatos várakozásokat figyelembe veszi vagy a várható cash-flow-kban, vagy a diszkontrátában, vagy a kettő kombinációjában. A diszkontráta meghatározásakor a gazdálkodó a várható cash-flow megbecslésénél alkalmazott feltételezésekkel összhangban álló feltételezéseket használ annak elkerülése érdekében, hogy néhány feltételezés hatását kétszer vegyék figyelembe vagy kihagyják.

24. A bekerülési érték néha megközelítheti a valós értéket, különösen ha:

a) csekély biológiai átalakítás történt a költségek első felmerülése óta (például a közvetlenül a mérleg fordulónapja előtt ültetett gyümölcsfacsemeténél); vagy

b) a biológiai átalakításnak az árra gyakorolt hatása várhatóan nem jelentős (például egy fenyőültetvény esetében a harmincéves termesztési ciklusban a kezdeti növekedésnél).

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. A gazdálkodó felhasználhatja a kombinált eszközökre vonatkozó információkat a biológiai eszközök valós értékének meghatározásakor. 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 eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken történő bekerülésekor keletkező, és a biológiai eszköz eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékének változásából származó ►**M5** nyereséget vagy veszteséget ◄ annak az időszaknak a nettó nyeresége vagy vesztesége kell tartalmazza, amelyben az felmerült.

27. Veszteség keletkezhet a biológiai eszköz bekerülésekor, mivel az eladáskor felmerülő becsült költségeket levonják a biológiai eszköz eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékének meghatározásakor. Nyereség keletkezhet a biológiai eszköz bekerülésekor, például akkor, amikor egy borjú megszületik.

▼B

28. A mezőgazdasági terméknek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken történő bekerülésekor keletkező nyereséget vagy veszteséget annak az időszaknak a nettó nyeresége vagy vesztesége kell tartalmazza, amelyben az felmerült.

29. Egy mezőgazdasági termék bekerülésekor a betakarítás eredményeképpen keletkezhet nyereség vagy veszteség.

Képtelenség a valós érték megbízható mérésére

▼M3

30. Feltételezett, hogy egy biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető. Ez a feltételezés kizárólag a kezdeti megjelenítéskor, egy olyan biológiai eszköz esetében cáfolható meg, amelyre vonatkozóan nem állnak rendelkezésre piac által meghatározott árak vagy értékek, és amely esetében a valós érték alternatív becsléseiről megállapítható, hogy azok egyértelműen megbízhatatlanok. Ilyen esetben ezt a biológiai eszközt annak a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értékén kell értékelni. Amint az ilyen biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhetővé válik, az egységnek azt az eszköz eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelnie. Amint a nem befektetett biológiai eszköz megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (vagy az egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá válik), az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek *standard alapján, vélelmezni kell, hogy valós értéke megbízhatóan meghatározható.*

▼B

31. A 30. bekezdésben említett feltételezés csak a bekerüléskor cáfolható meg. Az a gazdálkodó, amely korábban a biológiai eszközt az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelte, továbbra is az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékeli a biológiai eszközt annak elidegenítéséig.

32. A gazdálkodó a mezőgazdasági terméket a betakarításkor minden esetben annak az eladáskor felmerülő becsült 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 az IAS 2 Készletek, az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések és az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardokat veszi figyelembe.

ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK

34. Az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközhöz kapcsolódó, feltételhez nem kötött állami támogatás akkor, és csak akkor számolandó el bevételként, amikor az állami támogatás lehívhatóvá válik.

35. Ha az eladáskor felmerülő becsült 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 ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet, a gazdálkodónak az állami támogatást bevételként akkor, és csak akkor kell elszámolnia, amikor az állami támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesülnek.

36. Az állami támogatások feltételei és körülményei változóak. Az állami támogatás megszerzéséhez szükség lehet például arra, hogy a gazdálkodó egy bizonyos helyen öt éven keresztül gazdálkodjon, és ha öt évnél rövidebb ideig gazdálkodik, a gazdálkodónak az összes állami támogatást vissza kell térítenie. Ebben az esetben az állami támogatás nem számolható el bevételként, amíg az öt év le nem telik. Ha azonban az állami támogatás lehetővé teszi, hogy az állami támogatás egy részét az eltelt idő alapján megtartsák, a gazdálkodó időarányosan számolja el bevételként az állami támogatást.

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 eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelnek, vagy ha az állami támogatás azt írja elő, hogy a gazdálkodó ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet. Az IAS 20 kizárólag olyan állami

▼B

támogatásra alkalmazandó, amely halmozott értékcsökkenéssel és halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelt biológiai eszközre vonatkozik.

BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

▼M5

▼B

Közzététel

Általános

40. A gazdálkodónak közzé kell tennie a biológiai eszközök és mezőgazdasági termékek bekerülésekor, valamint a biológiai eszközök eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkezett változásból a tárgyidőszak alatt keletkezett összes nyereséget vagy veszteséget.

41. A gazdálkodónak ismertetnie kell biológiai eszközeinek minden egyes csoportját.

42. A 41. bekezdésben előírt közzététel történhet leíró magyarázatként vagy számszerűsített formában.

43. A gazdálkodó számára javasolt, hogy számszerűsített formában közölje biológiai eszközeinek minden egyes csoportját, megkülönböztetve a fogyasztható és termő biológiai eszközöket, vagy adott esetben az érett és éretlen biológiai eszközöket. A gazdálkodó közzéteheti például csoportonként a fogyasztható biológiai eszközök és a termő biológiai eszközök könyv szerinti értékét. A gazdálkodó 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 közzéteszi az ilyen megkülönböztetések elkészítésének alapját.

44. A fogyasztható biológiai eszközök olyan eszközök, amelyeket mezőgazdasági termékként gyűjtenek 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, valamint az épületfa céljából termesztett fa. A termő biológiai eszközök a fogyasztható biológiai eszközökön kívüli eszközök; például a tejelő állatállomány, a szőlővenyige, a gyümölcsfa, valamint azok a fák, amelyekről tűzifát gyűjtenek, de a fa tovább él. A termő biológiai eszközök nem mezőgazdasági termékek, hanem inkább önmagukat újítják meg.

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 köteles ismertetni:

a) a biológiai eszközök minden egyes csoportjára vonatkozóan tevékenységeinek jellegét; és

b) az alábbiak fizikai mennyiségének nem pénzügyi értékeléseit vagy becsléseit:

i. a gazdálkodó biológiai eszközeinek minden egyes csoportját az adott időszak végén; és

ii. a mezőgazdasági termékek hozamát az adott időszak alatt.

47. A gazdálkodó köteles közzétenni a mezőgazdasági termékek minden egyes csoportjánál a betakarításkori valós értéknek és a biológiai eszközök minden egyes csoportjánál a valós értéknek a meghatározása során alkalmazott módszereket és jelentős feltételezéseket.

48. A gazdálkodó köteles közzétenni az adott időszak alatt betakarított mezőgazdasági termékeknek a betakarításkor meghatározott, az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékét.

49. A gazdálkodó köteles közzétenni:

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 kapcsolatos elkötelezettségek összegét; és

▼B

c) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó pénzügyi kockázatkezelési stratégiákat.

▼M5

50. Az egységnek be kell mutatnia a biológiai eszközök könyv szerinti értékében a tárgyidőszak kezdete és vége között felmerült változások levezetését. A levezetésnek tartalmaznia kell:

▼B

a) az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékben bekövetkezett változásokból származó nyereséget vagy veszteséget;

b) a vásárlások miatt bekövetkező növekményeket;

▼M3

c) az értékesítésnek, valamint az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozónak) minősített biológiai eszközöknek betudható csökkenéseket;

▼B

d) a betakarítás miatt történő csökkenéseket;

e) az üzleti kombinációból származó növekményeket;

▼M5

f) a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából, és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet; valamint

▼B

g) az egyéb változásokat.

51. Egy biológiai eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéke fizikai változások és a piacon bekövetkező árváltozások miatt is megváltozhat. 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 számára javasolt, hogy csoportonként vagy más módon tegye közzé a fizikai változások és az árváltozások miatt a nettó eredménybe beszámított, az eladáskor felmerülő becsült 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 átalakítás többféle típusú fizikai változást eredményez – úgymint növekedést, elfajzást, termesztést és szaporítást, 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.

▼M5

53. A mezőgazdasági tevékenység gyakran ki van téve az időjárásból, betegségekből és az egyéb természeti jelenségekből származó kockázatoknak. Amennyiben olyan esemény következik be, ami jelentős bevétel vagy ráfordítás tételt eredményez, az adott tétel jellegét és összegét az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard alapján kell közzétenni. Ilyen például a vírusos betegség kitörése, az árvíz, a súlyos aszály vagy fagy, valamint a rovarkár.

▼B

A biológiai eszközökkel kapcsolatos további közzétételek, ha a valós érték nem mérhető megbízhatóan

54. Ha egy gazdálkodó biológiai eszközeit a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken (lásd 30. bekezdés) értékeli az adott időszak végén, a gazdálkodónak 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.

▼B

55. Ha a tárgyidőszak alatt a gazdálkodó a biológiai eszközöket a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékeli (lásd a 30. bekezdést), a gazdálkodónak közzé kell tennie az ilyen biológiai eszközök értékesítésekor elszámolt nyereséget vagy veszteséget, és az 50. bekezdésben előírt levezetésben elkülönítve kell közölni az ilyen biológiai eszközökhöz kapcsolódó összegeket. Ezenkívül a levezetésnek tartalmaznia kell az alábbi, az adott biológiai eszközökhöz kapcsolódó, a nettó nyereségbe vagy veszteségbe beszámított összegeket:

a) értékvesztés miatti veszteségek;

b) az értékvesztés miatti veszteségek visszaírása; és

c) az értékcsökkenést.

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 gazdálkodónak 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 gazdálkodónak a jelen standard hatálya alá tartozó mezőgazdasági tevékenységre vonatkozóan közzé kell tennie:

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 Nemzetközi Számviteli 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 a 2003. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.

59. A jelen standard nem vezet be különleges átmeneti rendelkezéseket. A jelen standard bevezetését az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standarddal összhangban kell elszámolni.

▼M6

IFRS 2 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Részvény-alapú kifizetés

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2-6
Megjelenítés	7-9
Tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletek	10-29
Áttekintés	10-13
Ügyletek, amelyekben szolgáltatást kapnak	14-15
Olyan ügyletek, amelyeket az átadott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján értékelnek	16-25
A nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékének meghatározása	16-18
A megszolgálási feltételek kezelése	19-21
Az újraindítási jellemző kezelése	22
A megszolgálás időpontja után	23

▼M6

Ha a tőkeinstrumentumok valós értéke nem határozható meg megbízhatóan	24-25
A tőkeinstrumentumok nyújtása feltételeinek módosítása, beleértve a törlést és teljesítést is	26-29
Pénzeszközben teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletek	30-33
Részvény-alapú kifizetési ügyletek készpénzes alternatívával	34-43
Olyan részvény-alapú kifizetési ügyletek, amelyeknél a megállapodás feltételei a másik fél számára biztosítanak választást a teljesítés módját illetően	35-40
Olyan részvény-alapú kifizetési ügyletek, amelyeknél a megállapodás feltételei a gazdálkodó egység számára biztosítanak választást a teljesítés módját illetően	41-43
Közzétételek	44-52
Átmeneti rendelkezések	53-59
Hatálybalépés napja	60

CÉL

1 A jelen IFRS célja a pénzügyi beszámolás rendjének meghatározása az olyan gazdálkodó egységek számára, amelyek *részvény-alapú kifizetési ügyletet hajtanak végre*. Különösen azt írja elő a gazdálkodó egység számára, hogy a nyereségében vagy veszteségében és a pénzügyi helyzetében tüntesse fel a részvény-alapú kifizetési ügyletek hatásait, beleértve az azon ügyletekhez kapcsolódó költségeket, amelyekben *részvény opciókat nyújtanak* a munkavállalók részére.

HATÓKÖR

2 A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t kell alkalmaznia valamennyi részvény-alapú kifizetési ügyletre, beleértve:

(a) *a tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügyleteket*, amelyekben a gazdálkodó egység a gazdálkodó egység *tőkeinstrumentumai* (beleértve a részvényeket és részvény opciókat is) ellenértékeként kap javakat vagy szolgáltatásokat,

(b) *a készpénzben teljesített részvény-alapú kifizetési ügyleteket*, amelyekben a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat szerez meg úgy, hogy kötelezettsége keletkezik e javak vagy szolgáltatások szállítója felé a gazdálkodó egység részvényei vagy a gazdálkodó egység más tőkeinstrumentumai árán (vagy értékén) alapuló összegre,

és

(c) 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 szállítója számára választási lehetőséget biztosítanak annak eldöntésére, hogy a gazdálkodó egység az ügyletet készpénzben (vagy más eszközben) vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásával rendezze-e,

kivéve az 5. és 6. bekezdésben jelzetteket.

3 A jelen IFRS szempontjából a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumainak a gazdálkodó egység részvényesei általi átadása valamely javakat vagy szolgáltatásokat szállító félnek (beleértve az alkalmazottakat is) részvény alapú kifizetési ügyletnek minősül, kivéve, ha az átadás célja egyértelműen más, mint a gazdálkodó egységnek szállított javak vagy szolgáltatások ellenértékének a kiegyenlítése. Ez vonatkozik a gazdálkodó egység anyavállalata tőkeinstrumentumainak, vagy a gazdálkodó egységgel azonos csoportba tartozó más gazdálkodó egységek tőkeinstrumentumainak az olyan felek számára történő átadásaira is, akik javakat vagy szolgáltatásokat szállítottak a gazdálkodó egység számára.

4 A jelen IFRS szempontjából a munkavállalóval (vagy másik féllel) annak tőkeinstrumentum-birtokosi minőségében történő ügyletkötés nem minősül részvény-alapú 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 részvény-alapú kifizetési ügyletekre alkalmazandó, amelyek során a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat szerez meg. A javakba beletartoznak a készletek, fogyóeszközök, ingatlanok, gépek, berendezések, immateriális

▼M6

javak, és az egyéb nem pénzügyi eszközök. Ugyanakkor, a gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia a jelen IFRS-t olyan ügyletekre, amelyekben a gazdálkodó egység egy üzleti kombináció során szerzett nettó eszközök részét képező javakat szerez meg, amelyekre az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard vonatkozik. Ennek megfelelően egy üzleti kombináció során a felvásárolt feletti ellenőrzésért cserében kibocsátott tőkeinstrumentumok nem tartoznak a jelen IFRS hatálya alá. Ugyanakkor a felvásároltnak a munkavállalói számára azok munkavállalói minőségében (pl. a folytatódó szolgálatukért cserében) nyújtott tőkeinstrumentumok már a jelen IFRS hatálya alá tartoznak. Hasonlóképpen a jelen IFRS alapján kell elszámolni a részvény-alapú kifizetési megállapodások olyan törlését, helyettesítését vagy egyéb módosítását, amely egy üzleti kombináció vagy más tőkeszerkezet átalakítás miatt történik.

6 A jelen IFRS nem vonatkozik az olyan részvény-alapú kifizetési ügyletekre, amelyekben a gazdálkodó egység olyan szerződés alapján kap vagy szerez meg javakat vagy szolgáltatásokat, amelyek a (2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás és közzététel* standard 8-10. bekezdéseinek, vagy a (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard 5-7. bekezdéseinek hatálya alá tartoznak.

MEGJELENÍTÉS

7 **A részvény-alapú kifizetési ügylet során megszerzett javakat és szolgáltatásokat a gazdálkodó egységnek a javak vagy szolgáltatások átvételének időpontjában kell kimutatnia. A gazdálkodó egységnek egy kapcsolódó saját tőke növekedést kell kimutatnia, ha a javakat vagy szolgáltatásokat egy tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügylet során szerezték meg, vagy egy kapcsolódó kötelezettséget, ha a javakat vagy szolgáltatásokat egy készpénzben teljesített részvény-alapú kifizetési ügylet során szerezték meg.**

8 **Amikor a részvény-alapú kifizetési ügyletben megszerzett javak vagy szolgáltatások nem felelnek meg az eszközként való megjelenítés feltételeinek, azokat költségként kell elszámolni.**

9 Tipikus esetben a javakés szolgáltatások felhasználásából költség keletkezik. Például a szolgáltatások tipikus esetben azonnal felhasználásra kerülnek, amely esetben a költséget 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 költséget a javakfelhasználásakor vagy értékesítésekor számolják el. Ugyanakkor egyes esetekben a javakvagy szolgáltatások felhasználását vagy értékesítését megelőzően szükséges a költség 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 javak nem kerültek felhasználásra, előfordulhat, hogy azok nem felelnek meg a vonatkozó IFRS szerint az eszközként való megjelenítés feltételeinek.

TŐKEINSTRUMENTUMBAN TELJESÍTETT RÉSZVÉNY-ALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK

Áttekintés

10 **A tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletek esetében a gazdálkodó egységnek a kapott javakat és szolgáltatásokat, valamint a kapcsolódó saját tőke 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 saját tőke növekedést közvetett módon, az átadott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján** (*) **kell meghatároznia.**

11 A 10. bekezdés előírásainak a *munkavállalókkal és hasonló szolgáltatásokat nyújtó felekkel* (**) megkötött ügyletekre való alkalmazásánál a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatások valós értékét a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján kell megállapítania, mivel

(*) 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 megszolgálódó tőkeinstrumentumok számának a szorzataként értékelik, ahogy azt a 19. bekezdés bemutatja.

(**) A jelen IFRS további részeiben bármely hivatkozás a munkavállalókra tartalmazza a hasonló szolgáltatást nyújtókat is.

▼M6

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 munkabér csomagja részeként nyújtják, a készpénzes fizetésen és egyéb munkavállalói juttatásokon felül. Általában nem lehetséges közvetlenül meghatározni a kapott szolgáltatások értékét a munkavállalói munkabér csomag meghatározott összetevőire vonatkozóan. Az is előfordulhat, hogy a teljes munkabér csomag valós értéke sem határozható meg külön anélkül, hogy közvetlenül meghatároznák a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékét. Ezen felül a részvényeket és részvény opciókat gyakran egy jutalom megállapodás részeként adják, nem pedig az alap munkabér részeként, pl. ösztönzőként arra, hogy a munkavállalók a gazdálkodó egység alkalmazásában maradjanak, vagy jutalmul a gazdálkodó egység teljesítményének javításában kifejtett fáradozásukért. A részvények és részvény opciók munkabéren felüli nyújtásával a gazdálkodó egység kiegészítő munkabért fizet pótlólagos előnyök megszerzése érdekében. Ezen pótlólagos előnyök 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 saját tőke 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.

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 megkapta. Ebben az esetben a nyújtás időpontjában a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatások teljes értékét el kell számolnia a kapcsolódó saját tőke növekedéssel együtt.

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 saját tőke növekedéssel együtt - elszámolnia, amikor azokat a másik fél a megszolgálási időszak alatt nyújtja. Például:

(a) ha a munkavállaló olyan részvény opciókat kap, amelyek 3 év munkaviszony letöltéséhez vannak kötve, a gazdálkodó egységnek azt kell feltételeznie, hogy a munkavállaló által a részvény opció ellenértékeként nyújtott szolgáltatások a jövőben, e három éves megszolgálási időszak alatt teljesítésre kerülnek.

(b) ha a munkavállaló olyan részvény opciókat kap, amelyek egy meghatározott teljesítmény feltételhez, valamint ahhoz vannak kötve, hogy a munkavállaló e teljesítmény-feltételnek való megfelelésig a gazdálkodó egység alkalmazásában maradjon, és a megszolgálás időtartama attól függően változik, hogy az adott teljesítmény feltétel mikor teljesül, a gazdálkodó egységnek azt kell vélelmeznie, hogy a munkavállaló által a részvény opció 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

▼M6

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 részvény opciók munkavállalók részére történő nyújtásának.

A megszolgálási feltételek kezelése

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 teljesítmény feltételek is, amelyeket teljesíteni kell, mint pl. a gazdálkodó egység valamilyen mértékű nyereség növekedése, vagy a gazdálkodó egység részvényárának meghatározott emelkedése. A megszolgálási feltételeket, kivéve a piaci feltételeket, nem kell figyelembe venni az értékelés időpontjában a részvények vagy részvény opciók valós értékének megállapításánál. Ehelyett a megszolgálás feltételeit úgy kell figyelembe venni, hogy a tőkeinstrumentumoknak az ügylet összegének értékeléséhez felhasznált darabszámát módosítják úgy, hogy végső soron a nyújtott tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott javakra és szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt érték olyan számú tőkeinstrumentumon alapuljon, amit végül megszolgáltak. Ennek megfelelően halmozott alapon a kapott javakra és szolgáltatásokra vonatkozóan semmilyen összeget nem számolnak el, ha a nyújtott tőkeinstrumentumok nem válnak megszolgálttá, mivel a megszolgálási feltétel nem teljesült, pl. a másik fél nem tölti le a meghatározott munkaviszonyt, vagy egy teljesítmény feltétel nem teljesül, a 21. bekezdés rendelkezéseit is figyelembe véve.

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 rendelkezéseit is figyelembe véve.

21 A piaci feltételeket, mint pl. a megszolgálás (vagy lehívhatóság) feltételéül 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 letöltötte a meghatározott munkaviszonyt), hogy az adott piaci feltétel teljesült-e.

▼M6

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 saját tőke növekedés 10-22. bekezdések 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. Ugyanakkor ez az előírás nem zárja ki, hogy a gazdálkodó egység a saját tőkén belül, azaz az egyik saját tőke 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 részvény-alapú 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 egység ehelyett:

(a) a tőkeinstrumentumokat azok belső értékén kell, hogy értékelje, először abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja, majd később minden mérlegfordulónapon, valamint a végső teljesítés időpontjában azzal, hogy a belső érték bármely változását a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Részvényopciók nyújtása esetén a részvény-alapú kifizetésre vonatkozó megállapodás akkor kerül véglegesen teljesítésre, amikor az opciók lehívásra kerülnek, 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 elszámolnja. Ezen előírás részvény opciók esetén történő alkalmazásakor pl. a gazdálkodó egység a kapott javakat és szolgáltatásokat a megszolgálási időszak alatt, ha van, számolja el a 14. és 15. bekezdések 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 részvény opciók 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 felül kell vizsgálnia a becslést, hogy az megfeleljen a végső soron megszolgált tőkeinstrumentumok számának. A megszolgálás időpontját követően a gazdálkodó egységnek a kapott javakra vagy szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összeget vissza kell vezetnie, amennyiben a részvény opcióra vonatkozó jog elveszik, vagy lejár a részvény opció élettartamának végén.

25 Amennyiben a gazdálkodó egység a 24. bekezdést alkalmazza, nem szükséges a 26-29. bekezdések rendelkezéseit is alkalmaznia, mivel a tőkeinstrumentumok nyújtásának feltételeiben történt módosítások úgyis figyelembe vételre kerülnek a 24. bekezdésben foglalt belső érték módszer alkalmazásakor. Ugyanakkor, amennyiben a gazdálkodó egység egy olyan tőkeinstrumentum nyújtást teljesít, 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 költségként kell elszámolni.

▼M6

A tőkeinstrumentumok nyújtása feltételeinek módosítása, beleértve a törlést és teljesítést is

26 Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység módosítja a tőkeinstrumentum nyújtásának feltételeit. Például, csökkentheti a munkavállalóknak nyújtott opciók lehívási árát (azaz újra árazza az opciókat), ami növeli az adott opciók valós értékét. A módosítások hatásainak megjelenítésére vonatkozó, a 27-29. bekezdésekben foglalt előírások a munkavállalókkal megkötött részvény-alapú kifizetési ügyletekre vonatkozóan vannak kifejtve. Ugyanakkor az előírásokat szintén alkalmazni kell a munkavállalókon kívüli felekkel kötött olyan részvény-alapú kifizetési ügyletekre is, amelyeket a nyújtott tőkeinstrumentum valós értéke alapján értékelnek. Az utóbbi esetben a 27-29. bekezdésekben 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 részvény-alapú kifizetési megállapodás teljes valós értékét, vagy más módon kedvezőek a munkavállalóra nézve. E rendelkezés alkalmazására vonatkozóan további útmutatás a B Függelékben található.

28 Amennyiben a gazdálkodó egység a megszolgálás időszaka alatt töröl vagy teljesít egy tőkeinstrumentum nyújtást (ide nem értve azt, ha a nyújtás a megszolgálás feltételeinek nem teljesülése miatti jogvesztés alapján kerül törlésre):

(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.

(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 költségként kell elszámolni.

(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.

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 költségként kell elszámolni.

PÉNZESZKÖZBEN TELJESÍTETT RÉSZVÉNY-ALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK

30 **A készpénzben teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletek esetében a gazdálkodó egységnek a megszerzett javakat vagy szolgáltatásokat, valamint a felmerült kötelezettségeket a kötelezettség valós értékén**

▼M6

kell értékelnie. Amíg a kötelezettség teljesítésre nem kerül, a gazdálkodó egységnek a kötelezettség valós értékét valamennyi mérlegfordulónapra vonatkozóan újra meg kell határoznia, és a valós érték változásokat az adott időszak nyereségében vagy veszteségében kell elszámolnia.

31 Például előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység részvényár növekedésre vonatkozó jogokat nyújt a munkavállalóinak a munkabér csomag részeként, melynek révén a munkavállalók egy olyan jövőbeni készpénzes kifizetésre (nem pedig egy tőkeinstrumentumra) szereznek jogosultságot, amely a gazdálkodó egység részvényárának egy meghatározott időszakon keresztüli, egy meghatározott szintről történő növekedésén alapul. A gazdálkodó egység olyan módon is biztosíthat jogot a munkavállalói részére jövőbeni készpénzes kifizetésre, hogy olyan részvényekre (beleértve a részvény opció lehívásakor kibocsátandó részvényeket is) szóló jogot biztosít, amelyek kötelezően (pl. a munkaviszony megszüntetése esetén) vagy a munkavállaló választásától függően visszaváltandók.

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 készpénzes 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.

33 A kötelezettséget kezdetben, majd azt követően a teljesítésig minden mérlegfordulónapon 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 szolgáltatások mértékét.

RÉSZVÉNY-ALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK KÉSZPÉNZES ALTERNATÍVÁVAL

34 **Az olyan részvény-alapú kifizetési ügyletek esetén, amelyeknél a megállapodás feltételei alapján akár a gazdálkodó egység, akár a másik fél jogosult eldönteni, hogy a gazdálkodó egység az ügyletet készpénzben (vagy más eszközben) vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásával teljesítse, a gazdálkodó egységnek az ügyletet, vagy annak komponenseit kizárólag akkor és olyan mértékben kell készpénzben teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletként elszámolnia, amennyiben a gazdálkodó egységnél kötelezettség merült fel a készpénzben vagy más eszközben történő teljesítésre, vagy akkor és olyan mértékben tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletként, amennyiben nem merült fel ilyen kötelezettség.**

Olyan részvény-alapú 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 részvény-alapú kifizetési ügylet készpénzben kerüljön-e teljesítésre (*) vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásával, a gazdálkodó egység egy összetett pénzügyi instrumentumot nyújtott, melynek van egy adósságkomponense (azaz a másik fél joga arra, hogy készpénzben történő kifizetést követeljen) és egy tőkekomponense (azaz a másik fél joga arra, hogy a teljesítést tőkeinstrumentumokban követelje, ne pedig készpénzben). A munkavállalókon kívüli felekkel megkötött olyan ügyletek esetén, amelyeknél a kapott javak és szolgáltatások valós értéke közvetlenül kerül megállapításra, a gazdálkodó egységnek az összetett pénzügyi instrumentum tőke komponensének értékét a kapott javak és szolgáltatások valós értéke, valamint az adósság komponens valós értéke közötti különbözetként kell meghatároznia abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység a javakat vagy szolgáltatásokat megkapja.

(*) A 35-43. bekezdésekben bármely hivatkozás a készpénzre tartalmazza az egység egyéb eszközeit is.

▼M6

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 készpénzre vagy tőkeinstrumentumra vonatkozó jog nyújtásának a feltételeit.

37 A 36. bekezdés alkalmazásához a gazdálkodó egységnek először az adósság komponens valós értékét kell meghatároznia, majd a tőke komponens valós értékét – figyelembe véve, hogy a másik félnek le kell mondania a készpénzre vonatkozó jogáról azért, hogy tőkeinstrumentumot kapjon. Az összetett pénzügyi instrumentum valós értéke e két komponens valós értékeinek összege. Ugyanakkor azonban az olyan részvény-alapú kifizetési ügyleteket, amelyeknél a másik félnek választási lehetősége van a teljesítés módját illetően, gyakran úgy strukturálják, hogy az egyik teljesítési alternatíva valós értéke megegyezik a másikéval. Például a másik félnek választási lehetősége lehet részvény opciókat, vagy készpénzben teljesített részvény árnövekedésre vonatkozó jogokat szerezni. Ilyen esetekben a tőke komponens valós értéke nulla, így az összetett pénzügyi instrumentum valós értéke megegyezik az adósság komponens valós értékével. Fordítva, amennyiben a teljesítési alternatívák valós értékei eltérnek, a tőke komponens valós értéke általában nullánál nagyobb lesz, amely esetben az összetett pénzügyi eszköz valós értéke nagyobb lesz, mint az adósság komponens valós értéke.

38 A gazdálkodó egységnek elkülönülten kell elszámolnia az összetett pénzügyi instrumentum egyes komponenseire vonatkozóan kapott vagy megszerzett javakat vagy szolgáltatásokat. Az adósság komponens esetében a gazdálkodó egységnek akkor kell számolnia a megszerzett javakat vagy szolgáltatásokat, valamint az ezekért való fizetésre vonatkozó kötelezettséget, amikor a másik fél a javakat vagy a szolgáltatásokat leszállítja, a készpénzben teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások alapján (30-33. bekezdések). A tőke komponensre 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 leszállítja, a tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások szerint (10-29. bekezdések).

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 készpénzben fizet, a kötelezettséget át kell vezetni közvetlenül a saját tőkébe, mint a kibocsátott tőkeinstrumentumok ellenértékét.

40 Ha a gazdálkodó egység a teljesítéskor készpénzt fizet, nem pedig tőkeinstrumentumokat bocsát ki, a kifizetés teljes összegét a kötelezettség kiegyenlítésére kell felhasználni. A korábban elszámolt tőke komponensnek a saját tőkében kell maradnia. A készpénzes teljesítés választásakor a másik fél lemondott azon jogáról, hogy tőkeinstrumentumokat kapjon. Ugyanakkor azonban ez az előírás nem zárja ki, hogy a gazdálkodó egység a saját tőkén belül, az egyik saját tőke elemből a másikba, átvezetést hajtson végre.

Olyan részvény-alapú kifizetési ügyletek, amelyeknél a megállapodás feltételei a gazdálkodó egység számára biztosítanak választást a teljesítés módját illetően

41 Az olyan részvény-alapú kifizetési ügyletek esetében, amelyek a gazdálkodó egység számára biztosítanak választási lehetőséget annak eldöntésére, hogy készpénzben vagy tőkeinstrumentum kibocsátásával történjen-e a teljesítés, a gazdálkodó egységnek meg kell határoznia, hogy van-e meglévő kötelme a készpénzben történő teljesítésre, és a részvény-alapú kifizetési ügyletet ennek megfelelően kell elszámolnia. A gazdálkodó egységnek akkor van meglévő kötelme a készpénzben való teljesítésre, 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 alapján a készpénzes teljesítést alkalmazza, vagy általában készpénzben teljesít, amikor a másik fél készpénzben történő teljesítést igényel.

42 Amennyiben a gazdálkodó egységnek meglévő kötelme van a készpénzben való teljesítésre, az ügyletet a készpénzben teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások alapján kell elszámolnia, a 30-33. bekezdések szerint.

43 Amennyiben nem áll fenn ilyen kötelem, a gazdálkodó egységnek az ügyletet a tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások alapján kell elszámolnia, a 10-29. bekezdések alapján. A teljesítéskor:

▼M6

(a) amennyiben a gazdálkodó egység a készpénzben történő teljesítést választja, a készpénzes kifizetést a tőke részesedés visszavásárlásaként kell elszámolni, azaz a saját tőkéből való levonásként, kivéve, a (c) pontban leírtakat.

(b) amennyiben a gazdálkodó egység a tőkeinstrumentumok kibocsátásával történő teljesítést 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 többlet költségeket, azaz a kifizetett pénzösszeg, valamint azon tőkeinstrumentumok valós értéke közötti különbözetet, amelyek egyébként kibocsátásra került volna, vagy a kibocsátott tőkeinstrumentumok valós értéke és azon készpénz összeg közötti különbözetet, ami egyébként fizetendő lett volna, attól függően, hogy melyik alkalmazandó.

KÖZZÉTÉTELEK

44 **A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a tárgyidőszak alatt fennálló részvény-alapú 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 részvény-alapú 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. készpénzben vagy tőkeinstrumentumban). Az alapvetően hasonló típusú részvény-alapú 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 részvény opciók 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 részvény opciókra 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 közzé teheti.

(d) az időszak végén meglévő részvényopciókra vonatkozóan a lehívási ársávot, valamint a súlyozott átlagos hátralévő szerződéses élettartamot. Amennyiben a lehívási ársáv széles, a meglévő opciókat olyan sávokra kell osztani, amelyek érdemi információt szolgáltatnak azon további részvények számának és ütemezésének a megítéléséhez, amelyek kibocsátásra kerülhetnek, valamint azon készpénz összeg 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:

▼M6

(a) az időszak alatt nyújtott részvény opciókra 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 abba bevitt adatokat, 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 adatokat, beleértve a várható korai lehívás figyelembe vételéhez felhasznált módszert és a feltételezéseket;

(ii) a várható volititás hogyan került megállapításra, beleértve annak kifejtését, hogy a várható volatilitás meghatározása milyen mértékben alapul múltbeli adatokon;

valamint

(iii) az opció nyújtás bármely más jellemzője figyelembe vételre került-e és hogyan a valós érték megállapításánál, pl. a piaci feltételek.

(b) az időszak alatt nyújtott egyéb tőkeinstrumentumokra vonatkozóan (azaz ami nem részvény opció) az ezen tőkeinstrumentumok értékelés időpontjában érvényes súlyozott átlagos valós értékét, valamint információt arra vonatkozóan, hogy a valós érték hogyan került megállapításra, beleértve:

(i) ha a valós érték nem egy piacon megfigyelhető áron alapul, az hogyan került megállapításra;

(ii) a várható osztalék figyelembe vételre került-e és hogyan a valós érték megállapításánál;

és

(iii) a tőkeinstrumentum bármely más jellemzője figyelembe vételre került-e és hogyan a valós érték megállapításánál.

(c) az olyan részvény-alapú kifizetési megállapodásokra vonatkozóan, amelyek az időszak során módosításra kerültek:

(i) e módosítások magyarázata;

(ii) az (e módosítások eredményeként) nyújtott valós érték növekmény;

valamint

(iii) információ arra vonatkozóan, hogy a valós érték növekmény értéke hogyan került meghatározásra, konzisztens módon a fenti (a) és (b) bekezdésben kifejtettekkel, ahol alkalmazandó.

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 tegye 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 részvény-alapú kifizetési ügyletek hatását a gazdálkodó egység tárgyidőszaki nyereségére vagy veszteségére, valamint pénzügyi helyzetére.**

51 A 50. bekezdésben foglalt alapelv betartásához, a gazdálkodó egységnek legalább a következő információkat kell közzétennie:

(a) a tárgyidőszakban elszámolt, olyan részvény-alapú kifizetési ügyletekből származó teljes költségek, melyek esetében a kapott javak és szolgáltatások nem feleltek meg az eszközként való kimutatás feltételeinek, és amiatt azok azonnal költségként kerültek elszámolásra, beleértve a teljes költség azon részének elkülönült közzétételét, amely tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletekből keletkezett;

(b) a részvény-alapú kifizetési ügyletekből keletkező kötelezettségekre vonatkozóan:

(i) a teljes könyv szerinti érték az időszak végén;

és

▼M6

(ii) az olyan kötelezettségek teljes belső értéke az időszak végén, amelyekre vonatkozóan az időszak végén a másik fél készpénzre vagy más eszközre vonatkozó joga megszolgálttá vált (pl. megszolgált részvényár növekedésre vonatkozó jogok).

52 Amennyiben a jelen IFRS alapján közzéteendő információk nem elegendőek a 44., 46. és 50. bekezdésekben foglalt elveknek való megfeleléshez, a gazdálkodó egységnek az ezen elveknek való megfeleléshez szükséges további információkat is közzé kell tennie.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

53 A tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügyletekre vonatkozóan a gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t azokra a részvényekre, részvény opciókra, 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.

55 Valamennyi olyan tőkeinstrumentum nyújtás esetén, amelyre a jelen IFRS kerül alkalmazásra, 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 még nem került alkalmazásra (pl. a 2002. november 7-én vagy az előtt nyújtott tőkeinstrumentumok), a gazdálkodó egységnek mindazonáltal közzé kell tennie a 44. és 45. bekezdésekben előírt információkat.

57 Amennyiben az IFRS hatálybalépése után a gazdálkodó egység módosítja egy olyan tőkeinstrumentum nyújtásának feltételeit, amelyre az IFRS nem került alkalmazásra, a gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a 26-29. bekezdés rendelkezéseit e módosítások megjelenítésére.

58 Azon a részvény-alapú kifizetési ügyletekből származó kötelezettségek esetében, amelyek az IFRS hatálybalépésekor is fennálltak, a gazdálkodó egységnek az IFRS-t visszamenőlegesen kell alkalmaznia. Ezen kötelezettségekre vonatkozón 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 visszamenőlegesen történő alkalmazása a részvény-alapú kifizetési ügyletekből származó egyéb kötelezettségekre vonatkozóan, pl. olyan kötelezettségekre, amelyek valamely olyan időszak alatt rendezésre kerültek, amelyre vonatkozóan összehasonlító adat került bemutatásra.

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, közzé kell tennie ezt a tényt.

▼M6

A FÜGGELÉK

Meghatározott kifejezések

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

Készpénzben teljesített részvény-alapú kifizetés	Olyan részvény-alapú kifizetési ügylet, amelyben a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat szerez meg úgy, hogy kötelezettsége keletkezik a javak vagy szolgáltatások szállítója felé a gazdálkodó egység részvényei vagy a gazdálkodó egység más tőkeinstrumentumai árán (vagy értékén) alapuló összegre.
Munkavállalók és hasonló szolgáltatást 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 valamennyi kötelezettségének levonása után a gazdálkodó egység eszközeiben meglévő maradvány érdekeltséget testesít megA 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..
Nyújtott tőkeinstrumentum	A gazdálkodó egység valamely tőkeinstrumentumára vonatkozó (feltételes vagy feltétel nélküli) jog, melyet a gazdálkodó egység ad egy másik fél számára egy részvény-alapú kifizetési megállapodás alapján.
Tőkeinstrumentumban teljesített részvény-alapú kifizetési ügylet	Olyan részvény-alapú kifizetési ügylet, amelyekben a gazdálkodó egység a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumai (beleértve a részvényeket és részvény opciókat is) ellenértékeként javakat vagy szolgáltatást kap.
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.
Nyújtás időpontja	Az az időpont, amikor a gazdálkodó egység és egy másik fél (beleértve a munkavállalót is) egy részvény-alapú 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 készpénzre, más eszközre, vagy a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumára vonatkozó jogot, feltéve, hogy a megszolgálás feltételei, ha vannak, teljesítésre kerülnek. Amennyiben a megállapodást jóvá kell hagyatni (pl. a részvényesek által), a nyújtás időpontja az az időpont, amikor a jóváhagyás megszerzésre kerül.

▼M6

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 20 CU valós értékű részvényre vonatkozó, 15 CUA jelen függelékben a pénzegységek kimutatása „pénznem egységben” („currency unit”-ban, CU-ban) vannak megadva. lehívási árral rendelkező részvény opció 5 CU belső értékkel rendelkezik.
Piaci feltétel	Olyan feltétel, amitől a lehívási ár, a tőkeinstrumentum megszolgálása vagy lehívhatósága függ, ami a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumainak piaci árához kapcsolódik, mint pl. egy meghatározott részvényárnak, vagy egy részvény opció meghatározott belső értékének az elérése, vagy egy meghatározott cél elérése, ami a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumainak piaci árán alapul, más gazdálkodó egységek tőkeinstrumentumainak piaci árán alapuló indexhez képest.
Értékelés időpontja	Az az időpont, amikor a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke meghatározásra kerül a jelen IFRS céljára. A munkavállalókkal és hasonló szolgáltatásokat nyújtó más személyekkel kötött ügyletek esetében az értékelés időpontja a nyújtás időpontja. A munkavállalókon (és a hasonló szolgáltatást 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.
Újraindítási jellemző	Olyan jellemző, ami további részvényopciók automatikus nyújtását biztosítja, ha az opció birtokosa lehívja a korábban nyújtott opcióit, a gazdálkodó egység részvényeit, nem pedig készpénzt használva a lehívási ár kielégítésére.
Újraindítási opció	Egy új részvény opció nyújtása, amikor egy részvény felhasználásra kerül egy korábbi részvény opció lehívási árának kielégítésére.
Részvény-alapú kifizetési megállapodás	A gazdálkodó egység és egy másik fél (beleértve a munkavállalókat is) között kötött megállapodás egy részvény-alapú kifizetési ügylet megkötésére, amely feljogosítja a másik felet arra, hogy készpénzt vagy a gazdálkodó egység más eszközét megkapja egy olyan összegben, ami a gazdálkodó egység részvényeinek vagy a gazdálkodó egység más tőkeinstrumentumainak az árán alapul, vagy, hogy a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumait megkapja, feltéve, hogy a meghatározott megszolgálási feltételek, ha vannak, teljesülnek.
Részvény-alapú kifizetési ügylet	Olyan ügylet, amelynek során a gazdálkodó egység a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumai (beleértve a részvény opciókat is) ellenértékeként javakat vagy szolgáltatásokat kap, illetve javakat vagy szolgáltatásokat szerez meg úgy, hogy kötelezettsége keletkezik ezen javak vagy szolgáltatások szállítója felé olyan összegre vonatkozóan, ami a gazdálkodó egység részvényeinek vagy a gazdálkodó egység egyéb tőkeinstrumentumainak árán alapul.
Részvény opció	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.
Megszolgálttá válik	Jogosultsággá válik. Egy részvény-alapú kifizetési megállapodásban a másik fél joga készpénz, egyéb eszközök, vagy a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumainak átvételére a meghatározott megszolgálási feltételek teljesítésétől függően válik megszolgálttá.

▼M6

Megszolgálási feltételek	Azon feltételek, amelyeket a másik félnek teljesítenie kell ahhoz, hogy jogosulttá váljon készpénz, egyéb eszközök vagy a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumai átvételére, egy részvény-alapú kifizetési megállapodás alapján. A megszolgálás feltételei tartalmazzák a szolgálati feltételeket, amelyek előírják, hogy a másik fél egy meghatározott időtartamú szolgálati időt letöltsön, valamint a teljesítmény feltételeket, amelyek alapján meghatározott teljesítmény célokat kell elérni (pl. a gazdálkodó egység nyereségének meghatározott növelése egy meghatározott időtartam alatt.)
Megszolgálási időszak	Az az időszak, amely alatt egy részvény-alapú kifizetésre vonatkozó megállapodásban meghatározott megszolgálási feltételek mindegyikét teljesíteni kell.

▼M6

B FÜGGELÉK

Alkalmazási útmutató

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

A nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékére vonatkozó becslés

B1 A jelen Függelék B2-B41 bekezdései a nyújtott részvények és részvényopciók valós értékének meghatározási módszereit tekintik át, azon konkrét tényezőkre és feltételekre koncentrálva, amelyek közös jellemzői a részvények és részvény opciók munkavállalók részére történő nyújtásának. Emiatt az nem teljes körű. Továbbá, mivel az alábbiakban megvitatott értékelési kérdések a munkavállalóknak nyújtott részvényekre és részvény opciókra koncentrálnak, feltételezzük, hogy a részvények és részvény opciók valós értéke a nyújtás időpontjában kerül meghatározásra. Ugyanakkor az alábbiakban megvitatott számos értékelési kérdés (pl. a várható változékonyság meghatározása) a munkavállalókon kívüli személyeknek nyújtott részvények és részvény opciók abban az időpontban érvényes valós értékének a becslésére is vonatkoznak, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja.

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. bekezdések 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. bekezdések alapján kerülnek megjelenítésre.

Részvény opciók

B4 A munkavállalóknak nyújtott részvény opciók 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 figyelembe kell vennie azon tényezőket, amelyeket a jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci szereplők figyelembe vennének az alkalmazandó opció árazási módszer kiválasztásához. Például számos munkavállalói opció hosszú élettartammal rendelkezik, általában lehívható a megszolgálás időpontja és az opció élettartamának vége közötti időszak alatt, és gyakran korán lehívásra kerül. E tényezőket figyelembe kell venni az opciók nyújtás időpontjában érvényes valós értékének a meghatározásához. Számos gazdálkodó egység esetében ez kizárhatja a Black-Scholes-Merton formula alkalmazását, ami nem teszi lehetővé, hogy az opció annak élettartama vége előtt lehívásra kerüljön, és előfordulhat, hogy nem megfelelően tükrözi a várható korábbi lehívás hatásait. Ez a modell szintén nem veszi számításba, hogy a várható változékonyság és egyéb, a modellbe bevitt adatok is változhatnak az opció élettartama alatt. Ugyanakkor azonban a viszonylag rövid szerződéses élettartammal rendelkező részvény opciók esetén, vagy amelyeket a megszolgálást követően rövid időn belül le kell hívni, a fent meghatározott tényezők alkalmazása esetleg nem

▼M6

szükséges. Ezekben az esetekben a Black-Scholes-Merton formula olyan értéket eredményezhet, amely alapjában véve ugyanaz, mint amit egy rugalmasabb opcióárazási modell adna.

B6 Valamennyi opcióárazási módszer legalább az alábbi tényezőket veszi figyelembe:

(a) az opció lehívási ára;

(b) az opció élettartama;

(c) a mögöttes részvények jelenlegi ára;

(d) a részvény ár 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. bekezdések alapján).

B8 Például egy munkavállalónak nyújtott részvény opció 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. Ugyanakkor amennyiben a gazdálkodó egység olyan opcióárazási modellt alkalmaz, ami 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 részvény opciókra 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. bekezdésekben kifejtettek alapján figyelembe kell venni.

B10 Az olyan tényezőket, amelyeket a jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci szereplők nem vennének figyelembe a részvény opció (vagy más tőkeinstrumentum) árának megállapításánál, nem kell figyelembe venni a részvény opció (vagy más tőkeinstrumentum) valós értékének megállapításánál. Például a munkavállalóknak nyújtott részvény opciók esetében az opció valós értékét csak az egyedi munkavállaló szempontjából érintő tényezők nem relevánsak azon ár megállapításánál, amelyet jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci szereplők alkalmaznának.

Az opcióárazási modellbe bevitt adatok

B11 Az alapul szolgáló 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 részvény opciók 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 változékonyság, 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, amelyik kockázata jelentősen alacsonyabb volt a másikénál, elidegeníti, a múltbéli változékonyság 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 változékonyságára vonatkozóan. A tőzsdén nem jegyzett, és újonnan jegyzett gazdálkodó egységek alább kerülnek megvitatásra.

▼M6

B15 Összefoglalva, a gazdálkodó egység a változékonyságra, 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 részvény opciók 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 munkavállalók számára általában előírt a megszolgált opcióikat egy rövid határidőn belüli lehívása, egyébként a részvényopciók jogvesztetté válnak. E tényező szintén a munkavállalói részvény opciók 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 figyelembe vételre, attól függ, hogy melyik opcióárazási módszer kerül alkalmazásra. Például, a várható korai lehívás figyelembe vehető az opció várható élettartamára vonatkozó becslésnek (ami egy munkavállalói részvény opció esetén a nyújtás időpontja és azon időpont közötti időszak, amikor az opció várhatóan lehívásra kerül) az opció árazási modellbe bevitt adatként való felhasználásával (pl. a Black-Scholes-Merton formula). Alternatívaként, a várhatóan korai lehívás egy binominális vagy hasonló opcióárazási modellben is modellezésre kerülhet, ami a szerződés szerinti élettartamot használja inputként.

B18 A korai lehívásra vonatkozó becslésnél figyelembe veendő tényezők:

(a) a megszolgálás időszakának hossza, mivel a részvény opció 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. bekezdések fejtik 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 változékonysága. Átlagban, lehet, hogy a munkavállalók a nagy változékonyságú részvényekre vonatkozóan korábban hívják le az opciókat, mint az alacsonyabb változékonyságúakra.

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 részvény opciók 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 (lsd. lent).

B20 Egy opció nyújtás viszonylag homogén lehívási magatartást mutató munkavállalói csoportokra történő lebontása valószínűleg fontossággal bír. 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 részvény opciók teljes valós értékét. A nyújtott opciók több olyan csoportra történő szétbontása, melyek mindegyikének súlyozott átlagos élettartama viszonylag szűk élettartam-tartományokat tartalmaz, csökkenti ezt a túlértékelést.

B21 Hasonló megfontolások alkalmazandók a binominális 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 csoportnál korábban lehívják opcióikat. Ezen felül azon munkavállalók, akik ösztönözve

▼M6

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 opciók kedvezményezett viszonylag homogén lehívási magatartással bíró csoportokra való felosztása pontosabb becslését eredményezi a nyújtott részvény opciók valós értékének.

Várható változékonyság

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 volatilitás tipikusan évesítve kerül kimutatásra, ami alkalmas az összehasonlításra, függetlenül a számításhoz használt időtartam hosszától, pl. napi, heti, vagy havi ár-megfigyelésektől.

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 részvény ár emelkedéséből (vagy csökkenéséből).

B24 A részvény várható, éves alapra vetített változékonysága 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 változékonysággal 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 részvény opciók, vagy a gazdálkodó egység egyéb forgalmazott, opciós jellemzőt tartalmazó instrumentumai (pl. átváltoztatható kötvény) tapasztalataiból következtetett változékonyság, ha van.

(b) a részvényár múltbeli változékonysága 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 változékonysága, ha hasonló, de hosszabb ideje jegyzett gazdálkodó egységekkel hasonlítjuk össze. További útmutató az újonnan jegyzett gazdálkodó egységekre vonatkozóan a későbbiekben található.

(d) a változékonysága középértékre, azaz annak hosszú távú átlagos értékére való visszatérésének tendenciája, és egyéb tényezők, amelyek azt jelzik, hogy a jövőbeni változékonyság eltérhet a múltbeli változékonyságtól. Például, amennyiben a gazdálkodó egység részvényeinek ára rendkívül változékony volt egy meghatározható időszakon keresztül egy sikertelen felvásárlási ajánlat vagy egy nagyobb szerkezetátalakítás miatt, ezen időszakot figyelmen kívül lehet hagyni az átlagos éves változékonyság kiszámításánál.

(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. Ezen felül 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 változékonyságát a legutolsó olyan időszakra vonatkozóan, ami általában véve összehasonlítható a várható opciós időtartammal. Amennyiben egy újonnan jegyzett gazdálkodó egység nem rendelkezik elegendő információkkal a múltbeli változékonyságra vonatkozóan, mindazonáltal ki kell számítania a múltbeli változékonyságot a kereskedési adatok leghosszabb rendelkezésre álló időszakára vonatkozóan. Megvizsgálhatja hasonló gazdálkodó egységeknek az azok életében bekövetkező összehasonítható időszakot követő múltbeli változékonyságát is. Például egy csak egy éve jegyzett gazdálkodó egység, aki öt éves átlagos várható élettartammal nyújt opciót, vizsgálat tárgyává teheti az azonos iparágba tartozó gazdálkodó egységek múltbeli változékonyságának alakulását és szintjét, az első hat évre vonatkozóan, melynek során az adott gazdálkodó egységek részvényei forgalomban voltak.

▼M6

Tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egységek

B27 A tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység nem rendelkezik múltbeli adatokkal a várható változékonyságra vonatkozó becsléshez. Az e helyett mérlegelendő néhány tényező szerepel az alábbiakban.

B28 Egyes esetekben a nem jegyzett gazdálkodó egység, aki rendszeresen bocsát ki opciókat és részvényeket munkavállalói (vagy más felek) részére, már kialakíthatott egy belső piacot a részvényeire. E részvényárak változékonyságát figyelembe lehet venni a várható változékonyságra vonatkozó becslés kialakításánál.

B29 Alternatív módszerként, a gazdálkodó egység a hasonló, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek múltbeli vagy benne foglalt változékonyságát is figyelembe veheti, melyekre rendelkezésre áll részvényár, vagy opciós ár információ, a várható változékonyságra vonatkozó becslés kialakításához. 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 e helyett egy másfajta értékelési módszert alkalmazott a részvényei értékelésére, a gazdálkodó egység a várható változékonyság 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 változékonyságát is figyelembe veheti.

Várható osztalék

B31 Az, hogy figyelembe kell-e venni a várható osztalékot a részvények vagy opciók valós értékének meghatározásánál attól függ, hogy a másik fél osztalékra, vagy osztalék-egyenértékesre jogosult-e.

B32 Például, ha a munkavállalók opciót kaptak, és a mögöttes részvényekre nézve osztalékra vagy osztalék-egyenértékesre jogosultak (ami lehet készpénzben 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 értéke kerül meghatározásra, 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 opció nyújtás valós értéke meghatározásra kerül, a várható osztalékot egy opcióárazási modellben kell figyelembe venni. Egy részvény nyújtás valós értékének meghatározásánál az értékelést csökkenteni kell a megszolgálás időszaka alatt várhatóan fizetett osztalékok jelenértékével.

B35 Az opcióárazási modellek általában bekérik a várható osztalék hozam adatot. Ugyanakkor azonban, a modelleket módosítani lehet úgy, hogy azok a hozam helyett a várható osztalék összegét használják. A gazdálkodó egység a várható hozamát vagy a várható kifizetéseit egyaránt használhatja. Amennyiben a gazdálkodó egység az utóbbit használja, vizsgálat alá kell vetnie 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 osztalék hozammal kell számolnia. Ugyanakkor azonban, egy fejlődő gazdálkodó egység, aki korábban nem fizetett osztalékot tervezhet azzal, hogy munkavállalói részvény opciója várható élettartama alatt elkezd majd osztalékot fizetni. Az ilyen gazdálkodó egységek a múltbeli osztalék hozamuk (nulla) és egy megfelelően összehasonlítható cégekből álló csoport osztalék hozam középértékének az átlagát alkalmazhatják.

Kockázatmentes kamatláb

B37 Tipikus esetben a kockázatmentes kamatláb a nem kamatozó (zero-coupon) államkötvények hozama, amely azon országban került kibocsátásra, amelynek pénznemében a lehívási ár kifejezésre került, és amelynek hátralévő élettartama megegyezik az értékelés tárgyát képező opció várható élettartamával (az opció hátralévő szerződésen alapuló élettartama

▼M6

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 bennefoglalt hozama nem megfelelően tükrözi a kockázatmentes kamatot (pl. a magas inflációjú gazdaságokban). Ezen felül 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 bennefoglalt hozama alapján.

A tőke szerkezet hatásai

B38 Tipikus esetben, harmadik személyek, és nem a gazdálkodó egység ír ki forgalmazott részvény opciót. Amikor ezen opciók lehívásra kerülnek, a kiíró leszállítja a részvényeket az opció birtokosának. E részvényeket a meglévő részvényesektől szerzik meg. Ily módon a forgalmazott részvény opciók lehívásának nincs hígító hatása.

B39 Ezzel ellentétben, amennyiben a részvény opciót a gazdálkodó egység írja ki, új részvények kerülnek kibocsátásra akkor, amikor az opciók lehívásra kerülnek (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 hasonlóan forgalmazott olyan opciót hívna le, amely nem hígítja a részvényárat.

B40 Hogy ez jelentős hatással van-e a nyújtott részvény opciók értékére, számos tényezőtől függ, mint pl. az opciók lehívásakor kibocsátandó új részvények számának a már kibocsátott részvények számához viszonyított arányától. Ezen felül, amennyiben a piac már várja, hogy az opciónyújtásra sor fog kerülni, lehet, hogy a lehetséges felhígulás már beépült a részvényárba a nyújtás időpontjáig.

B41 Ugyanakkor azonban a gazdálkodó egységnek meg kell fontolnia, hogy a nyújtott részvény opciók 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 teljesített részvény-alapú kifizetési megállapodások módosításai

B42 A 27. bekezdés előírja, hogy a tőkeinstrumentumok nyújtása feltételeinek módosításaitól vagy a tőkeinstrumentumok nyújtásának törlésétől vagy teljesítésétől 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 részvény-alapú kifizetési megállapodás teljes valós értékét, vagy más módon kedvezőek a munkavállalóra nézve.

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 valós érték 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 valós érték 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.

▼M6

(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 teljesítmény feltétel 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. bekezdések alkalmazásakor.

B44 Ezen túlmenően, amennyiben a gazdálkodó egység a nyújtott tőkeinstrumentumok feltételeit olyan módon módosítja, ami csökkenti a részvényalapú kifizetésre vonatkozó megállapodás teljes valós értékét, vagy más módon nem előnyös 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:

(a) amennyiben a módosítás csökkenti a nyújtott tőkeinstrumentum közvetlenül a 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 nem kedvező módon módosítja, például, a megszolgálási időszak meghosszabbításával, vagy egy teljesítmény feltétel 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. bekezdések alkalmazásakor nem veheti figyelembe.

▼M6

C FÜGGELÉK

Egyéb IFRS-ek módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves számviteli időszakokra alkalmazandók. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

C1 Az IAS 12 *Nyereségadók* standard az alábbiak szerint módosul:

Az 57. bekezdésben az 58-68. bekezdésekre történő hivatkozások 58-68C-re módosulnak.

A következő 68A-68C bekezdések és alfejezetcímek kerülnek be:

„**A részvény-alapú kifizetési ügyletekből származó tényleges és halasztott adó**

68A. Egyes országokban a gazdálkodó egység olyan adólevonásban részesül (azaz olyan összeg, ami levonható az adóalapból), amely a gazdálkodó egység részvényében, részvényopciójában, vagy más tőkeinstrumentumában fizetett javadalmazáshoz kapcsolódóik. Az adólevonás összege eltérhet a kapcsolódó halmozott bérköltségtől, és későbbi számviteli időszakban is felmerülhet. Például, egyes jogrendszerekben a gazdálkodó egység jogosult költséget elszámolni a nyújtott részvényopciókért való ellenszolgáltatásként kapott munkavállalói szolgáltatások felhasználására vonatkozóan, az IFRS 2 *Részvény-alapú 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 adó követelést 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.

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 és költségként kell elszámolni a tárgyidőszak nyereségében vagy veszteségében, kivéve, ha az adó (a) egy olyan ügyletből vagy eseményből keletkezett, ami a tárgyidőszakban, vagy más időszakban közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra, vagy (b) egy üzleti kombinációból keletkezik. 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 saját tőke tételhez is. Ebben a helyzetben a kapcsolódó tényleges vagy halasztott adó többletet közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni.”

C2 A 2003-ban módosított IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard 6. bekezdésében, az IAS 38 *Immateriális javak* standard 7. bekezdésében, valamint az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard 5. bekezdésében, a bekerülési érték fogalma az alábbiakra módosul:

„***A bekerülési érték valamely eszköz megszerzéséért kifizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege, vagy az adott egyéb ellenérték valós értéke az eszköz megszerzésének vagy létrehozásának az időpontjában, vagy, amikor alkalmazható, az az összeg, ami az adott eszközhöz a kezdeti megjelenítésekor az egyéb IFRS-ek, pl. az IFRS 2 Részvény-alapú kifizetés standard alapján rendelnek hozzá.***”

C3 Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardaz alábbiak szerint módosul.

Bevezetés

Az 2. bekezdés az alábbiak szerint módosul:

„2. A standard a munkavállalói juttatások négy kategóriáját különbözteti meg:

▼M6

…

(c) …;

és

(d) a végkielégítéseket.”

A 11. bekezdés törlésre kerül.

Standard

Az 1. bekezdés az alábbiak szerint módosul:

„1. ***A munkáltatónak a jelen standardot kell alkalmaznia valamennyi munkavállalói juttatás elszámolására, kivéve azokat, amelyekre az IFRS 2 Részvény-alapú kifizetés standard vonatkoznak.***”

Az 3. bekezdés az alábbiak szerint módosul:

„3. A jelen standard hatálya alá tartozó munkavállalói juttatások például: …”

Az 4. bekezdés az alábbiak szerint módosul:

„4. A munkavállalói juttatásokhoz tartoznak:

…

(c) …;

és

(d) a végkielégítések.

Mivel a fenti (a)-(d) pontokban meghatározott valamennyi kategória eltérő sajátosságokkal rendelkezik, …”

A 7. bekezdésben:

– a *tőke kompenzációs nyújtások* és *tőke kompenzációs programok* fogalmak törlésre kerültek

– a rövid távú *munkavállalói juttatások, a munkaviszony megszűnése utáni juttatások* és *a hosszú távú munkavállalói juttatások* definícióiban, a tőke kompenzációs juttatásokra történő hivatkozások törlésre kerültek.

A 22. bekezdés utolsó mondata törlésre került.

A 144-152. bekezdések törlésre kerültek.

C4 A (2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standardba a következő új 4(f) bekezdés került be:

„(f) ***az IFRS 2 Részvény-alapú kifizetés standard hatálya alá tartozó részvény-alapú kifizetési ügyletek alapján fennálló pénzügyi instrumentumok, szerződések és kötelmek, kivéve***

(i) ***a jelen standard 8-10. bekezdéseinek hatálya alá eső szerződéseket, amelyekre a jelen standard alkalmazandó,***

(ii) ***a jelen standard 33. és 34. bekezdéseit, amelyeket a munkavállalói részvény opciós programok, munkavállalói részvényvásárlási programok, és minden egyéb részvény-alapú kifizetésre vonatkozó megállapodással kapcsolatosan megvásárolt, eladott, kibocsátott vagy bevont saját részvényre kell alkalmazni***”

C5 Az IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standard az alábbiak szerint módosul:

A következő új 47A. bekezdés kerül be:

„47A. Azon részvényopciók és részvény-alapú kifizetési megállapodások esetében, amelyekre az IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés* standard vonatkozik, a 46. bekezdésben hivatkozott kibocsátási ár, és a 47. bekezdésben hivatkozott lehívási ár magában kell, hogy foglalja a gazdálkodó egység részére a jövőben a részvény opció vagy más részvény-alapú kifizetési megállapodás alapján leszállítandó javak és szolgáltatások valós értékét.”

C6 Az IAS 38 *Immateriális javak* standard 26. bekezdése törlésre kerül.

C7 A (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standardba a következő új 2(j) bekezdés került be:

„(j) ***az IFRS 2 Részvény-alapú kifizetés standard hatálya alá tartozó részvény-alapú kifizetési ügyletekből származó pénzügyi instrumentumok, szerződések és kötelmek, kivéve a jelen standard 5-7. bekezdésének hatálya alá tartozó szerződéseket, amelyekre a jelen standard alkalmazandó.***”

C8 Az IFRS 1 *A Nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard, valamint annak kapcsolódó dokumentumai az alábbiak szerint változnak.

A 12. bekezdésben, a 13-25A bekezdésekre történő hivatkozás 13-25C-re módosul.

▼**M6**

A 13(f) és (g) bekezdések módosulnak, és egy új (h) bekezdés kerül be, az alábbiak szerint:

„(f) leányvállalatok, társult vállalkozások és közös vállalkozások eszközei és kötelezettségei (24. és 25. bekezdések);

(g) korábban kimutatott pénzügyi instrumentumok megjelölése (25A bekezdés);

és

(h) részvény-alapú kifizetési ügyletek (25B és 25C bekezdések).”

A következő új 25B és 25C bekezdések kerülnek be:

„25B Az első alkalmazó számára javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés* standardot olyan tőkeinstrumentumokra alkalmazza, amelyek 2002. november 7-e előtt kerültek nyújtásra. Az első alkalmazó számára szintén javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2-t olyan tőkeinstrumentumokra alkalmazza, amelyek 2002. november 7-e után kerültek nyújtásra, és amelyek (a) az IFRS-ekre történő áttérés időpontja, és (b) 2005. január 1-je közül a későbbi időpontig megszolgálttá váltak. Ugyanakkor azonban, amennyiben az első alkalmazó úgy dönt, hogy az IFRS 2-t alkalmazza ilyen tőkeinstrumentumokra, ezt csak akkor teheti meg, ha a gazdálkodó egység korábban nyilvánosan közzétette ezen tőkeinstrumentumoknak az IFRS 2-ben meghatározott értékelési időpontban érvényes valós értékét. Valamennyi tőkeinstrumentum nyújtásra vonatkozóan, amelyre az IFRS 2-t nem alkalmazták (pl. a 2002. november 7-én vagy azt megelőzően nyújtott tőkeinstrumentumok), az első alkalmazónak mindazonáltal közzé kell tennie az IFRS 2 44. és 45. bekezdéseiben előírt információkat. Amennyiben az első alkalmazó módosítja azon tőkeinstrumentumok nyújtásának feltételeit, amelyekre az IFRS 2-t nem alkalmazta, a gazdálkodó egységnek nem kell az IFRS 2 26-29. bekezdéseit alkalmaznia, amennyiben a módosítás (a) az IFRS-ekre való áttérés időpontja, vagy (b) 2005. január 1-je közül a későbbi időpontot megelőzően történt.

25C Az első alkalmazó számára javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2-t olyan részvény-alapú kifizetési ügyletekből származó kötelezettségekre alkalmazza, amelyek az IFRS-ekre történő áttérés időpontját megelőzően teljesítésre kerültek. Az első alkalmazó számára szintén javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2-t olyan kötelezettségekre alkalmazza, amelyek 2005. január 1-je előtt rendezésre kerültek. Azon kötelezettségek esetében, amelyekre az IFRS 2-t alkalmazzák, az első alkalmazónak nem szükséges az összehasonlító információkat újra megállapítania abban a mértékben, amennyiben az információk egy 2002. november 7-énél korábbi időpontra vagy időszakra vonatkoznak.”

▼**M10**

IFRS 6 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Az ásványkincsek feltárása és felmérése

CÉL

1. Az 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 megjelenítik feltárási és felmérési eszközeiket, 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.

▼M10

5. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia a jelen IFRS-t azokra a ráfordításokra, amelyek:

a) az ásványkincsek feltárása és felmérése előtt merülnek fel, azaz például azok, amelyek az előtt keletkeztek, hogy a gazdálkodó egység megszerezte az adott terület feltárásának jogát;

b) az után merülnek fel, hogy az ásványkincs kitermelésének műszaki kivitelezhetősége és gazdasági életképessége bebizonyíthatóvá vált.

FELTÁRÁSI ÉS FELMÉRÉSI ESZKÖZÖK MEGJELENÍTÉSE

Átmeneti felmentés az IAS 8 11. és 12. bekezdései 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.

7. Az IAS 8 11. és 12. bekezdései 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. bekezdéseket figyelembe véve, a jelen IFRS felmenti a gazdálkodó egységet az IAS 8 11. és 12. bekezdéseinek 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, majd következetesen kell alkalmaznia ezt a politikát. E meghatározás megadásakor a gazdálkodó egység figyelembe veszi, hogy a ráfordítás milyen mértékben kapcsolódhat konkrét ásványkincsek kutatásához. Az alábbiakban példák láthatók olyan ráfordításokra, amelyek szerepelhetnek a feltárási és felmérési eszközök kezdeti értékelésében (a lista nem teljes):

a) feltárási jogok megszerzése;

b) topográfiai, geológiai, geokémiai és geofizikai tanulmányok;

c) feltáró fúrás;

d) ásás;

e) mintavétel; és

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 a helyreállításra vonatkozó kötelmet, amely egy adott időszakban az ásványkincsek feltárása és felmérése vállalásának következtében merült fel.

Értékelés a megjelenítés után

12. A megjelenítés után a gazdálkodó egységnek a bekerülési érték 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).

A számviteli politika változásai

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.**

▼M10

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 tárgyi vagy immateriális eszközként kell besorolnia a feltárási és felmérési eszközöket, az eszköz jellegétől függően, 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 értékvesztést elszenvedett feltárási és felmérési eszköz azonosításakor a jelen IFRS 20. bekezdését kell alkalmazni, nem pedig az IAS 36 8–17. bekezdéseit. A 20. bekezdés az „eszközök” kifejezést használja, de az egyformán vonatkozik az egyedi feltárási és felmérési eszközökre, vagy a pénztermelő egységekre.

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 teljes):

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,**

▼M10

mint a gazdálkodó egységnek az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard által meghatározott elsődleges vagy másodlagos beszámolási formáján alapuló 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 biztosítására, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

a) a feltárási és felmérési ráfordításokra vonatkozó számviteli politikáját, beleértve a feltárási és felmérési eszközök megjelenítésére vonatkozókat;

b) az ásványkincsek feltárásából és felméréséből származó eszközök, kötelezettségek, bevételek és költségek, valamint működési és befektetési cash flow-k összegeit.

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 kell megadnia.

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.

▼M5

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-7

Az euro bevezetése

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai

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 árfolyamkülönbözetekből 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 ügyletek és a külföldi érdekeltségekről készült pénzügyi kimutatások átszámítására vonatkozó előírásait. Ugyanezt kell alkalmazni az átváltási árfolyamok rögzítésére azoknak az országoknak az esetében is, amelyek egy későbbi időpontban csatlakoznak az EMU-hoz.

▼M5

4. Ez konkrétan azt jelenti, hogy:

a) az ügyletekből származó, külföldi pénznemben lévő monetáris eszközöket és kötelezettségeket továbbra is a záró árfolyamon kell átszámítani a funkcionális pénznemre. Bármely ebből származó árfolyam-különbözetet azonnal bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni, kivéve, ha az egységnek a meglévő számviteli politikáját kell alkalmaznia továbbra is valamely előrejelzett ügylet árfolyamkockázatára képzett fedezeti ügyletekhez kapcsolódó árfolyam nyereségekre és veszteségekre;

b) a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámításával kapcsolatos halmozott árfolyam-különbözeteket továbbra is a saját tőke részeként kell kimutatni, és csak a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés elidegenítésekor kell bevételként vagy ráfordításként elszámolni; és

▼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.

▼M5

Hatálybalépés napja: Ez az értelmezés 1998. június 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

▼M1

IFRS 1 – A NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARDOK ELSŐ ALKALMAZÁSA

▼M5

Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* nemzetközi pénzügyi beszámolási standard az 1-47. bekezdésekből, valamint A-C Függelékekből áll. Valamennyi bekezdés egyformán érvényes. A **vastag betűvel** szedett bekezdések a fő elveket mondják ki. Az A Függelékben meghatározott kifejezések a standardban való első megjelenésükkor *dőlt betűvel* vannak szedve. Más fogalmak meghatározásai a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok glosszáriumában találhatók meg. Az IFRS 1-et annak céljával és a következtetések alapjával, a *Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok Előszavával* és a *Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvekkel* összefüggésben kell értelmezni. Kifejezett útmutatás hiányában az IAS 8 *Számviteli politika, számviteli becslések változásai és hibák* standardszolgál alapul a számviteli politika kiválasztására és alkalmazására.

▼M1

BEVEZETÉS

Az IFRS kiadásának okai

IN1. Az IFRS felváltja a SIC-8 *Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként* értelmezést. A Bizottság ezt az IFRS-t azért fejlesztette ki, hogy megoldást találjon azokra a felvetésekre, amelyek szerint:

(a) a SIC-8 teljes körű visszamenőleges alkalmazásra vonatkozó előírásának néhány aspektusa olyan költségeket okozott, amelyek meghaladták a pénzügyi kimutatások felhasználói számára valószínűsíthető előnyöket. Ezen kívül – habár a SIC-8 nem írt elő visszamenőleges alkalmazást, ha az kivitelezhetetlen lett volna –, nem fejtette ki, hogy egy első alkalmazó a kivitelezhetetlenséget nagy vagy kis akadályként értelmezze, és nem részletezett semmilyen eljárási módot a kivitelezhetetlenség esetére;

(b) a SIC-8 egy első alkalmazótól elvárhatta, hogy egy standardnak két különböző változatát használja, ha az új változatot az első, az IAS-ek szerint készített pénzügyi kimutatásai által lefedett időszakokon belül vezették be, és az új változat tiltotta a visszamenőleges alkalmazást;

(c) a SIC-8 nem mondta ki egyértelműen, hogy egy első alkalmazó használhat-e utólag ismertté vált tényeket a megjelenítési és értékelési döntések visszamenőleges alkalmazásakor;

(d) bizonyos kételyek merültek fel azzal kapcsolatban, hogy hogyan viszonyult a SIC-8 az egyes standardokban meghatározott átmeneti intézkedésekhez.

▼M1

Az IFRS főbb jellemzői

IN2. Az IFRS arra vonatkozik, ha egy gazdálkodó az IFRS-eket először alkalmazza az IFRS-eknek való megfelelés kifejezett és korlátozás nélküli kijelentésével.

IN3. Általánosságban az IFRS megköveteli egy gazdálkodótól, hogy minden egyes IFRS-nek feleljen meg, amely hatályban van az első IFRS pénzügyi kimutatások mérlegfordulónapján. Kiemelten, az IFRS előírja a gazdálkodónak, hogy a következőket tegye meg abban az IFRS nyitómérlegében, amelyet az IFRS-ek szerinti számvitele kiinduló pontjaként készít:

(a) valamennyi eszközt és kötelezettséget mutasson ki, amelynek a kimutatását az IFRS-ek előírják;

(b) ne mutasson ki tételeket eszközként vagy kötelezettségként, ha az IFRS-ek nem engedélyezik azok kimutatását;

(c) sorolja át azokat a tételeket, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás szerint az eszközök, a kötelezettségek egy csoportjába vagy a saját tőke valamely elemébe soroltak, de az IFRS-ek szerint más típusú eszközök, kötelezettségek vagy saját tőke elemek; és

(d) alkalmazza az IFRS szerinti értékelést valamennyi kimutatott eszközre és kötelezettségre.

IN4. Az IFRS korlátozott felmentéseket engedélyez ezen előírások alól meghatározott területeken, ha az azoknak való megfelelés költsége valószínűsíthetően meghaladná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak hasznát. Néhány esetben az IFRS meg is tiltja az IFRS-ek visszamenőleges alkalmazását, különösen, ha a visszamenőleges alkalmazás a vezetéstől azok után igényelné a múltbeli feltételek megítélését, hogy az adott ügylet kimenetele már ismertté vált.

IN5. Az IFRS közzétételeket ír elő, amelyek megvilágítják, hogy a korábbi számviteli szabályozásról az IFRS-ekre való áttérés hogyan hatott a gazdálkodó bemutatott vagyoni helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-ira.

IN6. A gazdálkodónak akkor kell az IFRS-t alkalmaznia, ha az első IFRS pénzügyi kimutatásai a 2004. január 1-jével vagy azt követően kezdődő időszakra vonatkoznak. A korábbi alkalmazás javasolt.

Változások a korábbi előírásokhoz képest

IN7. A SIC-8-hoz hasonlóan az IFRS is visszamenőleges alkalmazást ír elő a legtöbb téren. A SIC-8-tól eltérően az IFRS:

(a) célirányos felmentéseket tartalmaz, hogy elkerüljék a pénzügyi kimutatások felhasználóinak hasznát valószínűleg meghaladó költségeket, továbbá gyakorlati okokból kis számban más kivételeket is tartalmaz;

(b) tisztázza, hogy a gazdálkodó az IFRS-ek legutolsó változatát alkalmazza;

(c) tisztázza, hogy az első alkalmazó IFRS szerinti becslései hogyan kapcsolódnak az általa, ugyanarra az időpontra a korábbi számviteli szabályozás szerint készített becslésekhez;

(d) kimondja, hogy más IFRS-ek átmeneti intézkedései nem vonatkoznak az első alkalmazóra;

(e) az IFRS-ekre való áttérésről kiemelt közzétételt ír elő.

1. NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása

CÉL

1. A jelen IFRS célja annak biztosítása, hogy egy gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásai és az e pénzügyi kimutatások által lefedett időszak egy részéről készített közbenső pénzügyi beszámoló magas színvonalú információkat tartalmazzanak, amelyek:

(a) a felhasználók számára áttekinthetők és valamennyi bemutatott időszakra összehasonlíthatók;

(b) megfelelő kiinduló pontot szolgáltatnak a gazdálkodó számára a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok (IFRS-ek) szerinti számvitelhez; és

(c) olyan költség mellett valósíthatók meg, amely nem haladja meg a felhasználók hasznát.

HATÓKÖR

2. A gazdálkodónak alkalmaznia kell ezt a standardot:

(a) az első IFRS pénzügyi kimutatásaira; és

▼M1

(b) minden egyes közbenső pénzügyi beszámolójára, amelyet az első IFRS pénzügyi kimutatásai által lefedett időszak egy részéről az IAS 34 *Közbenső pénzügyi beszámoló* standard szerint készít.

3. A gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásai azok az első éves pénzügyi kimutatások, amelyekben a gazdálkodó átveszi az IFRS-eket, valamint kifejezetten és korlátozások nélkül kijelenti e pénzügyi kimutatásoknak az IFRS-ekkel való összhangját. Az IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatások a gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásainak minősülnek, ha például a gazdálkodó:

(a) a közvetlenül megelőző pénzügyi kimutatásait:

(i) az IFRS-ekkel nem minden tekintetben összhangban álló nemzeti szabályozásokkal összhangban készítette;

(ii) minden tekintetben az IFRS-ekkel összhangban készítette, azt kivéve, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaztak kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést arról, hogy azok az IFRS-eknek megfeleltek;

(iii) úgy készítette, hogy azok kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést tartalmaztak néhány, de nem valamennyi IFRS-nek való megfelelésről;

(iv) az IFRS-ekkel össze nem hangolt nemzeti szabályozás alapján készítette, és emellett azoknak a tételeknek az elszámolásaihoz, amelyekre nemzeti szabályozás nem létezett, egyes IFRS-eket alkalmazott; vagy

(v) a nemzeti szabályozások szerint készítette úgy, hogy bizonyos összegeket megfeleltettek az IFRS szerint meghatározott összegeknek;

(b) az IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásokat csak belső használatra készítette anélkül, hogy hozzáférhetővé tette volna azt a gazdálkodó tulajdonosai vagy más külső felhasználók számára; vagy

(c) konszolidálási célokra, az IFRS-ek szerint anélkül készített egy beszámolócsomagot, hogy az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardban meghatározott teljes pénzügyi kimutatást elkészítették volna; vagy

(d) a korábbi időszakokra nem készített pénzügyi kimutatásokat.

4. Ez az IFRS akkor alkalmazandó, ha egy gazdálkodó először alkalmazza az IFRS-eket. Nem vonatkozik arra, ha például a gazdálkodó:

(a) beszünteti a pénzügyi kimutatások nemzeti szabályozások szerinti összeállítását, ha korábban azokat és egy másik olyan teljes pénzügyi kimutatást is összeállított, amely kifejezett és korlátozás nélküli kijelentést tartalmazott az IFRS-eknek való megfelelésről;

(b) a megelőző évben a nemzeti szabályozások szerinti pénzügyi kimutatásokat készített, 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 is tartalmazó pénzügyi kimutatásokat mutatott be; még akkor is, ha a könyvvizsgáló az e pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentését korlátozta.

5. Ez az IFRS nem vonatkozik azokra a változtatásokra a számviteli politikában, amelyeket olyan gazdálkodó hajt végre, amely a számvitele alapjaként már alkalmazza az IFRS-eket. Ezekre a változásokra a következők vonatkoznak:

(a) a számviteli politika változására vonatkozó, az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standardban megfogalmazott előírások; és

(b) a más IFRS-ekben meghatározott átmeneti intézkedések.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

IFRS nyitómérleg

6. Az IFRS-ekre való áttérés napjára a gazdálkodónak egy IFRS nyitómérleget kell készítenie. Ez a kiinduló pont az IFRS-ek szerinti elszámolásaihoz. A gazdálkodónak nem szükséges az első IFRS pénzügyi kimutatásaiban bemutatnia az IFRS nyitómérlegét.

▼M1

Számviteli politikák

7. A gazdálkodónak ugyanazokat a számviteli politikákat kell alkalmaznia az IFRS nyitómérlegében és valamennyi, az első IFRS pénzügyi kimutatásaiban bemutatott időszakra. Ezeknek a számviteli politikáknak, a 13-34. bekezdésekben meghatározottak kivételével, összhangban kell állniuk minden egyes, az első IFRS pénzügyi kimutatások *mérlegfordulónapján* hatályban lévő IFRS-sel.

8. A gazdálkodónak nem kell alkalmaznia az IFRS-ek korábbi időpontokban hatályban volt különféle változatait. A gazdálkodó akkor alkalmazhat egy új IFRS-t, ami még nem kötelező, ha az megengedi a korábbi alkalmazást.

Példa: az IFRS-ek legutolsó változatának következetes alkalmazása

HÁTTÉR

Az »A« gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásainak mérlegfordulónapja 2005. december 31. Az »A« gazdálkodó úgy dönt, hogy e pénzügyi kimutatásaiban csak egy előző évről közöl összehasonlító információt (lásd a 36. bekezdést). Ennélfogva, az IFRS-ekre való áttérés időpontja az üzleti év 2004. január 1-i kezdete lesz (vagy ami azzal egyenértékű: 2003. december 31.) Az »A« gazdálkodó minden év december 31-ével, ideértve 2004. december 31-ét is, a rá vonatkozó korábbi számviteli szabályozásnak megfelelően készített pénzügyi kimutatásokat.

AZ ELŐÍRÁSOK ALKALMAZÁSA

Az »A« gazdálkodónak azokat az IFRS előírásokat kell alkalmaznia, amelyek 2005. december 31-én hatályosak, amikor:

(a) összeállítja 2004. január 1-jére az IFRS nyitómérlegét; és

(b) összeállítja és bemutatja a 2005. december 31-ére vonatkozó mérlegét (ideértve a 2004-re vonatkozó összehasonlító adatokat is), a 2005. december 31-ig terjedő időszakra vonatkozó eredménykimutatását, a saját tőke változás kimutatását és a cash flow kimutatását (ideértve a 2004-re vonatkozó összehasonlító adatokat is), valamint a közzétételeket (ideértve a 2004-re vonatkozó összehasonlító adatokat is).

Ha egy új IFRS még nem kötelező, de a korábbi alkalmazást megengedi, az »A« gazdálkodónak lehetősége, de nem kötelezettsége, hogy ezt az IFRS-t alkalmazza az első IFRS pénzügyi kimutatásaiban.

9. A más IFRS-ekben lévő átmeneti rendelkezések azokra a változásokra vonatkoznak a számviteli politikában, amelyeket olyan gazdálkodó hajt végre, amely már használja az IFRS-eket; azokat az *első alkalmazó* az IFRS-ekre való áttérésekor – a 27-30. bekezdésben írtak kivételével – nem követi.

10. Kivéve a 13-34. bekezdésekben írtakat, a gazdálkodónak az IFRS nyitómérlegében:

(a) ki kell mutatnia minden olyan eszközt és kötelezettséget, amelyek kimutatását az IFRS-ek előírják;

(b) nem szabad kimutatnia eszközként vagy kötelezettségként olyan tételeket, amelyek kimutatását az IFRS-ek nem engedélyezik;

(c) át kell sorolnia azokat a tételeket, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás szerint az eszközök, a kötelezettségek egy csoportjába vagy a saját tőke bizonyos elemébe soroltak, de az IFRS-ek szerint más típusú eszközök, kötelezettségek vagy saját tőke elemek; és

(d) alkalmaznia kell az IFRS-eket valamennyi kimutatott eszköz és kötelezettség értékelésekor.

11. Azok a számviteli politikák, amelyeket a gazdálkodó az IFRS nyitómérlegében alkalmaz, eltérhetnek azoktól, amelyeket ugyanarra az időpontra, a *korábbi számviteli szabályozás* alkalmazásával használt. A keletkező kiigazítások az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőző eseményekből, ügyletekből származnak. Ezért a gazdálkodónak az ilyen kiigazításokat közvetlenül a felhalmozott eredménnyel (esetleg más saját tőke elemmel) szemben kell elszámolnia az IFRS-ekre való áttérés időpontjában.

12. Ez az IFRS azon elvvel szemben, hogy a gazdálkodó IFRS nyitómérlegének meg kell felelnie minden egyes IFRS-nek, két kivétel-csoportot állít fel:

▼M1

(a) a ►M10 13-25F ◄. bekezdések felmentéseket adnak más IFRS-ek egyes előírásai alól;

▼M3

(b) a 26-34B bekezdések tiltják más IFRS-ek egyes vonatkozásainak visszamenőleges alkalmazását.

▼M1

Felmentések más IFRS-ek alól

13. A gazdálkodó az alábbi felmentések közül egyet vagy többet is választhat:

(a) üzleti kombinációk (15. bekezdés);

(b) valós érték vagy átértékelés, mint feltételezett bekerülési érték (16-19. bekezdések);

(c) munkavállalói juttatások (20. bekezdés)

(d) halmozott átszámítási különbözetek (21. és 22. bekezdések);

(e) összetett pénzügyi instrumentumok (23. bekezdés);

▼M6

(f) leányvállalatok, társult vállalkozások és közös vállalkozások eszközei és kötelezettségei (24. és 25. bekezdések);

(g) korábban kimutatott pénzügyi instrumentumok megjelölése (25A bekezdés);

(h) részvény-alapú kifizetési ügyletek (25B és 25C bekezdések);

▼M10

i) biztosítási szerződések (25D. bekezdés);

j) az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékében szereplő leszerelési kötelezettségek (25E. bekezdés); valamint

k) lízingek (25F. bekezdés);

▼M8

(l) pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értéken történő értékelése a kezdeti megjelenítéskor (25G. bekezdés).

▼M1

A gazdálkodó ezeket a felmentéseket nem alkalmazhatja analóg módon más tételekre.

14. Az alábbi felmentések közül egyesek a valós értékre hivatkoznak. Az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard kifejti, hogy az üzleti kombinációban megszerzett azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékét hogyan kell meghatározni. A gazdálkodónak ezeket a magyarázatokat alkalmaznia kell a jelen IFRS szerinti valós értékek meghatározásánál, kivéve, ha más IFRS részletesebb útmutatással szolgál a kérdéses eszköz vagy kötelezettség valós értékének megállapításához. Ezeknek a valós értékeknek a meghatározásuk időpontjában létező körülményeket kell tükrözniük.

Üzleti kombinációk

15. A gazdálkodónak a B függelékben szereplő előírásokat kell alkalmaznia azokra az üzleti kombinációkra, amelyeket a gazdálkodó az IFRS-ekre való áttérést megelőzően jelenített meg.

Valós érték vagy átértékelés, mint feltételezett bekerülési érték

16. A gazdálkodó választhatja azt, hogy az IFRS-ekre való áttérés időpontjában az ingatlanok, gépek, berendezések valamely tételét a valós értékén értékeli, és az adott időpontra ezt a valós értéket tekinti annak feltételezett bekerülési értékének.

17. Az első alkalmazó választhatja azt, hogy az ingatlanok, gépek, berendezések valamely tételére az IFRS-re való áttérés időpontjában, vagy azt megelőzően érvényes, a korábbi számviteli szabályozás szerinti átértékelést alkalmazza az átértékelés időpontjára feltételezett bekerülési értékként, ha az átértékelés az átértékelés időpontjában nagyjából megfelelt:

a) a valós értéknek, vagy

b) az IFRS-ek szerinti bekerülési vagy értékcsökkentett bekerülési értéknek, úgy módosítva, hogy az tükrözze például az általános vagy speciális árindex változásait.

18. A 16. és 17. bekezdések választása a következőkre is lehetséges:

▼M1

(a) befektetési célú ingatlan, ha a gazdálkodó a bekerülési érték eljárás alkalmazását választja az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardban; és

(b) azon immateriális javak, amelyek megfelelnek:

(i) az IAS 38 *Immateriális javak* standard megjelenítési feltételeinek (ideértve az eredeti bekerülési érték megbízható értékelését); és

(ii) az IAS 38 átértékeléssel kapcsolatos feltételének (ideértve az aktív piac létét).

A gazdálkodó nem használhatja ezeket a választásokat más eszközökre vagy kötelezettségekre.

19. Az első alkalmazó a korábbi számviteli szabályozás szerint kialakíthatott feltételezett bekerülési értéket néhány vagy valamennyi eszközére és kötelezettségére úgy, hogy azokat a valós értékükön értékelte egy meghatározott időpontban egy esemény (például: privatizáció vagy első nyilvános ajánlattétel) miatt. Az ilyen »esemény által kiváltott« valós értéken történő értékelést alkalmazhatja az adott értékelés időpontjára feltételezett bekerülési értékként az IFRS-ekhez.

Munkavállalói juttatások

20. Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard szerint a gazdálkodó választhatja a »folyosó« megközelítést, amely bizonyos aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket nem mutat ki. E megközelítés visszamenőleges alkalmazása elvárja a gazdálkodótól, hogy a program kezdetétől az IFRS-ekre való áttérés időpontjáig halmozott aktuáriusi nyereséget és veszteséget bontsa meg kimutatott részre és ki nem mutatott részre. Mindazonáltal, az első alkalmazó választhatja, hogy valamennyi halmozott aktuáriusi nyereséget és veszteséget kimutat az IFRS-ekre való áttérés időpontjában akkor is, ha a későbbi aktuáriusi nyereségekre és veszteségekre a folyosó megközelítést alkalmazza. Ha az első alkalmazó ezt választja, valamennyi programra ezt kell alkalmaznia.

▼M10

20A. A gazdálkodó egység a 120A.p) bekezdésben előírt összegeket közzéteheti úgy, hogy az egyes beszámolási időszakokra az áttérés időpontjától kezdve a jövőre nézve határozza meg az összegeket.

▼M1

Halmozott átszámítási különbözetek

21. Az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard előírja, hogy a gazdálkodó:

(a) bizonyos átszámítási különbözeteket a saját tőke elkülönített elemeként szerepeltessen; 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 az eredménykimutatásba az elidegenítés nyeresége vagy vesztesége részeként.

22. Az első alkalmazónak azonban nem kell teljesítenie ezeket az előírásokat azokra a halmozott átszámítási különbözetekre, amelyek az IFRS-ekre való áttérés napján léteztek. Ha az első alkalmazó él ezzel a felmentéssel, 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 tartalmazza az ezt követő átszámítási különbözeteket.

Összetett pénzügyi instrumentumok

23. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* standard előírja a gazdálkodónak, hogy a bekerüléskor bontsa meg az összetett pénzügyi instrumentumot különálló kötelezettség és sajáttőke elemre. Ha a kötelezettség elem a továbbiakban már nem áll fenn, az IAS 32 visszamenőleges alkalmazása a saját tőke két részének elkülönítését foglalja magában. Az első rész a felhalmozott eredményben van, és azt a felhalmozott kamatot képviseli, ami a kötelezettség-elemmel kapcsolatban gyülemlett fel. A másik rész az eredeti tőkeelemet képviseli. A jelen IFRS szerint azonban az IFRS-ekre való áttérés időpontjában az első alkalmazónak nem kell elkülönítenie ezt a két részt, ha a kötelezettség-elem a továbbiakban már nem áll fenn.

▼M1

A leányvállalatok, társult és közös vállalkozások eszközei és kötelezettségei

▼M5

24. Ha egy leányvállalat az anyavállalatánál később válik első alkalmazóvá, a leányvállalatnak a saját pénzügyi kimutatásaiban az eszközeit és kötelezettségeit – vagylagosan – a következők szerint kell értékelnie:

▼M1

(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; vagy

▼M5

(b) a jelen IFRS további részeiben előírt könyv szerinti értékeken, a leányvállalat IFRS-ekre való áttérése időpontját figyelembe véve. Ezek a könyv szerinti értékek eltérhetnek azoktól, amelyeket az (a) pont említett, ha:

▼M1

(i) a jelen IFRS-beli felmentések olyan értékelést eredményeznek, amely függ az IFRS-ekre való áttérés időpontjától;

▼M5

(ii) a leányvállalat pénzügyi kimutatásaiban alkalmazott számviteli politikák eltérnek a konszolidált pénzügyi kimutatásokban alkalmazottaktól. Például a leányvállalat alkalmazhatja az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardban bemutatott bekerülési értékmodellt, míg a csoport az átértékelési modellt alkalmazza.

▼M1

Hasonló választás lehetséges a társult és a közös vállalkozások számára is, amelyek első alkalmazóvá később válnak, mint az a gazdálkodó, amely jelentős befolyással bír azokban, vagy közös ellenőrzést gyakorol felettük.

25. Azonban ha a gazdálkodó a leányvállalatánál (vagy a társult-, vagy a közös vállalkozásánál) később válik első alkalmazóvá, a gazdálkodónak 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) egyedi pénzügyi kimutatásaiban vannak, módosítva azokat a konszolidálási és tőke elszámolási korrekciókkal, valamint azon üzleti kombináció hatásai miatt, amelyben a gazdálkodó a leányvállalatot megszerezte. Hasonlóképpen, ha egy anyavállalat az egyedi pénzügyi kimutatásai szempontjából a konszolidált pénzügyi kimutatásainál hamarabb vagy később válik első alkalmazóvá, az eszközeit és a kötelezettségeit – a konszolidálás miatti módosításoktól eltekintve – a kétféle pénzügyi kimutatásaiban azonosan kell, hogy értékelje.

▼M9

Korábban megjelenített pénzügyi instrumentumok megjelölése

25A. Az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard megengedi, hogy egy pénzügyi eszközt annak kezdeti megjelenítésekor értékesíthetőként, vagy egy pénzügyi instrumentumot (feltéve, hogy az megfelel bizonyos kritériumoknak) nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelöljenek meg. Ezen előírással ellentétben, az alábbi esetekben felmentések alkalmazhatók,

a) valamely gazdálkodó egység számára engedélyezett, hogy értékesíthető megjelölést alkalmazzon az IFRS-re történő áttérés időpontjában.

b) *olyan gazdálkodó egység esetén, amely az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásait 2006. szeptember 1-jével vagy azt követően kezdődő éves időszakra prezentálja* – az ilyen gazdálkodó egység számára lehetőség van arra, hogy az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában bármely pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelöljön meg, feltéve, hogy az eszköz vagy kötelezettség az adott időpontban teljesíti az IAS 39 standard 9b)i., 9b)ii. vagy 11A bekezdéseiben foglalt kritériumokat.

c) *olyan gazdálkodó egység esetén, amely az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásait 2006. január 1-jével vagy azt követően és 2006. szeptember 1-jét megelőzően kezdődő éves időszakra prezentálja* – az

▼M9

ilyen gazdálkodó egység számára lehetőség van arra, hogy az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában bármely pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelöljön meg, feltéve, hogy az eszköz vagy kötelezettség az adott időpontban teljesíti az IAS 39 standard 9b)i., 9b)ii. vagy 11A bekezdéseiben foglalt kritériumokat. Ha az IFRS-ekre történő áttérés időpontja 2005. szeptember 1-je előtti, az ilyen megjelöléseket nem szükséges lezárni 2005. szeptember 1-jéig, és ezek olyan pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket is tartalmazhatnak, amelyeket az IFRS-re történő áttérés időpontja és 2005. szeptember 1-je között jelenítettek meg.

d) *olyan gazdálkodó egység esetén, amely az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásait 2006. január 1-jét megelőzően kezdődő éves időszakra prezentálja, és amely alkalmazza az IAS 39 standard 11A., 48A., AG4B–AG4K., AG33A. és AG33B. bekezdéseit, valamint a 9., 12. és 13. bekezdések 2005-ös módosításait* – az ilyen gazdálkodó egység számára lehetőség van arra, hogy az első IFRS beszámolási időszaka kezdetén bármely pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget, amely ezen új és módosított bekezdések értelmében az adott időpontban megfelel az ilyen megjelölés feltételeinek, nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként jelöljön meg. Ha a gazdálkodó egység első IFRS beszámolási időszaka 2005. szeptember 1-je előtt kezdődik, az ilyen megjelöléseket nem szükséges lezárni 2005. szeptember 1-jéig, és ezek olyan pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket is tartalmazhatnak, amelyeket a szóban forgó időszak kezdete és 2005. szeptember 1-je között jelenítettek meg. Ha a gazdálkodó egység az IAS 39 standardnak megfelelően elvégzi az összehasonlító adatok újra-megállapítását, azokat az adatokat újból meg kell adnia az IFRS beszámolási időszak kezdetekor megjelölt pénzügyi eszközökre, pénzügyi kötelezettségekre vagy pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek vagy mindkettő csoportjára. Az összehasonlító adatok ilyen újra-megállapítását csak akkor szabad megtenni, ha a megjelölt tételek vagy csoportok az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában megfeleltek volna az IAS 39 standard 9b)i., 9b)ii. vagy 11A. bekezdésében az ilyen megjelölésre vonatkozó kritériumoknak, vagy a kezdeti megjelenítés idején megfeleltek volna a 9b)i., 9b)ii. vagy 11A. bekezdésben foglalt kritériumoknak.

e) *olyan gazdálkodó egység esetén, amely az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásait 2006. szeptember 1-jét megelőzően kezdődő éves időszakra prezentálja* – az IAS 39 standard 91. bekezdése ellenére, az ilyen gazdálkodó egység által a fenti c) vagy d) albekezdéssel összhangban nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek megjelölt, korábban egy valós érték fedezeti elszámolási kapcsolatban fedezett tételként megjelölt bármely pénzügyi eszköz és pénzügyi kötelezettség megjelölését a szóban forgó kapcsolatokban meg kell szüntetni, amikor megtörténik a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek való megjelölésük.

▼M6

25B. Az első alkalmazó számára javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés* standardot olyan tőkeinstrumentumokra alkalmazza, amelyek 2002. november 7-e előtt kerültek nyújtásra. Az első alkalmazó számára szintén javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2-t olyan tőkeinstrumentumokra alkalmazza, amelyek 2002. november 7-e után kerültek nyújtásra, és amelyek (a) az IFRS-ekre történő áttérés időpontja, és (b) 2005. január 1-je közül a későbbi időpontig megszolgálttá váltak. Ugyanakkor azonban, amennyiben az első alkalmazó úgy dönt, hogy az IFRS 2-t alkalmazza ilyen tőkeinstrumentumokra, ezt csak akkor teheti meg, ha a gazdálkodó egység korábban nyilvánosan közzétette ezen tőkeinstrumentumoknak az IFRS 2-ben meghatározott értékelési időpontban érvényes valós értékét. Valamennyi tőkeinstrumentum nyújtásra vonatkozóan, amelyre az IFRS 2-t nem alkalmazták (pl. a 2002. november 7-én vagy azt megelőzően nyújtott tőkeinstrumentumok), az első alkalmazónak mindazonáltal közzé kell tennie az IFRS 2 44. és 45. bekezdéseiben előírt információkat. Amennyiben az első alkalmazó módosítja azon tőkeinstrumentumok nyújtásának feltételeit, amelyekre az IFRS 2-t nem alkalmazta, a gazdálkodó egységnek nem kell az IFRS 2 26-29. bekezdéseit alkalmaznia, amennyiben a módosítás (a) az IFRS-ekre való áttérés időpontja, vagy (b) 2005. január 1-je közül a későbbi időpontot megelőzően történt.

25C. Az első alkalmazó számára javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2-t olyan részvény-alapú kifizetési ügyletekből származó kötelezettségekre alkalmazza, amelyek az IFRS-ekre történő áttérés időpontját megelőzően teljesítésre kerültek. Az első alkalmazó számára szintén javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2-t olyan kötelezettségekre alkalmazza, amelyek 2005. január 1-je előtt rendezésre kerültek. Azon kötelezettségek esetében,

▼**M6**

amelyekre az IFRS 2-t alkalmazzák, az első alkalmazónak nem szükséges az összehasonlító információkat újra megállapítania abban a mértékben, amennyiben az információk egy 2002. november 7-énél korábbi időpontra vagy időszakra vonatkoznak.

▼**M3**

Biztosítási szerződések

25D Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard átmeneti rendelkezéseit. Az IFRS 4 korlátozza a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politika megváltoztatását, beleértve az első alkalmazók által tett változtatásokat is.

▼**M4**

Változások az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékében szereplő meglévő összeszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben

25E. 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 e kötelezettségekben bekövetkező olyan változásokra nézve, amelyek az IFRS-ekre történő áttérést megelőzően következtek be. Amennyiben egy az első alkalmazó él e felmentéssel:

(a) a kötelezettséget az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában az IAS 37 szerint 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 diszkontrátákra vonatkozó legjobb becslésének alkalmazásával, amelyek alkalmazásra kerültek volna az adott kötelezettségre a közbeeső időszak során;

valamint

(c) ki kell számítania az ezen összegre vonatkozó halmozott értékcsökkenést az IFRS-ekre történő áttérés időpontjára az eszköz hasznos élettartamára vonatkozó jelenlegi becslése alapján, az egység által az IFRS-ek alapján kialakított értékcsökkenési politika alkalmazásával.

▼**M10**

LÍZINGEK

IFRIC 4 *Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget*

25F. 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 történő áttérés időpontjában létező megállapodás tartalmaz-e lízinget meghatározhatja az akkor fennálló tények és körülmények alapján.

▼**M8**

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értéken történő értékelése

25G. A 7. és 9. bekezdés előírásai ellenére a gazdálkodó egység alkalmazhatja az IAS 39 AG76. bekezdésének utolsó mondatában, és az AG76A. bekezdésében foglalt előírást, az alábbi két módszer valamelyikének alkalmazásával:

a) a jövőre nézve a 2002. október 25-e után megkötött ügyletekre vonatkozóan; vagy

b) a jövőre nézve a 2004. január 1-je után megkötött ügyletekre vonatkozóan.

▼M1

Kivételek más IFRS-ek visszamenőleges alkalmazása alól

▼M3

26. A jelen IFRS tiltja más IFRS-ek egyes vonatkozásainak visszamenőleges alkalmazását, amelyek az alábbiakra vonatkoznak:

▼M1

(a) a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek kivezetése (27. bekezdés);

▼M3

(b) fedezeti elszámolás (28-30. bekezdések);

(c) becslések (31-34. bekezdések); és

(d) az értékesítésre tartottnak minősített eszközök és megszűnt tevékenységek.

▼M1

A pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek kivezetése

▼M2

27. A 27A bekezdésben megengedettek kivételével, az első alkalmazónak az IAS 39 kivezetési előírásait a jövőre nézve kell alkalmaznia a 2004. január 1-jén vagy azt követően bekövetkező ügyletekre. Más szavakkal, amennyiben az első alkalmazó nem származékos eszközöket vagy nem származékos kötelezettségeket vezetett ki a korábbi számviteli szabályozása alapján egy 2004. január 1-je előtt bekövetkezett ügylet eredményeként, ezen eszközöket és kötelezettségeket az IFRS-ek alapján nem mutathatja ki (kivéve, ha azok egy később bekövetkező ügylet vagy esemény eredményeként megfelelnek a kimutatás feltételeinek).

27A. A 27. bekezdés ellenére, az egység visszamenőlegesen is alkalmazhatja az IAS 39 kivezetési előírásait egy saját döntése szerinti időponttól, feltéve, hogy az IAS 39-nek a múltbeli ügyletek eredményeként kivezetett eszközökre és kötelezettségekre történő alkalmazásához szükséges információk rendelkezésre álltak akkor, amikor ezen ügyleteket eredetileg elszámolták.

▼M1

Fedezeti elszámolások

28. Ahogyan azt az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard előírja, az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a gazdálkodónak:

(a) valós értéken kell értékelnie valamennyi származékos instrumentumot; és

(b) meg kell szüntetnie a származékos instrumentumokkal kapcsolatban keletkezett minden olyan elhatárolt veszteséget és nyereséget, amit a korábbi számviteli szabályozás szerint úgy mutatott ki, mintha azok eszközök vagy kötelezettségek lennének.

29. A gazdálkodó nem vehet figyelembe az IFRS nyitómérlegében olyan típusú fedezeti kapcsolatot, amely nem felel meg az IAS 39 szerinti fedezeti elszámolásoknak (például: sok fedezeti kapcsolat van, ahol a fedezeti instrumentum pénzeszköz vagy kiírt opció, ahol a fedezett tétel egy nettó pozíció; vagy ahol a fedezeti ügylet egy lejáratig tartandó instrumentum kamatkockázatát fedezi). Azonban ha a gazdálkodó egy nettó pozíciót jelölt meg fedezett tételként a korábbi számviteli szabályozás szerint, az adott nettó pozíción belül az IFRS-ek szerint megjelölhet egy önálló tételt fedezett tételként, feltéve, hogy ezt nem az IFRS-ekre való áttérés időpontját követően teszi.

▼M2

30. Amennyiben az IFRS-ekre történő áttérést megelőzően az egység valamely ügyletet fedezeti ügyletként jelölt meg, de az nem felel meg az IAS 39 fedezeti elszámolásra meghatározott feltételeinek, az egységnek az IAS 39 91. és 101. bekezdését kell alkalmaznia a fedezeti elszámolás megszüntetésére. Az IFRS-ekre történő áttérés előtt megkötött ügyleteket visszamenőlegesen nem lehet fedezeti ügyletként megjelölni.

▼M1

Becslések

31. A gazdálkodó IFRS-ek szerinti, az IFRS-ekre való áttérés időpontjára érvényes becsléseinek (az olyan módosítások után, amelyek tükröznek bármely eltérést a számviteli politikákban) összhangban kell lenniük

▼M1

azokkal a becslésekkel, amelyeket ugyanarra az időpontra a korábbi számviteli szabályozás szerint készített, kivéve, ha nyilvánvaló bizonyíték van arra, hogy e becslései hibásak voltak.

32. A gazdálkodó információt kaphat az IFRS-ekre való áttérés időpontja után azokról a becslésekről, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás szerint készített. A 31. bekezdés szerint a gazdálkodó az ilyen információ megszerzését ugyanúgy kezeli, mint az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard szerint a mérlegfordulónapot követő nem-módosító eseményeket. Tegyük fel például, hogy a gazdálkodó 2004. január 1-jén tér át az IFRS-ekre, és a 2004. július 15-i új információ megköveteli egy a korábbi számviteli szabályozás szerint 2003. december 31-én végzett becslés felülvizsgálatát. A gazdálkodó nem fogja figyelembe venni ezt az új információt az IFRS nyitómérlegében (kivéve, ha a becslések bármely, a számviteli politikákban bekövetkezett eltérés miatt igényelnek módosítást, vagy nyilvánvaló bizonyíték van arra, hogy a becslések hibásak voltak). Ehelyett a gazdálkodó ezt az új információt a 2004. december 31-ével záruló év eredménykimutatásában (vagy esetleg a saját tőke egyéb változásaiban) tükrözi.

33. A gazdálkodónak az IFRS-ekre való áttérés időpontjában szükséges lehet olyan IFRS-ek szerinti becsléseket készítenie, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás az adott időpontra nem írt elő. Az IAS 10-zel való összhang érdekében ezeknek az IFRS-ek szerinti 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.

34. A 31-33. bekezdések az IFRS nyitómérlegre vonatkoznak. Azok vonatkoznak a gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásaiban közölt összehasonlító időszakra is, amely esetben az IFRS-ekre való áttérés időpontjára való hivatkozás alatt az adott összehasonlító időszak végét kell érteni.

▼M3

34A. Az IFRS 5 előírja, hogy azt 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. Az IFRS 5 lehetővé teszi, hogy az egység az IFRS rendelkezéseit alkalmazza 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 időpontot követően felelnek meg, feltéve, hogy az IFRS alkalmazásához szükséges értékelések és információk beszerzésre kerültek azon időpontig, amikor a kritériumok eredetileg teljesültek.

34B. Az IFRS-ekre 2005. január 1-je előtt áttérő egység az IFRS 5 átmeneti rendelkezéseit kell alkalmazza. Az IFRS-ekre 2005. január 1-jén vagy azt követően áttérő egység az IFRS-t visszamenőlegesen kell alkalmazni.

▼M1

BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

35. A jelen IFRS nem ad felmentéseket más IFRS-ek bemutatási és közzétételi előírásai alól.

Összehasonlító információk

36. Az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardnak való megfelelés érdekében a gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásainak legalább egy évnyi IFRS-ek szerinti összehasonlító információt kell tartalmaznia.

▼M3

Az összehasonlító adatok IAS 39-nek és IFRS 4-nek megfelelő újra-megállapítására vonatkozó követelmény alóli felmentés

▼M12

36A Az IFRS-ekre 2006. január 1-je előtt áttérő gazdálkodó egységnek az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban legalább egy évre visszamenően összehasonlító információkat kell bemutatnia, de ezen összehasonlító információknak nem kell megfelelniük az IAS 32, IAS 39 vagy IFRS 4 standardokban előírtaknak. Az a gazdálkodó egység, amely az IAS 32, IAS 39 vagy IFRS 4 standardokban előírtakat nem teljesítő összehasonlító információk bemutatását választja, az áttérés első évében köteles:

▼**M12**

(a) a korábbi számviteli szabályozása megjelenítési és értékelési követelményeit alkalmazni azokban az összehasonlító információkban, amelyek az IAS 32 és az IAS 39 hatókörébe tartozó pénzügyi instrumentumokra és az IFRS 4 hatókörébe tartozó biztosítási szerződésekre vonatkoznak;

▼**M3**

(b) közzé kell tennie ezt a tényt, valamint az ezen információ előállításának alapját;

továbbá

(c) közzé kell tennie azon főbb **módosítások**k jellegét, amelyek szükségesek lennének ahhoz, hogy az információk megfeleljenek az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak. Az egységnek nem kell e módosításokat számszerűsítenie. Ugyanakkor az egységnek az összehasonlító időszak beszámolási fordulónapjára vonatkozó mérleg (vagyis az a mérleg, ami a korábbi számviteli szabályozás alapján összeállított összehasonlító adatokat tartalmazza), valamint az első IFRS szerinti beszámolási időszak kezdetére vonatkozó mérleg (vagyis az az első időszak, amely az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak megfelelő információkat tartalmazza) közötti módosítást oly módon kell kezelnie, mintha az a számviteli politika változásából keletkezett volna, és meg kell felelnie az IAS 8 28(a)-(e) és (f)(i) bekezdéseiben meghatározott közzétételi előírásoknak.

A 28(f)(i) bekezdés csak az összehasonlító időszak beszámolási fordulónapján a mérlegben kimutatott összegekre vonatkozik.

▼**M12**

Azon gazdálkodó egységek esetében, amelyek az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardokban előírtakat nem teljesítő összehasonlító információk bemutatását választják, az „IFRS-ekre való áttérés időpontjára” történő hivatkozások az első IFRS-ek szerinti beszámolási időszak kezdetét jelentik, de csak az említett standardok esetében. Ezeknek a gazdálkodó egységeknek meg kell felelniük az IAS 1 15. bekezdésének (c) pontjában foglalt arra vonatkozó követelménynek, hogy további közzétételeket nyújtsanak, ha az IFRS-ek meghatározott követelményeinek teljesítése nem elégséges annak biztosításához, hogy a felhasználók megértsék az egyes ügyletek, egyéb események és körülmények által a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére gyakorolt hatást.

Mentesítés az IFRS 6-ra vonatkozó összehasonlító információk bemutatásának kötelezettsége alól

36B Annak a gazdálkodó egységnek, amely 2006. január 1. előtt tér át a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra, és amely úgy dönt, hogy az IFRS 6 *Az ásványkincsek feltárása és felmérése* standardot 2006. január 1. előtt alkalmazza, az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban bemutatott összehasonlító információkra nem kell teljesítenie az IFRS 6 követelményeit.

Felmentés az IFRS 7-re vonatkozó összehasonlító közzétételek biztosításának kötelezettsége alól

36C Annak a gazdálkodó egységnek, amely az IFRS-ekre 2006. január 1-je előtt tér át és úgy dönt, hogy az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: Közzétételek* standardot alkalmazza, nem kell az IFRS 7-ben előírt összehasonlító közzétételeket bemutatnia az említett pénzügyi kimutatásaiban.

▼**M1**

37. Egyes gazdálkodók kiválasztott adatok múltbeli összegzéseit mutatják be azon első időszakot megelőző időszakokra, amelyre az IFRS szerint, teljes körűen összehasonlító információt hoznak nyilvánosságra. A jelen IFRS nem írja elő az ilyen összegzések esetében, hogy azok megfeleljenek az IFRS-ek megjelenítési és értékelési előírásainak. Sőt, egyes gazdálkodók az összehasonlító információkat ugyanúgy bemutatják a korábbi számviteli szabályozás szerint, mint az IAS 1 által előírt összehasonlító információkat. Bármely olyan pénzügyi kimutatásban, amely a korábbi számviteli szabályozás szerinti múltbeli összegzéseket vagy összehasonlító információt tartalmaz, a gazdálkodónak:

(a) feltűnően meg kell jelölnie a korábbi számviteli szabályozás szerinti információkat, mint amelyeket nem az IFRS-ek szerint készítettek; és

▼M1

(b) közzé kell tenni azon főbb módosítások jellegét, amelyek azt az IFRS-eknek megfelelővé tennék. Ezeket a módosításokat a gazdálkodónak nem szükséges számszerűsítenie.

Az IFRS-ekre való áttérés ismertetése

38. **A gazdálkodónak ismertetnie kell, hogy a korábbi számviteli szabályozásról az IFRS-ekre való áttérés miként hatott a bemutatott vagyoni helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-ira.**

Egyeztetések

39. A 38. bekezdésnek való megfelelés érdekében a gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásainak tartalmazniuk kell:

(a) a saját tőke korábbi számviteli szabályozás szerint közölt és az IFRS szerinti állománya egyeztetését, mindkét következő időpontra:

(i) az IFRS-ekre való áttérés időpontja; és

(ii) annak a legutolsó időszaknak a vége, amelyet a gazdálkodó legfrissebb, a korábbi számviteli szabályozás szerinti éves pénzügyi kimutatásaiban szerepeltettek;

(b) a gazdálkodó legfrissebb éves pénzügyi kimutatásaiban az utolsó időszakra a korábbi számviteli szabályozás szerint bemutatott nyeresége vagy vesztesége egyeztetését a gazdálkodó ugyanazon időszakra vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyereségével vagy veszteségével; és

(c) ha a gazdálkodó bármely értékvesztést először az IFRS nyitómérlegének készítésekor mutatott ki vagy írt vissza, azokat a közzétételeket, amelyeket az IAS 36 *Az eszközök értékvesztése* standard előírna, ha a gazdálkodó ezeket az értékvesztéseket, visszaírásokat az IFRS-ekre való áttérés időpontjával kezdődő időszakban mutatná ki.

40. A 39. bekezdés a) és b) pontjában előírt egyeztetéseket kielégítő részletességgel kell megadni, hogy képessé tegyék a felhasználókat a mérleghez és az eredménykimutatáshoz kapcsolódó jelentős módosítások megértésére. Ha a gazdálkodó készített cash-flow kimutatást a korábbi számviteli szabályozása szerint, a cash-flow kimutatáshoz kapcsolódó jelentős módosításokat is ismertetnie kell.

41. Ha a gazdálkodó tudomást szerez arról, hogy a korábbi számviteli szabályozás szerint hibákat vétett, a 39. bekezdés a) és b) pontjaiban előírt egyeztetéseknek el kell különíteniük e hibák javításait a számviteli politikákban történt változásoktól.

42. Az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standard nem foglalkozik azokkal a változásokkal a számviteli politikában, amelyek akkor fordulnak elő, amikor a gazdálkodó először alkalmazza az IFRS-eket. Ezért a gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásaiban nem kell alkalmazni az IAS 8-nak a számviteli politika változásairól való közzétételekre vonatkozó előírásait.

43. Ha a gazdálkodó nem készített a korábbi időszakokban pénzügyi kimutatásokat, az első IFRS pénzügyi kimutatásaiban ezt a tényt közzé kell tenni.

▼M9

43A. A gazdálkodó egység számára megengedett, hogy a 25A bekezdéssel összhangban egy korábban kimutatott pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközként vagy pénzügyi kötelezettségként vagy egy pénzügyi eszközt értékesíthetőként jelöljön meg. Az egységnek közzé kell tennie az egyes kategóriákba sorolt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékét a megjelölésük időpontjában, valamint a korábbi pénzügyi kimutatásokban szereplő besorolásukat és könyv szerinti értéküket.

▼M1

A valós érték alkalmazása feltételezett bekerülési értékként

44. Ha a gazdálkodó a valós értéket alkalmazza az IFRS nyitómérlegében feltételezett bekerülési értékként valamely ingatlan, gép és berendezés tételére, befektetési célú ingatlanára vagy immateriális eszközére (lásd a 16. és 18. bekezdéseket), a gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásainak az IFRS nyitómérleg 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.

▼M1

Közbenső pénzügyi beszámolók

45. Annak érdekében, hogy megfeleljenek a 38. bekezdésnek, ha a gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolót készít az IAS 34 *Közbenső pénzügyi beszámolás* standard szerint annak az időszaknak egy részéről, amelyet az első IFRS pénzügyi kimutatásai lefednek, a gazdálkodónak az IAS 34 előírásain kívül a következő előírásoknak is eleget kell tennie:

(a) minden egyes ilyen közbenső pénzügyi beszámolónak tartalmaznia kell a következők egyeztetését, ha a gazdálkodó a közvetlenül megelőző üzleti év összehasonlítható évközi időszakára is bemutatott közbenső pénzügyi beszámolót:

(i) az adott összehasonlítható évközi időszak végén a korábbi számviteli szabályozás szerinti saját tőke és ugyanezen időpontra az IFRS szerinti saját tőke; és

(ii) az adott összehasonlítható időszakra a korábbi számviteli szabályozás szerinti (aktuális és egy évre visszatekintő) nyereség vagy veszteség és ugyanazon időszakra az IFRS szerinti nyereség vagy veszteség.

(b) az a) pontban előírt egyeztetéseken kívül a gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásai által lefedett időszak egy részére vonatkozó első, az IAS 34 szerinti közbenső pénzügyi beszámolója tartalmazza a 39. bekezdés a) és b) pontjaiban előírt egyeztetéseket (kiegészítve a 40. és a 41. bekezdésekben előírt részletekkel), vagy kereszthivatkozást egy másik nyilvánosságra hozott olyan dokumentumra, amely ezeket az egyeztetéseket tartalmazza.

46. Az IAS 34 minimum közzétételeket ír elő arra a feltételezésre alapozva, hogy a közbenső pénzügyi beszámoló felhasználóinak van hozzáférésük a legfrissebb éves pénzügyi kimutatásokhoz is. Azonban az IAS 34 azt is előírja a gazdálkodónak, hogy tegyen közzé »bármely eseményt vagy ügyletet, amely jelentős az aktuális közbenső időszak megértéséhez«. Ezért ha az első alkalmazó a korábbi számviteli szabályozás szerinti legfrissebb éves pénzügyi kimutatásaiban nem tett közzé egy olyan információt, amely jelentős az aktuális közbenső időszak megértéséhez, a közbenső pénzügyi beszámolójának közzé kell tennie az adott információt, vagy kereszthivatkozást kell tartalmaznia egy másik nyilvánosságra hozott, azt tartalmazó dokumentumra.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

47. Egy gazdálkodónak ezt az IFRS-t kell alkalmaznia, ha az első IFRS pénzügyi kimutatásai a 2004. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakra vonatkoznak. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó első IFRS pénzügyi kimutatásai a 2004. január 1-je előtt kezdődő időszakra vonatkoznak, és a gazdálkodó ezt az IFRS-t alkalmazza a SIC-8 *Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként* értelmezés helyett, ezt a tényt közzé kell tenni.

▼M2

Pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek kimutatása

47A. Az egység számára megengedett, hogy a 25A bekezdéssel összhangban egy korábban kimutatott pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget a nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltként vagy értékesíthetőként jelöljön meg. Az egységnek közzé kell tennie az egyes kategóriákba sorolt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékét, valamint a korábbi pénzügyi kimutatásokban szereplő besorolást és könyv szerinti értéket.

▼M1

A függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

az IFRS-ekre való áttérés időpontja	Annak a legkorábbi időszaknak a kezdete, amelyről a gazdálkodó teljes körű összehasonlító információt mutat be az IFRS-ek szerint az első IFRS pénzügyi kimutatásaiban.
első alkalmazó	Olyan gazdálkodó, amely az első IFRS pénzügyi kimutatásait állítja össze.
első IFRS pénzügyi kimutatások	Az első olyan éves pénzügyi kimutatások, amelyekben a gazdálkodó alkalmazza az IFRS-eket, és kifejezetten és korlátozások nélkül kijelenti e pénzügyi kimutatásoknak az IFRS-ekkel való összhangját.
feltételezett 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 az adott időpontban mutatta ki eredetileg az eszközt vagy a kötelezettséget, és hogy a bekerülési érték a feltételezett bekerülési értékkel volt azonos.
korábbi számviteli szabályozás	Az a számviteli rendszer, amelyet az első alkalmazó közvetlenül az IFRS-ek átvétele előtt használt.
mérlegfordulónap	Annak a legutolsó időszaknak a vége, amelyet a pénzügyi kimutatások vagy egy közbenső pénzügyi beszámoló lefedett.
▼M5 A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek)	A Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) által elfogadott standardok és értelmezések. Azok tartalmazzák: (a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat; (b) a Nemzetközi Számviteli Standardokat; valamint (c) a Nemzetközi Számviteli Beszámolási Értelmezési Bizottsága (IFRIC), vagy a korábbi Értelmezési Állandó Bizottság (*SIC*) által kiadott értelmezéseket.
▼M1 IFRS nyitómérleg	A gazdálkodó (közzétett vagy nyilvánosságra nem hozott) mérlege az IFRS-ekre való áttérés időpontjában.
valós érték	Az az összeg, amelyért jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.
▼M2 Első IFRS szerinti beszámolási időszak	Az egység **első IFRS pénzügyi kimutatásai** mérlegfordulónapján végződő beszámolási időszak.

▼M1

B függelék

Üzleti kombinációk

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

▼M3

B1. Az első alkalmazó választhatja, hogy nem alkalmazza visszamenőlegesen az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot a múltbeli üzleti kombinációkra (azokra az üzleti kombinációkra, amelyek az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően történtek meg). Azonban, ha egy első alkalmazó bármely üzleti kombinációját újra megállapítja, hogy eleget tegyen az IFRS 3-nak, valamennyi későbbi üzleti kombinációját újra meg kell állapítania, és alkalmaznia kell ugyanezen időponttól a (2004-ben módosított) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* és a (2004-ben módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standardokat. Például: ha az első alkalmazó azt választja, hogy újra megállapít egy 2002. június 30-án megtörtént üzleti kombinációt, akkor a 2002. június 30-a és az IFRS-ekre való áttérés időpontja között megtörtént valamennyi üzleti kombinációt újra meg kell állapítania, továbbá 2002. június 30-tól alkalmaznia kell a (2004-ben módosított) IAS 36-ot és a (2004-ben módosított) IAS 38-at.

▼M5

B1A Az egységnek nem kell az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot visszamenőlegesen alkalmaznia az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt lebonyolított üzleti kombinációkból származó valós érték módosításokra és goodwillre. Ha az egység nem alkalmazza az IAS 21-et visszamenőlegesen ezen valós érték módosításokra és goodwillre, azokat az egység eszközeiként és kötelezettségeiként kell kezelnie, nem pedig a felvásárolt egység eszközeiként és kötelezettségeiként. Ily módon, a goodwill és valós érték módosítások már vagy kifejezésre kerültek az egység funkcionális pénznemében, vagy nem monetáris külföldi pénznemben felmerülő tételnek minősülnek, amelyek a korábban alkalmazott számviteli szabályok szerint érvényes árfolyam alkalmazásával kerülnek kimutatásra.

B1B Az egység választhatja, hogy az IAS 21-et visszamenőlegesen alkalmazza azon valós érték módosításokra és goodwillre, amelyek a következőkből keletkeztek:

(a) az IFRS-ekre történő áttérés időpontját megelőzően lebonyolított valamennyi üzleti kombinációra;

vagy

(b) azon üzleti kombinációkra, amelyekre vonatkozóan az egység választotta az újra-megállapítást az IAS 22-nek való megfeleléshez, ahogy azt a fenti B1. bekezdés megengedi.

▼M1

B2. Ha az első alkalmazó egy múltbeli üzleti kombinációra visszamenőlegesen nem alkalmazza az IAS 22-t, ez az alábbi következményekkel jár az adott üzleti kombinációra:

(a) Az első alkalmazónak meg kell tartania ugyanazt a minősítést, ami a korábbi számviteli szabályozás szerinti pénzügyi kimutatásaiban volt (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 eszközét és kötelezettségét, amelyeket egy múltbeli üzleti kombinációban megszerzett vagy átvállalt, kivéve:

(i) bizonyos pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás szerint kivezetett (lásd a 27. bekezdést); és

(ii) azokat az eszközöket (ideértve a goodwillt is), és kötelezettségeket, amelyeket nem mutattak ki a felvásárló konszolidált mérlegében a korábbi számviteli szabályozás szerint, és az IFRS-ek szerint sem felelnének meg a megjelenítési kritériumoknak a felvásárolt egyedi mérlegében (lásd a B2. bekezdés f)-i) pontjait).

Az első alkalmazónak a felhalmozott eredmény (esetleg más saját tőke kategória) módosításával kell kimutatnia bármely keletkező változást, kivéve ha a változás olyan immateriális eszköz kimutatásából ered, amelyet korábban a goodwill foglalt magába (lásd a B2. bekezdés g) (i) pontját).

▼M1

(c) Az első alkalmazónak el kell távolítania az IFRS nyitómérlegéből bármely, a korábbi számviteli szabályozás szerint kimutatott tételt, amely nem felel meg az IFRS-ek szerint az eszközként vagy kötelezettségként való kimutatás feltételeinek. A bekövetkező változást az első alkalmazó a következők szerint számolja el:

(i) egy múltbeli üzleti kombinációt az első alkalmazó akvizíciónak minősíthetett, és immateriális eszközként mutathatott ki egy olyan tételt, amely nem felel meg az eszközként való kimutatás feltételének az IAS 38 *Immateriális javak* standard szerint. Ezt a tételt (és – ha ilyen van – a kapcsolódó halasztott adót és a kisebbségi részesedést) át kell minősítenie a goodwill részévé (kivéve, ha a goodwillt közvetlenül a saját tőkéből vonta le a korábbi számviteli szabályozás szerint, lásd a B2. bekezdés g)(i) és a B2. bekezdés i) pontjait);

(ii) az első alkalmazónak minden egyéb keletkező változást a felhalmozott eredményben kell kimutatnia ([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 az IFRS nyitómérlegében 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 sajáttőke kategória), nem pedig a goodwill módosításaként kell kimutatni.

(e) Közvetlenül az üzleti kombináció utáni, az adott üzleti kombinációban megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek korábbi számviteli szabályozás szerinti könyv szerinti értéke lesz az adott időpontra azok IFRS-ek szerint feltételezett bekerülési értéke. Ha az IFRS-ek ezen eszközöknek és kötelezettségeknek a bekerülési érték alapú értékelését írják elő egy későbbi időpontra, ez a feltételezett bekerülési érték lesz az alapja a bekerülési érték alapú értékcsökkenésnek vagy amortizációnak az üzleti kombináció időpontjától számítva.

(f) Ha egy múltbeli üzleti kombinációban megszerzett eszközt vagy átvállalt kötelezettséget a korábbi számviteli szabályozás szerint nem mutattak ki, annak nem nulla lesz a feltételezett bekerülési értéke az IFRS nyitómérlegben. A felvásárlónak ehelyett azt olyan módszerrel kell kimutatnia és értékelnie a konszolidált mérlegében, ahogyan azt az IFRS-ek a felvásárolt egyedi mérlegéhez előírnák. Szemléltetésként: ha a felvásárló a korábbi számviteli szabályozása szerint nem aktiválta a múltbeli üzleti kombinációban megszerzett pénzügyi lízingeket, e lízingeket úgy kell aktiválnia a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban, ahogyan azt az IAS 17 *Lízingek* standard előírná a felvásároltnak az egyedi IFRS mérlegében. Viszont ha egy eszközt vagy kötelezettséget a goodwill foglalt magába a korábbi számviteli szabályozás szerint, de elkülönítetten kellene kimutatni az IAS 22 szerint, ez az eszköz vagy kötelezettség a goodwillben marad, kivéve, ha az IFRS-ek előírnák annak kimutatását a felvásárolt egyedi pénzügyi kimutatásaiban.

(g) Az IFRS nyitómérlegben a goodwill könyv szerinti értéke annak az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a korábbi számviteli szabályozás szerinti könyv szerinti értéke lesz a következő három módosítást követően:

(i) ha a B2. bekezdés fenti c) (i) pontja előírja, az első alkalmazónak növelnie kell a goodwill könyv szerinti értékét, amikor átsorolnak egy olyan tételt, amelyet a korábbi számviteli szabályozás szerint immateriális eszközként mutattak ki. Hasonlóan, ha a B2. bekezdés f) pontja előírja, hogy az első alkalmazó mutasson ki egy immateriális eszközt, amelyet a korábbi számviteli szabályozás szerint a goodwill foglalt magába, az első alkalmazónak megfelelően csökkentenie kell a goodwill könyv szerinti értékét (és esetleg módosítania kell a halasztott adót és a kisebbségi részesedést);

(ii) egy múltbeli üzleti kombináció vételi ellenértéke összegére ható függő esemény eldőlhetett az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt. Amennyiben a függő módosítások ésszerű becslése elkészíthető, és azok pénzügyi rendezése valószínű, az első alkalmazónak módosítania kell a goodwillt ezzel az összeggel. Hasonló-

([1]) Az ilyen változások közé tartoznak az immateriális javakból vagy ezekbe történő átsorolások, ha a korábbi számviteli szabályozás szerint eszközként nem mutattak ki goodwillt. Ez akkor merül fel, ha a korábbi számviteli szabályozás szerint a gazdálkodó (a) a goodwillt közvetlenül a saját tőkéből vonta le, vagy (b) nem akvizícióként kezelte az üzleti kombinációt."

▼M1

képpen, az első alkalmazónak módosítania kell a goodwill könyv szerinti értékét, ha egy korábban kimutatott függő módosítást a továbbiakban nem lehet ésszerűen értékelni, vagy annak pénzügyi rendezése a továbbiakban nem valószínű;

(iii) függetlenül attól, hogy van-e jelzés arra, hogy a goodwill értékvesztett lehet, az első alkalmazónak az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* 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, a felértékelési többletben) való elszámolásakor. Az értékvesztési tesztnek az IFRS-ekre való áttérés időpontjában meglévő feltételeken kell alapulnia.

(h) Más módosításokat nem kell végrehajtani az IFRS-ekre való áttérés napján a goodwill könyv szerinti értékéhez kapcsolódva. Például, az első alkalmazónak nem kell 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 az IAS 38 szerint megfelelne a felvásárolt egyedi mérlegében történő megjelenítés kritériumainak);

(ii) módosítsa a goodwill korábbi amortizációját;

(iii) meg nem történtté tegye azt a goodwillt érintő módosítást, amelyet az IAS 22 nem enged meg, de a korábbi számviteli szabályozás szerint 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 szabályozás szerint a saját tőkéből való levonásként mutatott ki goodwillt:

(i) ezt a goodwillt nem mutatja ki az IFRS nyitómérlegében. Azonkívül ezt a goodwillt nem vezetheti át az eredménykimutatásba, ha a leányvállalatot elidegeníti, vagy ha a leányvállalatban lévő befektetés értékvesztetté válik;

(ii) a felhalmozott eredményben kell kimutatnia azokat a módosításokat, amelyek egy a vételi ellenértékre ható függő esemény későbbi eldőléséből származnak.

(j) A korábbi számviteli szabályozás szerint lehet, hogy az első alkalmazó nem konszolidálta az üzleti kombinációban megszerzett leányvállalatot (például azért, mert az anyavállalat a korábbi számviteli szabályozás szerint 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 egyedi mérlegéhez előírnának. Az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a goodwill feltételezett bekerülési értéke egyenlő lesz az alábbiak különbségével:

(i) az anyavállalat részesedése az ilyen módosított könyv szerinti értékekben; és

(ii) az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban a leányvállalatban lévő befektetésének a bekerülési értéke.

(k) A kisebbségi részesedések és a halasztott adó értékelése a többi eszköz és kötelezettség értékelését követi. Ennélfogva a kimutatott eszközökkel és kötelezettségekkel kapcsolatos fenti módosítások a kisebbségi részesedésekre és a halasztott adóra is hatással vannak.

B3. A múltbeli üzleti kombinációkkal kapcsolatos felmentés a társult vállalkozásokban lévő befektetések és a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek múltbeli megszerzéseire is vonatkozik.

B4. Végezetül a B1. bekezdéshez választott időpont valamennyi ilyen akvizícióra egyaránt érvényes.

▼M1

C függelék

Más IFRS-ek módosítása

Az e függelék szerinti módosítások a 2004. január 1-jével vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatásokra lesznek hatályosak. Ha a gazdálkodó ezt az IFRS-t korábbi időszakra alkalmazza, ezek a módosítások e korábbi időszaktól hatályosak.

C1. Ez az IFRS kiváltja a SIC-8 Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként értelmezést.

C2. Ez az IFRS az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard 172. bekezdésének h) pontját a következő szövegre módosítja:

»(h) ha egy értékpapírosítási, átváltási vagy más kivezetési ügyletet annál az üzleti évnél hamarabb kötöttek meg, mint amelyben ezt a standardot először alkalmazzák, az adott ügylet elszámolását nem kell visszamenőlegesen megváltoztatni azért, hogy e standard előírásainak megfeleljenek. Ez azonban nem mentesíti az átadót azon előírások alól, hogy:

(i) mutassa ki valamennyi származékos termékét vagy más érdekeltségét, így az ügyletet követően megmaradó olyan szolgáltatási jogokat vagy szolgáltatási kötelezettségeket, amelyek megfelelnek az e standard vagy más IFRS-ek szerinti megjelenítési feltételeknek; és

(ii) konszolidáljon minden, az átadó által ellenőrzött speciális célú gazdálkodó szervezetet (lásd a SIC-12 *Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó szervezetek* értelmezést).«

▼M3

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-10

Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 20 Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele

Kérdés

1. Néhány országban a gazdálkodóknak 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 működési tevékenységéhez kapcsolódnak. Ilyen közreműködés lehet például állami erőforrásoknak olyan gazdálkodók 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 gazdálkodóknak adott állami közreműködés megfelel az állami támogatásoknak az IAS 20-ban megadott meghatározásának még akkor is, ha nincsenek speciálisan a gazdálkodó üzleti tevékenységéhez kapcsolódó feltételek, csak az a követelmény áll fenn, hogy a gazdálkodónak bizonyos régiókban, vagy iparágakban kell működnie. Ezért az ilyen támogatásokat nem lehet közvetlenül a saját tőkében 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 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

▼M5

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-12

Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó szervezetek

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

▼M5

Hivatkozás: IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*

▼B

Kérdés

1. Egy szervezetet lehet korlátozott és jól meghatározható célkitűzés végrehajtására létrehozni (például lízingelésre, kutatási-fejlesztési tevékenység végzésére, vagy pénzügyi eszközök értékpapírosítására). Az ilyen speciális célú gazdálkodó szervezet (Special Purpose Entity – SPE) formája lehet gazdasági társaság, tröszt, társulás, vagy jogi személyiséggel nem bíró társaság. A SPE-ket gyakran jogi rendelkezésekkel hozzák létre, amelyek szigorú és időnként tartós korlátozásokat írnak elő az SPE működésével kapcsolatosan az irányító testület, a vagyonkezelő, vagy az igazgatóság döntéshozatali jogaira vonatkozóan. Ezek a rendelkezések gyakran kikötik, hogy az SPE folyamatos tevékenységét irányító alapelveket az alapítón, vagy a szponzoron kívül más nem módosíthatja (vagyis az SPE-ek úgynevezett „automatikus irányítással" működnek).

2. A szponzor (vagy az a gazdálkodó, amelynek rendeletére az SPE-t létrehozták), gyakran eszközöket ad át az SPE-nek, jogot szerez arra, hogy az SPE birtokában lévő eszközöket használja, vagy szolgáltatást nyújt az SPE-nek, miközben harmadik felek (a „tőkét szolgáltatók") biztosítják az SPE finanszírozását. Egy olyan gazdálkodó, amely ügyleteket köt az SPE-vel (gyakran az alapító, vagy a szponzor), lényegében ellenőrizheti az SPE-t.

3. Egy SPE-ben lévő haszonhúzói érdekeltség például adósság, saját tőke, részvételi jog, maradványérdekeltség vagy lízing formáját öltheti. Néhány haszonhúzói érdekeltség egyszerűen rögzített vagy megállapított hozamrátát biztosíthat a tulajdonosának, miközben más haszonhúzói érdekeltségek az SPE tevékenységeinek egyéb jövőbeli gazdasági hasznaihoz való jogot vagy hozzáférhetőséget biztosíthatnak a tulajdonosnak. A leggyakrabban az alapító vagy a szponzor (vagy az a gazdálkodó, amelynek rendeletére az SPE-t létrehozták) jelentős haszonhúzói érdekeltséget tart fenn az SPE tevékenységében még akkor is, ha az SPE saját tőkéjének csak kis hányadával bír, vagy semekkora részével sem rendelkezik.

4. Az IAS 27 megköveteli azoknak a szervezeteknek a konszolidációját, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó ellenőrzése alatt állnak. Mindazonáltal a standard nem ad kifejezett útmutatást az SPE-k konszolidációjára vonatkozóan.

5. A kérdés az, hogy milyen körülmények között kell konszolidálnia egy gazdálkodónak egy SPE-t.

6. Ez az értelmezés nem vonatkozik a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokra, vagy a tőkekompenzációs programokra.

7. Egy eszköznek az átadása a gazdálkodótól egy SPE részére az adott gazdálkodó értékesítésének minősülhet. Azonban ha az átadás nem is minősül értékesítésnek, az IAS 27-nek és ennek az értelmezésnek a rendelkezései azt jelenthetik, hogy a gazdálkodónak konszolidálnia kell az SPE-t. Ez az értelmezés nem tárgyalja azokat a körülményeket, amelyekben a gazdálkodónak értékesítésként kell kezelni az ilyen ügyleteket, vagy az ilyen jellegű értékesítés következményeinek a kiszűrését a konszolidálás keretében.

Konszenzus

8. Egy SPE-t akkor kell konszolidálni, amikor a gazdálkodó és az SPE közötti kapcsolat tartalma azt mutatja, hogy az SPE az adott gazdálkodó ellenőrzése alatt áll.

▼M5

9. Egy SPE-vel összefüggésben az ellenőrzés származhat az („automata irányítás" alatt álló) SPE tevékenységének előre meghatározásából, vagy más módon. Az IAS 27 13. bekezdése számos olyan körülményt megjelöl, amely ellenőrzést eredményez, még azokban az esetekben is, ha egy egység egy másik egység szavazatainak felével, vagy a felénél kevesebbel rendelkezik. Hasonlóképpen, az ellenőrzés abban az esetben is fennállhat,

▼M5

ha az egység az SPE saját tőkéjében kis részesedéssel bír, vagy nincs részesedése. Az ellenőrzési elv alkalmazása megköveteli, hogy minden esetben az összes lényeges elem figyelembe vétele után döntsenek.

10. Az IAS 27 13. bekezdésében leírt helyzeteken kívül például az alábbi körülmények utalhatnak olyan kapcsolatra, amelyben egy egység ellenőrzést gyakorol egy SPE felett, és ennek következtében konszolidálnia kell az SPE-t (további útmutatás az értelmezés függelékében található):

(a) az SPE tevékenységét lényegében az egység érdekében, annak különleges üzleti szükségleteinek megfelelően végzi azért, hogy az egységnek haszna származzon az SPE működéséből;

(b) lényegében az egység rendelkezik az SPE tevékenységéből származó hasznok többségének megszerzéséhez szükséges döntéshozói képességekkel, vagy egy „automata irányító” rendszer felállításával az egység jelölte ki ezeket a döntéshozói képességeket;

(c) az egységnek lényegében megvan az a joga, hogy megszerezze az SPE-ből származó hasznok többségét, és ezért az egység ki lehet téve az SPE tevékenységével járó kockázatoknak;

vagy

(d) az egység lényegében megtartja az SPE-vel vagy eszközeivel kapcsolatos fennmaradó, vagy a tulajdonosi kockázatok többségét azért, hogy az SPE tevékenységéből származó hasznokat megszerezze.

▼B

A konszenzus időpontja: 1998. június.

▼M5

Hatálybalépés napja: Ez az értelmezés az 1999. július 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba; a korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

▼M8

Nemzetközi Számviteli Beszámolási Értelmezési Bizottság

IFRIC

IFRIC MÓDOSÍTÁS A SIC-12-HÖZ

A SIC-12

Konszolidálás – speciális célú szervezetek értelmezés hatóköre

HIVATKOZÁSOK

IAS 19 *Munkavállalói juttatások*

IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás*

IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés*

SIC-12 *Konszolidálás – speciális célú szervezetek*

HÁTTÉR

1. Amíg ez a Módosítás hatályba nem lép, addig a SIC-12 kizárja a hatóköréből a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokat és a tőkekompenzációs programokat (SIC-12.6). Amíg az IFRS 2 hatályba nem lép, addig az ilyen programok a (2002-ben módosított) IAS 19 hatókörébe tartoznak.

2. Az IFRS 2 a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra lép hatályba. Az IFRS 2 az IAS 19-et módosítani fogja azáltal, hogy:

a) eltávolítja a hatóköréből azokat a munkavállalói juttatásokat, amelyekre az IFRS 2 vonatkozik, és

b) törli az összes utalást a tőkekompenzációs juttatásokra és a tőkekompenzációs programokra.

3. Továbbá az IAS 32 előírja a saját részvények levonását a saját tőkéből. Az IFRS 2 hatálybalépésével módosul az IAS 32, mivel kimondja, hogy az IAS 32, 33 és 34 (saját részvényekre vonatkozó) bekezdéseit kell alkalmazni a munkavállalói részvényopciós programok, a munkavállalói rész-

▼M8

vényvásárlási programok, és minden egyéb, részvényalapú kifizetésre vonatkozó megállapodással kapcsolatosan megvásárolt, eladott, kibocsátott vagy bevont saját részvényre.

KÉRDÉSEK

4. A jelen Módosítás által megcélzott első kérdés a tőkekompenzációs programok belefoglalása a SIC-12 hatókörébe.

5. A jelen Módosítás által megcélzott második kérdés az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatási programok kizárása a SIC-12 hatóköréből. A Módosítás hatálybalépéséig a SIC-12 nem zárja ki hatóköréből az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatási programokat. Az IAS 19 ugyanakkor előírja, hogy ezeket a programokat a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokhoz hasonlóan számolják el.

MÓDOSÍTÁS

6. A SIC-12 6. bekezdése a következőképpen módosul.

A jelen értelmezés nem vonatkozik a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokra és az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatási programokra, amelyekre az IAS 19 vonatkozik.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

7. A gazdálkodó egységnek a jelen Módosítást a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRS 2-t egy korábbi időszakra alkalmazza, akkor a módosítást is alkalmaznia kell arra a korábbi időszakra.

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-13

Közös vezetésű vállalkozások – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

▼M5

Reference:IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*

▼B

Kérdés

▼M5

1. Az IAS 31 standard 48. bekezdése a tulajdonos és a közös vállalkozás közötti eszköz átadásokra és eladásokra vonatkozik: „Ha a tulajdonos eszközöket ad át vagy ad el a közös vállalkozásnak, az ügyletből eredő nyereség vagy veszteség megjelenítésének tükröznie kell az ügylet valós tartalmát”. Ezenfelül az IAS 31 24. bekezdése kimondja, hogy „a közös vezetésű vállalkozás olyan közös vállalkozási forma, melynél gazdasági társaságot, partnerséget vagy más szervezetet hoznak létre a tulajdonosok és azokban minden tulajdonosnak érdekeltsége van.” Nincs kifejezett útmutatás a közös vezetésű vállalkozásoknak juttatott nem pénzbeli hozzájáruláson realizált nyereség vagy veszteség megjelenítésére vonatkozóan.

▼B

2. A KVV-nek adott hozzájárulások a tulajdonosok általi, a KVV-ben levő tőkerészesedésért cserében történő eszközátadások. Az ilyen hozzájárulások számos formában megvalósulhatnak. A hozzájárulások történhetnek a tulajdonosok által a KVV megalapításakor, vagy későbbi időpontban. A tulajdonos(ok) által a KVV-nek átadott eszközökért kapott ellenérték lehet pénz, vagy más olyan ellenszolgáltatás is, amely nem függ a KVV jövőbeni cash-flow-jától („járulékos ellenszolgáltatás”).

3. A kérdések az alábbiak:

a) mikor kell a tulajdonosnak a KVV-ben lévő tőkerészesedésért cserében a KVV-nek nem pénzbeli eszközökben adott hozzájárulásból származó nyereségek vagy veszteségek megfelelő részét elszámolni az eredménykimutatásban;

b) hogyan számolja el a tulajdonos a járulékos ellenszolgáltatásokat; és

c) hogyan kell bemutatni bármely nem realizált nyereséget vagy veszteséget a tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásaiban.

▼B

4. Ez az értelmezés foglalkozik a KVV-nek a KVV-ben lévő tőkerészesedésért cserébe adott nem pénzbeli hozzájárulások tulajdonosok általi elszámolásaival, akár a tőkemódszerrel, akár az arányos konszolidáció módszerével számolják el az ilyen tőkerészesedést.

Konszenzus

▼M5

5. Az IAS 31 standard 48. bekezdésének a KVV-nak a KVV-ban lévő tőkerészesedésért cserébe adott nem pénzbeli hozzájárulásokra vonatkozó alkalmazásakor, a tulajdonosnak az adott időszak eredménykimutatásában a nyereségnek vagy veszteségnek a más tulajdonosok tőkerészesedésére eső részét kell elszámolnia, kivéve, ha:

(a) a hozzájárulásként átadott nem pénzbeli eszköz(ök) tulajdonjogával járó jelentős kockázatok és hasznok nem szálltak át a KVV-re;

vagy

(b) a nem pénzbeli hozzájáruláson keletkező nyereség vagy veszteség megbízhatóan nem mérhető;

vagy

(c) az átadási ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma, ahogy azt az IAS 16 *Ingatlanok, gépek, és berendezések* standard meghatározza.

Amennyiben az (a), (b) vagy (c) kivételek alkalmazhatók, a nyereség vagy veszteség nem realizáltnak tekintendő, és emiatt nem lehet azt a nyereségben vagy veszteségben, kivéve, ha a 6. bekezdés is alkalmazandó.

6. Amennyiben a KVV-ben való tőkerészesedésen túl a tulajdonos pénzbeli, vagy nem pénzbeli eszközöket is kap, a tranzakción keletkező nyereség vagy veszteség megfelelő részét a tulajdonosnak a nyereségben vagy veszteségben el kell számolnia.

▼B

7. A KVV-nek hozzájárulásként átadott nem pénzbeli eszközökön keletkező nem realizált nyereséget vagy veszteséget az arányos konszolidáció módszere alapján a mögöttes eszközzel szemben, vagy a tőkemódszer alapján a befektetéssel szemben kell kiszűrni. Az ilyen nem realizált nyereséget vagy veszteséget nem lehet a tulajdonos konszolidált mérlegében halasztott nyereségként vagy veszteségként kimutatni.

Konszenzus időpontja: 1998. június.

▼M5

Hatálybalépés napja: Ez az értelmezés a 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba; a korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

14. Az 5. bekezdésben meghatározott, a nem pénzbeli hozzájárulások elszámolására vonatkozó rendelkezések módosításait a jövőre nézve a jövőbeni ügyletekre kell alkalmazni.

15. Az egységnek az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard jelen értelmezésre vonatkozó módosításait a 2005. január 1-jén vagy azt követő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza azt a standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-15

Operatív lízing – Ösztönzők

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 17 Lízingek (1997-ben módosított)

▼B

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 készpénzfizetés 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 lízing ügyletekben 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 elszámolnia, 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 elszámolnia 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 költségeket vagy a lízingtárgy felújítási költségét) – a lízingbevevőnek az ilyen költségekre alkalmazandó Nemzetközi Számviteli 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.

▼M5

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-21

Nyereségadók – az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

A SIC-D21 Nyereségadók értelmezéstervezet: A gyűjteményt 1999 szeptemberében bocsátották vitára. Az értelmezéstervezet mind a jelen értelmezésben felvetett kérdéseket, mind a SIC-25 Nyereségadók – A gazdálkodónak vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások értelmezésben felvetett kérdéseket tartalmazta.

Hivatkozás: IAS 12 Nyereségadók (1996-ban módosított)

Kérdés

1. Az IAS 12 standard 51. bekezdése szerint a halasztott adókötelezettségek és a halasztott adókövetelések értékelésének tükröznie kell azt az adókövetkezményt, amely abból a módból származik, amellyel a gazdálkodó a mérleg fordulónapján tervezi az eszközök és a kötelezettségek könyv szerinti értékének érvényesítését vagy rendezését.

2. IAS 12 standard 20. bekezdése megjegyzi, hogy egy eszköz átértékelése nem mindig érinti az adóköteles nyereséget (veszteséget) az átértékelés időszakában, és hogy lehetséges, hogy az eszköz adóalapját nem helyes-

▼B

bítik az átértékelés eredményeként. Ha a könyv szerinti érték jövőbeli megtérülése adóköteles lesz, akkor az átértékelt eszköz könyv szerinti értéke és adóalapja közötti bármely különbség adóköteles átmeneti különbözet, és halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést keletkeztet.

▼M5

3. A kérdés az, hogy hogyan kell értelmezni a „megtérülés” kifejezést azoknál az eszközöknél, amelyeket nem értékcsökkentenek (nem értékcsökkenthető eszközök) és az IAS 16 31. bekezdése szerint átértékelnek.

4. Ez az értelmezés azokra a befektetési célú ingatlanokra is vonatkozik, amelyek az IAS 40.33 bekezdés szerinti átértékelt értéken vannak nyilvántartva, de nem értékcsökkenthetőnek minősülnének, ha a IAS 16 standardot kellene alkalmazni.

▼B

Konszenzus

▼M5

5. Az IAS 16 standard 31. bekezdése szerint a nem értékcsökkenthető eszköz átértékeléséből származó halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés értékelésének azt az adó-következményt kell tükröznie, amely az adott eszköz könyv szerinti értékének az értékesítés során történő érvényesítéséből származna, tekintet nélkül az adott eszköz könyv szerinti értéke megállapításának alapjára. Ennek megfelelően ha az adótörvény olyan adókulcsot határoz meg az adott eszköz értékesítéséből származó adóköteles bevételre, amely eltér az eszköz használatából származó adóköteles bevételre alkalmazandó adókulcstól, akkor az előbbi kulcsot kell alkalmazni a nem értékcsökkenthető eszközhöz tartozó halasztott adókötelezettség vagy -követelés értékelésekor.

▼B

A konszenzus időpontja: 1999. augusztus.

▼M5

Hatálybalépés napja: A jelen konszenzus 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-25

Nyereségadók – A gazdálkodónak vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

A SIC-D21 Nyereségadók értelmezéstervezet: A gyűjteményt 1999 szeptemberében bocsátották vitára. Az értelmezéstervezet mind a jelen értelmezésben felvetett kérdéseket, mind a SIC-21 Nyereségadók – az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése értelmezésben felvetett kérdéseket is tartalmazta.

Hivatkozás: IAS 12 Nyereségadók (1996-ban módosított)

Kérdés

1. A gazdálkodó vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások következtében a gazdálkodó adókötelezettségei, vagy adókövetelései nőhetnek, vagy csökkenhetnek. Ez történhet például a gazdálkodó saját tőkéjét megtestesítő értékpapírok nyilvános jegyzésekor vagy a gazdálkodó saját tőkéjének átstrukturálásakor. Akkor is előfordulhat, ha az irányító tulajdonos külföldre költözik. Ilyen események következményeként lehetséges, hogy a gazdálkodó másképp adóztatható, például adókedvezményeket kaphat, vagy veszíthet el, vagy a jövőben más adókulcs vonatkozhat rá.

2. A gazdálkodó, vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változásoknak azonnali kihatása lehet a gazdálkodó tényleges adókötelezettségeire vagy adókövetelésire. A változás növelheti vagy csökkentheti a gazdálkodó által kimutatott halasztott adókötelezettségeket és adókövete-

▼B

léseket is attól függően, hogy milyen hatással van az adózási státusban bekövetkezett változás azokra az adókövetkezményekre, amelyek a gazdálkodó eszközei vagy kötelezettségei könyv szerinti értékének érvényesítéséből vagy rendezéséből fognak származni.

3. A kérdés az, hogy hogyan számolja el a gazdálkodó saját adózási státusában, vagy a tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások adókihatásait.

Konszenzus

4. A gazdálkodó vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások nem eredményeznek növekedést vagy csökkenést azon összegek esetében, amelyek elszámolása közvetlenül a saját tőkében történik. Az adózási státusban bekövetkezett változás tényleges- és halasztottadó-következményeit az időszak nettó nyereségében vagy veszteségében 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 terhére vagy javára történik. Azokat az adókövetkezményeket, amelyek a saját tőke kimutatott összegének változásaihoz kapcsolódnak – ugyanabban, vagy más időszakban (nem a nettó nyereség vagy veszteség részeként) –, közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára kell elszámolni.

A konszenzus időpontja: 1999. augusztus.

▼M5

Hatálybalépés napja: A jelen konszenzus 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-27

A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozások: IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása (1997-ben módosított), IAS 17 Lízingek (1997-ben módosított), IAS 18 Bevételek (1993-ban módosított)

Kérdés

1. Egy Gazdálkodó lízing jogi formáját magában foglaló ügyletet vagy strukturált ügyletsorozatot (megállapodást) köthet egy nem kapcsolt féllel vagy felekkel (egy Befektetővel). A Gazdálkodó megteheti például, hogy eszközöket lízingel a Befektetőnek és ugyanazokat az eszközöket visszlízingeli, vagy azt is megteheti, hogy jogilag értékesít eszközöket, és ugyanazokat az eszközöket visszlízingeli. Az egyes megállapodások formája, feltételei és körülményei 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 Gazdálkodóval –, 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 meghatározását, és ha nem,

      i. egy elkülönített befektetési számla és az esetleges lízingdíj-fizetési kötelmek (például az A. függelék 2. bekezdésének a) pontjában leírt példát tekintve) a Gazdálkodó eszközeit és kötelezettségeit jelentik-e;

      ii. hogyan kell a Gazdálkodónak elszámolnia a megállapodásból eredő egyéb kötelmeket; és

      iii. hogyan kell a Gazdálkodónak elszámolnia azokat a díjakat, amelyeket a Befektetőtől esetlegesen kap.

▼B

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 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. bekezdéseiben adott meghatározásokat és útmutatásokat kell alkalmazni annak meghatározásánál, hogy az elkülönített befektetési számla és a lízingdíj-fizetési kötelmek lényegében a Gazdálkodó eszközeit és kötelezettségeit jelentik-e. 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 Gazdálkodónak nem kell kimutatnia azokat, tartalmazzák a következőket:

   a) a Gazdálkodó 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 kötelezettségeket a befektetési számla pénzeszközeiből fizessék ki, és a Gazdálkodó nem képes visszatartani a befektetési számláról a Befektető részére történő kifizetéseket;

   b) a Gazdálkodó csak kismértékű kockázattal bír a Befektetőtől kapott díj teljes összegének visszafizetésére, és esetleges további összegek kifizetésére vonatkozóan, vagy, ha nem kapott díjat, csak kismértékű kockázattal bír az egyéb kötelmek (pl. garancia) alapján történő összeg kifizetésére vonatkozóan. A kifizetésnek csak kismértékű 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

   c) a megállapodás kezdetekor történő kezdeti cash-flow-kon kívül, a megállapodás keretében cash-flow-ként várhatóan csak azok a lízingdíjfizetések fognak megtörténni, amelyeket kizárólag a kezdeti cash-flow-ból létrehozott elkülönített befektetési számláról lehívott pénzeszközökből fizetnek ki.

7. A megállapodás többi kötelmét, ideértve a nyújtott garanciákat és a szerződés lejárat előtti felbontásából származó kötelmeket is, a feltételektől függően az IAS 37 vagy az IAS 39 szerint kell elszámolni.

8. Az IAS 18 standard 20. bekezdésében megfogalmazott kritériumokat minden egyes megállapodás tényeire és körülményeire vonatkozóan alkalmazni kell annak meghatározásában, hogy mikor mutassanak ki bevételként olyan díjat, amelyet a Gazdálkodó 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 mutatók, 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 bizonyos lényeges tevékenységek végrehajtására vagy attól való tartózkodásra vonatkozó kötelmek a megkapott díj megszolgálásának feltételei, 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 Gazdálkodónak 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 gazdálkodásához, és ezért fennáll annak a lehetősége, hogy a Gazdálkodó fizet a megállapodás lejáratnál korábban történő felmondása céljából; vagy

ii. a megállapodás feltételei a Gazdálkodót arra kötelezik, vagy a Gazdálkodónak 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 egy bizonyos összeg kifizetésére kényszerül.

9. A díjat gazdasági tartalma és jellege alapján kell bemutatni az eredménykimutatásban.

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 elszámolási mód megértéséhez szükséges megfelelő közzétételek meghatározásához. A Gazdálkodónak egy adott megállapodással kapcsolatban minden időszakban a következő információkat kell közzétennie:

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 módszert, az időszak során bevételként elszámolt összeget, és az eredménykimutatásnak azt 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.

▼M5

Hatálybalépés napja: A jelen értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-29

Közzététel – Koncessziós megállapodások

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása (1997-ben módosított)

Kérdés

1. A gazdálkodó (a koncessziót üzemeltető) szerződéses viszonyba kerülhet egy másik gazdálkodóval (koncessziót szolgáltató) annak érdekében, hogy olyan tevékenységet fejtsen ki, amelyek által a lakosság lényeges gazdasági és társadalmi létesítményekhez fér hozzá. A koncessziót szolgáltató

▼B

lehet az államháztartási vagy a magánszektorban működő gazdálkodó, 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 egyes belső szolgáltatásait helyezi ki (munkahelyi étterem, épület-karbantartás, könyvelés vagy informatikai feladatok).

2. A koncessziós megállapodások keretében általában a koncessziót szolgáltató átruházza a szerződés keretében a koncessziót üzemeltetőre:

   a) annak jogát, hogy az olyan szolgáltatásokat nyújtson, amelyek révén a lakosság lényeges gazdasági és társadalmi létesítményekhez fér hozzá; és

   b) egyes esetekben bizonyos meghatározott tárgyi, immateriális és/vagy pénzügyi eszközök használatának a jogát;

   cserébe a koncessziót üzemeltető:

   a) bizonyos feltételek és kikötések alapján kötelezettséget vállal a koncesszió időtartama alatt a szolgáltatás nyújtására; és

   b) ha ez értelmezhető, kötelezettséget vállal arra nézve, hogy a koncesszió időszakának végén az annak elején kapott és az annak folyamán szerzett jogokat visszaszármaztatja.

3. A koncessziós megállapodások közös jellemzője az, hogy a koncessziót üzemeltető egyrészről jogokat kap, másrészről kötelezettségeket vállal közfeladatok ellátására.

4. A kérdés az, hogy milyen információkat kell közzétenni a koncessziót üzemeltető és a koncessziót szolgáltató ►**M5** megjegyzések ◄.

5. Néhány, a koncessziós megállapodásra vonatkozó szempont és közzétételi kötelezettség kifejtésre került a már meglévő Nemzetközi Számviteli Standardokban (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 teljesítendő szerződéseket, amelyeket a Nemzetközi Számviteli Standardok nem tárgyalnak, kivéve ha azok hátrányosak, amire az IAS 37 vonatkozik. Jelen értelmezés ezért további a koncessziós megállapodásokra vonatkozó közzétételeket tárgyal.

Konszenzus

6. A koncessziós megállapodások minden vonatkozását mérlegelni kell a ►**M5** megjegyzések ◄ történő megfelelő közzétételek meghatározására. A koncessziót üzemeltetőnek és a koncessziót szolgáltatónak minden időszakra vonatkozóan közzé kell tennie:

   a) a megállapodás leírását;

   b) a megállapodás lényegi feltételeit, amelyek befolyásolhatják a jövőbeni cash-flow 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.

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).

A konszenzus időpontja: 2001. május.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba.

▼M5

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-31

Bevételek – Reklámszolgáltatást tartalmazó bartertranzakciók

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 18 Bevételek (1993-ban módosított)

Kérdés

1. Egy gazdálkodó (Eladó) bartertranzakciót 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 gazdálkodók 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 bartertranzakcióból 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 bartertranzakció keretén belül kapott vagy nyújtott reklámszolgáltatások valós értékében megbízhatóan mérni a bevételt.

Konszenzus

5. A reklámszolgáltatást magában foglaló bartertranzakcióból 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 bartertranzakciókra való hivatkozással, amelyek:

   a) a bartertranzakcióban 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 bartertranzakció 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 bartertranzakcióban.

   A konszenzus időpontja: 2001. május.

▼M5

Hatálybalépés napja: A jelen értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 szerint kell elszámolni.

▼B

ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-32

Immateriális javak – Weboldal költségei

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban

▼B

vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 38 Immateriális javak

Kérdés

1. Egy gazdálkodónál belső költség 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 termékeinek és szolgáltatásainak promócióját és reklámozását, elektronikus szolgáltatások nyújtását, valamint termékek és szolgáltatások értékesítését. A belső hozzáférésre kialakított weboldalt a gazdálkodó 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 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 költségek elszámolásánál a kérdések a következők:

   a) a weboldal az IAS 38 követelményei alá eső, belső előállítású immateriális eszköz-e; és

   b) az ilyen költség 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 Ingatlanok, gépek és berendezések standard előírásainak megfelelően számolják el. Ezen túlmenően a weboldalt esetlegesen működtető internetszolgáltatónál felmerülő ráfordítást az IAS 8 standard 7. bekezdése és a Keretelvek értelmében ráfordításként számolják el.

6. Az IAS 38 nem vonatkozik a gazdálkodó által a normál üzletmenet során történő értékesítés céljára tartott immateriális javakra (lásd az IAS 2 Készletek és az IAS 11 Beruházási szerződések standardokat) vagy az IAS 17 Lízingek standard hatálya alá eső lízingügyletekre. Ennek megfelelően a jelen értelmezés nem vonatkozik valamely más gazdálkodó 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 gazdálkodónak a fejlesztéssel létrehozott és belső vagy külső hozzáférésű saját weboldala egy belső előállítású immateriális eszköz, amely az IAS 38 követelményei alá esik.

▼M3

8. A fejlesztés eredményeként létrejött weboldal akkor, és csak akkor mutatható ki immateriális eszközként, ha az IAS 38 21. bekezdésében a megjelenítésre és kezdeti értékelésre meghatározott általános feltételek teljesítésén túl az egység az IAS 38 57. bekezdésében foglalt feltételeket is teljesíti. Különösen az egység akkor képes megfelelni annak a feltételnek, hogy bemutassa, hogy weboldala hogyan fog valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat termelni az IAS 38 57(d) bekezdése szerint, amikor pl. a weboldal képes bevételt generálni, beleértve a megrendelések leadása általi közvetlen bevétel lehetőségét. Az egység nem tudja bizonyítani, hogy hogyan fog egy kizárólag vagy elsődlegesen a saját termékei vagy

▼M3

szolgáltatásai promóciós és reklámozási céljaira kifejlesztett weboldal valószínűsíthető jövőbeni gazdasági hasznokat generálni, következésképpen, az ilyen weboldal kifejlesztésének valamennyi ráfordítását azok felmerülése időpontjában költségként kell elszámolnia.

9. Az egység saját weboldalának kifejlesztésével és működtetésével kapcsolatos belső ráfordításokat az IAS 38-nak megfelelően kell elszámolni. Azon egyes tevékenységek jellegét, amelyekre az egyes ráfordítások felmerültek (pl. alkalmazottak képzése, és a weboldal fenntartása), valamint a weboldal fejlesztési vagy fejlesztés utáni szakaszát egyaránt értékelni kell a megfelelő számviteli eljárás meghatározásához (további útmutatás a jelen Értelmezés Függelékében). Például:

(a) a Tervezési szakasz jellegében hasonlít az IAS 38 54-56. bekezdéseiben leírt kutatási szakaszhoz. Az e szakaszban felmerült ráfordításokat azok felmerülése időpontjában költségként kell elszámolni.

(b) az Alkalmazási és infrastruktúra-fejlesztési, a Grafikai tervezési, valamint a Tartalomfejlesztési szakaszok, feltéve, hogy a tartalmat az egység saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozásától és promóciójától eltérő célra alakították ki, jellegükben hasonlítanak az IAS 38 57-64. bekezdésében leírt fejlesztési szakaszokhoz. Az e szakaszokban felmerült ráfordításokat a weboldalnak a jelen Értelmezés 8. bekezdése alapján immateriális eszközként kimutatott bekerülési értékében kell figyelembe venni, amikor az adott ráfordítást közvetlenül hozzárendelhető, és szükséges a weboldal létrehozásához, legyártásához, vagy elkészítéséhez annak érdekében, hogy az képes legyen a vezetés által meghatározott módon működni. Például a konkrétan egy weboldal részére való tartalom megvásárlásával vagy létrehozásával kapcsolatos ráfordítást (kivéve az egység saját termékeit és szolgáltatásait reklámozó és promótáló tartalmat), vagy a tartalom felhasználásnak elősegítésével kapcsolatos ráfordítást (pl. másolást lehetővé tevő engedély megszerzése) egy weboldalon, a fejlesztés költségében kell figyelembe venni, amikor ez a feltétel teljesül. Ugyanakkor azonban az IAS 38 71. bekezdése alapján, egy immateriális eszközre vonatkozó olyan ráfordítás, amely a korábbi pénzügyi kimutatásokban költségként került megjelenítésre, nem számolható el az immateriális eszköz bekerülési költsége részeként egy későbbi időpontban (pl. ha egy szerzői jog bekerülési értéke teljes mértékben amortizálásra került, és a tartalom később megjelenik a weboldalon).

(c) a tartalomfejlesztési szakaszban felmerült ráfordításokat, amennyiben a tartalom az egység saját termékei és szolgáltatási reklámozási és promóciós céljaira került kifejlesztésre (pl. a termékek digitális fotói), azok felmerülése időpontjában költségként kell elszámolni az IAS 38 69(c) bekezdése alapján. Például, az egység saját termékeiről készült digitális fotók elkészítésére, és azok megjelenítésének javítására vonatkozó szakértői szolgáltatások ráfordításainak az elszámolásakor, a ráfordításokat költségként kell elszámolni, mivel a szakmai szolgáltatásokat a folyamat során nyújtották, és nem akkor, amikor a digitális fotók megjelentek a weboldalon.

▼M5

(d) a működési szakasz akkor kezdődik, amikor a weboldal fejlesztése befejeződött. Az e szakaszban felmerült ráfordítást költségként kell elszámolni annak felmerülése időpontjában, kivéve, ha az megfelel az IAS 38 19. bekezdésében meghatározott megjelenítési kritériumoknak.

▼M3

10. A jelen értelmezés 8. bekezdése alapján immateriális eszközként kimutatott weboldalt a nyilvántartásba vétel után az IAS 38 72-87. bekezdései alapján kell értékelni. A weboldal hasznos élettartamára vonatkozó legjobb becslésnek rövidnek kell lennie.

▼B

A konszenzus időpontja: 2001. május.

▼M3

Hatálybalépés napja: A jelen értelmezés 2002. március 25-én lép hatályba. A jelen értelmezés átvételének hatásait az 1998-ban kibocsátott IAS 38 átmeneti rendelkezései alapján kell elszámolni. Emiatt azokban az esetekben, amikor egy weboldal nem felel meg az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, de korábban eszközként volt kimutatva, az eszközt ki kell vezetni a jelen értelmezés hatálybalépésének napján. Amikor egy weboldal már létezik és a kifejlesztésének ráfordítása megfelel az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, de korábban eszközként nem volt kimutatva, az immateriális eszközt a jelen értelmezés hatálybalépésének napján nem lehet kimutatni. Amikor egy

▼M3

weboldal már létezik, és kifejlesztésének ráfordítása megfelel az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, valamint azt korábban eszközként kimutatták és azt kezdetben bekerülési értéken értékelték, a kezdetben megjelenített összeg megfelelően meghatározottnak tekintendő.

▼M5

▼M4

IFRIC 1 ÉRTELMEZÉS

Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben

HIVATKOZÁSOK:

A (2003-ban módosított) IAS1	*A pénzügyi kimutatások prezentálása*
IAS 8	*Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*
A (2003-ban módosított) IAS 16	*Ingatlanok, gépek és berendezések*
IAS 23	*Hitelfelvételi költségek*
A (2004-ben módosított) IAS 36	*Eszközök értékvesztése*
IAS 37	*Céltartalékok, függő kötelezettségek és őfüggő követelések*

HÁTTÉR

1 Számos 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, amelyekre vonatkozóan az egység kötelme az eszközbegszerzésekor, 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, amelyek:

(a) az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének bekerülési értéke részeként kerültek megjelenítésre az IAS 16-nak megfelelően;

valamint

(b) kötelezettségként kerültek megjelenítésre 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;

valamint

(b) az IAS 37 47. bekezdésében meghatározott aktuális piaci alapú diszkontráta megváltozása (ebbe beleértendők a pénz időértékében, valamint a kötelezettségre konkrétan vonatkozó kockázatokban bekövetkező változások);

valamint

(c) az a növekedés, amely időmúlást tükröz (ezt a diszkont lebontásaként is említik).

▼M4

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 diszkont rátában bekövetkező változás miatt következtek be, a lenti 5-7. bekezdés alapján kell elszámolni.

5 Amennyiben a kapcsolódó eszköz értékét a bekerülési érték modell alapján határozzák meg:

(a) a (b) bekezdést is figyelembe véve, a kötelezettségben bekövetkező változásokat a kapcsolódó eszköz bekerülési értékéhez a tárgyidőszakban kell hozzáadni, vagy abból levonni.

(b) az eszköz bekerülési értékéből levont összeg nem haladhatja meg az eszköz könyv szerinti értékét. Amennyiben a kötelezettség csökkentésének mértéke meghaladja az eszköz könyv szerinti értékét, a többletet azonnal a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.

(c) amennyiben a módosítás eredményeként az eszköz bekerülési értéke növekszik, az 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, az 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 eszköz értékét az átértékelési modell alapján határozzák meg:

(a) a kötelezettségben bekövetkező változások a korábban az adott eszközre vonatkozóan elszámolt átértékelési többletet vagy hiányt módosítják oly módon, hogy:

(i) a kötelezettségben bekövetkező csökkenést (a (b) bekezdés figyelembevételével) közvetlenül a saját tőkébe az átértékelési többlettel szemben kell elszámolni, kivéve, ha az egy korábban az eszközre vonatkozóan a nyereségben vagy veszteségben elszámolt átértékelési hiányt ír vissza, mely esetben azt a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni;

(ii) a kötelezettségben bekövetkező növekedést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, kivéve, hogy azt a saját tőkében kimutatott átértékelési többletből kell levonni, az adott eszközre vonatkozó átértékelési többlet követel egyenlege mértékéig.

(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 bekerülési érték modell alapján határozták volna meg, a többletet azonnal a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni.

(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 mérlegfordulónapon a valós érték alkalmazásával állapítottak volna meg. Bármely ilyen átértékelést figyelembe kell venni az (a) albekezdés alapján a nyereségbe vagy veszteségbe, valamint a saját tőkébe vezetendő összeg meghatározásánál. Amennyiben szükséges az átértékelés, az azonos csoportba tartozó valamennyi eszközt át kell értékelni.

(d) Az IAS 1 előírja, hogy a közvetlenül a saját tőkében elszámolt bevétel és ráfordítás tételek magában a sajáttőke-változások kimutatásában kerüljenek bemutatásra. Az ezen előírásnak való megfelelés során az átértékelési többletnek a kötelezettség változásából eredő változását elkülönülten kell azonosítani, és mint ilyet kell közzétenni.

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 utólagos változást azok felmerülése időpontjában, a nyereségben vagy a veszteségben kell elszámolni. Ez a bekerülési érték modellre és az átértékelési modellre egyaránt vonatkozik.

8 A diszkont időszakonként történő lebontását annak felmerülése időpontjában, a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni finanszírozási költségként. Az IAS 23 alapján megengedett alternatív eljárás az aktiválásra nem megengedett.

▼M4

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

9 Az egységnek a jelen értelmezést a 2004. szeptember 1-jén vagy azt követően kezdődő egyéves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha az egység egy 2004. szeptember 1-je előtti kezdődő időszakra alkalmazza az értelmezést, ezt a tényt közzé kell tennie.

ÁTTÉRÉS

10 A számviteli politikában bekövetkező változásokat az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard előírásai alapján kell elszámolni. (*)

FÜGGELÉK

Az IFRS 1. *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard módosításai

A jelen függelékben szereplő módosítások a 2004. szeptember 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandók. Ha az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen értelmezést, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard, valamint annak kapcsolódó dokumentumai az alábbiak szerint változnak:

Az IFRS 12. bekezdésében a 13-25D bekezdésekre történő hivatkozások 13-25E-re módosulnak.

Az IFRS 13(h) és (i) bekezdései módosulnak, és egy új (j) albekezdés kerül be, az alábbiak szerint:

(h) részvény-alapú kifizetési ügyletek (25B és 25C bekezdések);

(i) biztosítási szerződések (25D bekezdés);

és

(j) az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékében szereplő leszerelési kötelezettségek (25E bekezdés).

Az IFRS-be egy új fejezetcím és egy új 25E bekezdés kerül be, melynek szövege a következő:

Változások az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékében szereplő meglévő összeszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben

25E 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 e kötelezettségekben bekövetkező olyan változásokra nézve, amelyek az IFRS-ekre történő áttérést megelőzően következtek be. Amennyiben egy az első alkalmazó él e felmentéssel:

(a) a kötelezettséget az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában az IAS 37 szerint 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 diszkontrátákra vonatkozó legjobb becslésének alkalmazásával, amelyek alkalmazásra kerültek volna az adott kötelezettségre a közbeeső időszak során;

valamint

(c) ki kell számítania az ezen összegre vonatkozó halmozott értékcsökkenést az IFRS-ekre történő áttérés időpontjára az eszköz hasznos élettartamára vonatkozó jelenlegi becslése alapján, az egység által az IFRS-ek alapján kialakított értékcsökkenési politika alkalmazásával.

(*) Amennyiben a gazdálkodó a jelen Értelmezés alkalmazását 2005. január 1. előtt megkezdi, a gazdálkodó a 8. IAS Az időszak nettó eredménye, alapvető hibák és a számviteli politika megváltoztatása korábbi verziójának rendelkezéseit köteles követni, kivéve ha a gazdálkodó e standard módosított verzióját már korábban alkalmazni kezdte.

▼M7

IFRIC 2 ÉRTELMEZÉS

Tagi részesedések a szövetkezeti egységekben és hasonló instrumentumok

Hivatkozások

– (2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás*

– (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés*

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 tagok részvényeiként, egységeiként vagy hasonló módon jellemzik, és azokra az alábbiakban tagi részesedésként hivatkozunk.

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, készpénz 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 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 osztalékfelosztásban. Bizonyos pénzügyi instrumentumok biztosítják a tulajdonos számára a jogot, hogy készpénzre 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 tőkeként kell-e besorolni?

Konszenzus

5. A pénzügyi instrumentum (beleértve a szövetkezeti egységekben lévő tagi részesedéseket is) tulajdonosának a visszaváltásra vonatkozó, szerződésen alapuló 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 tőkének minősül-e. E feltételek közé tartoznak a vonatkozó helyi törvények és szabályozások, valamint a gazdálkodó egységnek a besorolás időpontjában érvényes alapszabálya, viszont nem tartoznak ide az ilyen törvények és szabályozások, valamint az alapszabály várható jövőbeni módosításai.

6. Azok a tagi részesedések, amelyek tőkének minősülnének, ha a tagoknak nem lenne joguk a visszaváltásra, tőkének számítanak abban az esetben, ha a 7. és 8. bekezdésben szereplő feltételek bármelyike fennáll. A látra szóló betétek, beleértve a folyószámlákat, a letéti számlákat és a tagok vevőként folytatott tevékenységekor létrejövő hasonló szerződéseket, a gazdálkodó egység pénzügyi kötelezettségei.

▼M7

7. A tagi részesedések 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 alapszabálya 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 alapszabálya feltétel nélkül tiltja, akkor a tagi részesedések tőkének számítanak. Ugyanakkor a helyi törvény, szabályozás vagy a gazdálkodó egység alapszabályának olyan kikötései, amelyek csak bizonyos feltételek – pl. likviditási korlátok – teljesülésekor (vagy nem teljesülésekor) tiltják a visszaváltást, nem jelentik azt, hogy a tagi részesedések tőkének minősülnek.

9. A feltétel nélküli tilalom lehet abszolút érvényű, ha mindennemű visszaváltást tilt. A feltétel nélküli tilalom lehet részleges, ha akkor tiltja a tagi részesedések visszaváltását, ha a visszaváltás a tagi részesedések számának vagy a tagi részesedésekből befizetett tőke összegének egy meghatározott szint alá esését okozná. A visszaváltási tilalom alá eső mennyiség feletti tagi részesedések kötelezettségnek számítanak, kivéve, ha a gazdálkodó egységnek feltétel nélküli joga van a visszaváltás visszautasítására, ahogy azt a 7. bekezdés leírja. Bizonyos esetekben a visszaváltási tilalom alá eső részvényszám vagy a tagi részesedésekből befizetett tőkeösszeg időről időre változhat. A visszaváltási tilalom ilyen változása a pénzügyi kötelezettségek és a tőke közötti átsoroláshoz vezet.

10. 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 alapszabálya visszaváltási rendelkezései vagy a vonatkozó jogszabályok alapján maximálisan fizetendő összeg, attól az első naptól diszkontálva, amikortól az összeg kifizetése igényelhető (lásd 3. példa).

11. Ahogy azt az IAS 32 35. bekezdése megköveteli, a tőkeinstrumentumok tulajdonosainak történő felosztásokat közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni, mindennemű nyereségadó előny levonása után. 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.

12. A Függelék, amely a konszenzus elválaszthatatlan részét képezi, példákat hoz a konszenzus alkalmazására.

Közzététel

13. Ha a visszaváltási tilalom változása a pénzügyi kötelezettségek és a 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.

▼M7

Függelék

A KONSZENZUS ALKALMAZÁSÁNAK PÉLDÁI

A jelen függelék az értelmezés elválaszthatatlan részét képezi.

A1. Jelen függelék az IFRIC konszenzus alkalmazásának hét példáját mutatja be. Ezek a példák nem alkotnak teljes körű listát; más tényállások is előfordulhatnak. Mindegyik példa feltételezi, hogy nem áll fenn a példában nem szereplő olyan feltétel, amely megkövetelné a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettségként való besorolását.

FELTÉTEL NÉLKÜLI JOG A VISSZAVÁLTÁS VISSZAUTASÍTÁSÁRA (7. bekezdés)

1. példa

Tények

A2. A gazdálkodó egység alapszabálya kimondja, hogy a visszaváltásra a gazdálkodó egység kizárólagos rendelkezése alapján kerül sor. Az alapszabály nem tartalmaz a rendelkezésre vonatkozó további kifejtést vagy korlátozást. Mindezidáig 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 AG26 bekezdése kimondja:

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 fogalmi meghatározásainak 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:

a) a korábbi nyereségfelosztási gyakorlat;

b) a jövőbeni nyereségfelosztási 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;

e) a kibocsátó valamely időszakra vonatkozó nyereség- vagy veszteségvárakozása; vagy

f) a kibocsátó arra való képessége vagy képtelensége, hogy az adott időszak nyereségének vagy veszteségének összegét befolyásolja.

2. példa

Tények

A4. A gazdálkodó egység alapszabálya kimondja, hogy a visszaváltásra a gazdálkodó egység kizárólagos rendelkezése alapján kerül sor. Az alapszabály 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 visszaváltás csak akkor korlátozott, ha a likviditási vagy tartalékolási követelmények nem teljesülnek, és abban az esetben is csak a teljesülés időpontjáig. Ebből következően az

▼M7

IAS 32 által lefektetett elveknek megfelelően nem eredményezik a pénzügyi instrumentum saját tőkeként való besorolását. Az IAS 32 AG25 bekezdése kimondja:

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.* [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 visszaváltandók.

A7. A szövetkezet alapszabálya 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 mindezidáig a forgalomban lévő részesedések legnagyobb száma. Eddig nem váltottak vissza részesedést. 20x3. január 1-jén a gazdálkodó egység módosítja alapszabályát, és felemeli a halmozódó visszaváltás értékét a bármikor forgalomban lévő tagi részesedések legmagasabb számának 25 százalékára.

Besorolás

Az alapszabály módosítását megelőzően

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 visszaváltandók, a szövetkezet meghatározza az ilyen pénzügyi kötelezettségek valós értékét, az IAS 39 (49) bekezdése értelmében, amely a következőket mondja ki: „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.

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 20x1. 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 feltételezi 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.

▼M7

Az alapszabály módosítását követően

A10. Az alapszabály módosítását követően a szövetkezeti egységtől most már igényelhető maximum a forgalomban lévő részesedéseinek 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 fizetendő maximális összeg, az IAS 39 (49) bekezdése értelmében. Azaz 20x3. január 1-jén a saját tőkéből a pénzügyi kötelezettségek közé sorol 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.

4. példa

Tények

A11. A szövetkezetek működésére vonatkozó helyi törvény vagy a gazdálkodó egység alapszabálya 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 mérleg fordulónapján a befizetett tőke egyenlege 900 000 CU.

Besorolás

A12. Ebben az esetben 750 000 CU lenne besorolva saját tőkeként, és 150 000 CU fizetési kötelezettségként. A már idézett bekezdéseken felül az IAS 32 (18) bekezdése b) pontja részben kimondja a következőt:

> … az olyan pénzügyi instrumentum, amelynek tulajdonosa eladhatja azt a kibocsátónak, készpénz vagy egyéb pénzügyi eszköz ellenében („eladható instrumentum”), pénzügyi kötelezettségnek minősül. Ez még akkor is így van, amikor a pénzeszközök vagy egyéb pénzügyi eszközök összegét valamely index vagy más olyan tétel alapján határozzák meg, amely időközben növekedhet vagy csökkenhet, valamint amikor az eladható instrumentum jogi formája jogot biztosít a birtokos számára a kibocsátó eszközeiben való maradványrészesedésre. Az opció megléte arra, hogy a birtokos az adott instrumentumot visszaszolgáltathassa a kibocsátónak pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi kötelezettségért cserébe, azt jelenti, hogy az eladható instrumentum megfelel a pénzügyi kötelezettség fogalmi meghatározásának.

A13. Az ebben a példában ismertetett visszaváltási tilalom különbözik az IAS 32 (19) és AG25. bekezdéseiben foglalt korlátozásoktól. Azok a korlátozások a gazdálkodó egység azon képességét korlátozzák, hogy megfizesse a pénzügyi kötelezettség összegét, azaz csak bizonyos feltételek esetén 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. készpénz-forrásai, 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 váltandó vissza.

5. példa

Tények

A14. Az e példában szereplő tények megegyeznek a 4. példában ismertetettekkel. Ezen felül a mérleg 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 mérleg 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

▼M7

feltételes korlátozásokon, amelyek csak likviditási vagy más feltételek nem teljesülésekor akadályozzák meg a visszaváltást, és akkor is csak e feltételek nem teljesüléséig. Az IAS 32 (19) és AG25. bekezdései vonatkoznak erre az esetre.

6. példa

Tények

A16. A gazdálkodó egység alapszabálya 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.

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 alapszabálya sem korlátozza a visszaváltást.

Besorolás

A19. Ebben a példában a tagi részesedések pénzügyi kötelezettségként vannak besorolva. A visszaváltás tilalma hasonló az IAS 32 19. és AG25 bekezdéseiben ismertetett korlátozásokhoz. A korlátozás feltételesen korlátozza a gazdálkodó egység képességét a pénzügyi kötelezettség miatt esedékes összeg kifizetésére, azaz bizonyos feltételek teljesülésekor akadályozza csak meg a kötelezettség kifizetését. Konkrétabban, a gazdálkodó egységtől követelhető lenne a tagi részesedések teljes összegének (125 000 CU) kifizetése, ha 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.

▼M10

IFRIC 4 ÉRTELMEZÉS

Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget

HIVATKOZÁSOK

IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

A (2003-ban módosított) IAS 16 *Ingatlanok*, gépek és berendezések

A (2003-ban módosított) IAS 17 *Lízingek*

A (2004-ben módosított) IAS 38 *Immateriális javak*

HÁTTÉR

1. A gazdálkodó egység megállapodásra léphet, amely állhat egy tranzakcióból vagy a vonatkozó tranzakciók 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) eszköz használatának jogát adhatja át másik gazdálkodó egységnek (a vevő), gyakran a vonatkozó szolgáltatásokkal együtt, a következők tartoznak:

   – kihelyezési megállapodások (pl. egy gazdálkodó egység adatfeldolgozó tevékenységének kihelyezése),

   – megállapodások a távközlési iparágban, ahol a hálózatteljesítmény szállítói szerződésre lépnek a vevővel, és a teljesítményre vonatkozó jogokkal látják el,

   – „take-or-pay” 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 „take-or-pay” 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 a Standard értelmében.

3. Egyes megállapodásoknál a lízingben szereplő eszköz egy nagyobb eszköz hányada. Ez az értelmezés nem foglalkozik annak kérdésével, hogyan kell meghatározni, hogy egy nagyobb eszköz hányada mikor minősül a mögöttes eszköznek az IAS 17 alkalmazása szempontjából. Mindazonáltal jelen értelmezés hatókörébe tartoznak az olyan megállapodások, amikor a mögöttes eszköz elszámolási egységnek minősül az IAS 16 vagy az IAS 38 értelmében.

HATÓKÖR

4. Ez az értelmezés nem vonatkozik azokra a megállapodásokra, amelyek az IAS 17 hatóköréből kizárt lízingek vagy ilyeneket tartalmaznak.

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 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.

▼**M10**

A megállapodás teljesítése konkrét eszköz használatától függ

7. Bár egy konkrét eszköz egyértelműen meg lehet határozva a megállapodásban, az nem minősül egy 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 garanciakötelezettség, 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 szerződés 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 meg van határozva, ha például a szállító csak egy eszközt birtokol vagy lízingel a kötelezettség teljesítésére, és gazdaságilag nem megvalósítható vagy kivitelezhető a szállító számára más eszközök használatával teljesíteni a kötelezettséget.

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 lízingben szereplő eszköz használata feletti ellenőrzés jogát. A lízingben szereplő eszköz használata feletti ellenőrzés jogát akkor adták át, ha az alábbi feltételek bármelyike teljesül:

   a) A vevő képes vagy a vevőnek jogában áll üzemeltetni az eszközt, vagy irányítani másokat az eszköz általa meghatározott üzemeltetésére, miközben az eszköz teljesítményének vagy más hasznosságának jelentéktelennél nagyobb részével rendelkezik, vagy azt ellenőrzi.

   b) A vevő képes vagy a vevőnek jogában áll 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) Lehívásra kerül 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 4. bekezdésének megfelelően. A megállapodás olyan megújítását vagy a kiterjesztését az eredeti megállapodás időtartamának vége előtt, amely nem jelenti az eredeti megállapodás bármely feltételének a módosítását, a 6–9. bekezdés alapján csak a megújítási vagy kiterjesztési időszak tekintetében kell értékelni.

   c) Változás történt annak meghatározásában, hogy a teljesítés függ-e egy konkrét eszköztől.

   d) Az eszköz jelentős megváltozására került sor, például az ingatlan, gép vagy berendezés jelentős fizikai átalakulására.

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

▼M10

ítélik meg, hogy 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.

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, hacsak az IAS 17 2. bekezdése értelmében nem mentesülnek e követelmények alól. Következésképpen, ha egy megállapodás lízinget tartalmaz, akkor az IAS 17 7–19. bekezdései értelmében a lízing pénzügyi lízingnek vagy operatív lízingnek minősül. A megállapodás egyéb, az IAS 17 hatóköre alá nem tartozó elemeit egyéb Standardok értelmében 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 el kell különíteni a lízingre vonatkozó és az egyéb elemekre vonatkozó részekre. Az IAS 17 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. bekezdésekben a lízing tárgyaként meghatározott mögöttes eszköz valós értékével egyenlő összegben. Ezt követően a kötelezettséget csökkenteni kell, ahogy a fizetések megtörténnek, és a kötelezettségre vonatkozó, számított pénzügyi ráfordítás megjelenítésre kerül a vevő járulékos kamatlábának alkalmazásával (*);

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 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő, éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben az egység a jelen értelmezést egy 2006. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

(*) Azaz a lízingbevevőnek az IAS 17 4. bekezdésében meghatározott járulékos kamatlábával.

▼M10

ÁTTÉRÉS

17. Az IAS 8 meghatározza, hogyan alkalmazza 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.

▼M10

Függelék

Az IFRS 1 A *nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* **standard módosításai**

A jelen függelékben szereplő módosításokat a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen értelmezést, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. IFRS 1*A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard, valamint annak kapcsolódó dokumentumai az alábbiak szerint változnak:

A 12. bekezdésben a 13-25E bekezdésre való hivatkozás 13-25F-re módosul.

A 13. bekezdésben az i) és j) albekezdés módosul, és bekerül a k) albekezdés, a következő szöveggel:

i) biztosítási szerződések (25D. bekezdés);

j) az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékében szereplő leszerelési kötelezettségek (25E. bekezdés); valamint

k) lízingek (25F. bekezdés).

A 25E. bekezdés után új fejezetcím és új 25F. bekezdés kerül be, az alábbiak szerint:

LÍZINGEK

IFRIC 4 Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget

25F. 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 történő áttérés időpontjában létező megállapodás tartalmaz-e lízinget meghatározhatja az akkor fennálló tények és körülmények alapján.

*IFRIC 5 ÉRTELMEZÉS*belefoglalva az IAS 39 egy módosítását is

A leszerelési, a helyreállítási és a környezet-visszaállítási pénzalapokból származó kamatokra vonatkozó jog

HIVATKOZÁSOK

IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*

IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések*

IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*

IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

a (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés*

a (2004-ben módosított) SIC-12 *Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó szervezetek*

HÁTTÉR

1. A leszerelési, a helyreállítási és a környezet-visszaállítási 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 környezet-visszaállítás 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 kötelezettségeinek teljesítése érdekében létrehozott pénzalapok, egy konkrét helyszínre vagy számos, földrajzilag szétszórtan elhelyezkedő helyszínre vonatkozóan;

▼M10

b) több hozzájáruló által, elkülönült vagy közös leszerelési kötelezettségeik 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 kötelezettségeik 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) 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 társak 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 alapokból 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.

5. Egy pénzalapban lévő maradvány érdekeltség, amely meghaladja a visszatérítésre való jogosultságot, pl. egy felosztási jog az összes leszerelés elvégzését követően vagy a pénzalap megszüntetésekor, az IAS 39 hatókörébe tartozó tőkeinstrumentumnak minősülhet, és így kívül esik ennek az értelmezésnek a hatókörén.

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.

8. A hozzájárulónak meg kell határoznia, hogy ellenőrzést vagy közös ellenőrzést gyakorol-e a pénzalap felett, vagy hogy jelentős befolyással van-e rá, az IAS 27, IAS 28, IAS 31 és a SIC-12 értelmében. Ha igen, akkor a hozzájárulónak ezen standardoknak megfelelően kell elszámolnia a pénzalapban lévő érdekeltségét.

▼M10

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:

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, nyereségként vagy veszteségként 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 86. bekezdésében meghatározottakat közzé kell tennie.

13. Ha a hozzájáruló a 9. bekezdés szerint számolja el egy pénzalapban meglévő érdekeltségét, akkor az IAS 37 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.

ÁTTÉRÉS

15. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

▼M10

Függelék

Az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* **standard módosítása**

A jelen függelékben szereplő módosítást a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves számviteli időszakokra kell alkalmazni. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen értelmezést, ezt a módosítást is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A1. Az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard 2. bekezdésébe egy 2.j) albekezdés kerül beillesztésre a következők szerint:

2. A jelen standardot kell alkalmaznia valamennyi egységnek valamennyi típusú pénzügyi instrumentumára, az alábbi kivételekkel:

…

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 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard alapján céltartalékként mutat ki, vagy amelyre egy korábbi időszakban céltartalékot mutatott ki az IAS 37-tel összhangban.*

▼M12

IFRIC 6 ÉRTELMEZÉS

Bizonyos piacon való részvételből eredő kötelezettségek – Hulladék elektromos és elektronikus berendezések

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, minthogy 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 hulladék elektromos és elektronikus berendezésekről (HE és EB) szóló irányelve, amely a hulladék berendezések összegyűjtését, kezelését, hasznosítását és környezetbarát ártalmatlanítását szabályozza, kérdéseket vetett fel atekintetben, hogy a HE és EB végleges kivonásához kapcsolódó kötelezettséget mikor kell megjeleníteni. Az irányelv különbséget tesz az „új” és a „történelmi” hulladék, 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 történelmi hulladékot keletkeztetőnek minősül.

4. Az irányelv előírja, hogy a történelmi 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 hason-

▼M12

lóképpen 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 iránymutatást nyújt a történelmi háztartási berendezések értékesítésével kapcsolatban felmerülő, a hulladékkezelésre az Európai Unió HE és EB irányelve szerint vonatkozó kötelezettségeknek a gyártók pénzügyi kimutatásaiban való megjelenítésére.

7. Az értelmezés nem foglalkozik sem az új hulladékokkal, sem a magánháztartásokon kívüli egyéb forrásokból származó történelmi hulladékokkal. 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 történelmi hulladékot, 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.

TÉMA

8. Az IFRIC felkérést kapott, hogy határozza meg a HE és EB végleges kivonása kapcsán, hogy az IAS 37 14. bekezdésének (a) pontjával összhangban mi minősül kötelmet keletkeztető eseménynek a hulladékkezelési költségekre képzett céltartalék elszámolásához:

   – a történelmi 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 történelmi háztartási berendezések hulladék-kezelési költségeihez kapcsolódó kötelezettség. Mivel a történelmi 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. Amennyiben valamely gazdálkodó egység egy 2005. december 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza az értelmezést, ezt a tényt közzé kell tennie.

ÁTMENET

11. A számviteli politikák változásait az IAS 8 standarddal összhangban kell elszámolni.

▼M13

IFRIC 7 ÉRTELMEZÉS

Az újra-megállapítás 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 hiperinfláció létezését állapítja meg ([1]) a funkcionális pénzneme szerinti gazdaságban, amely a megelőző időszakban nem volt hiperinflációs, és a gazdálkodó egység emiatt az IAS 29-cel összhangban újra megállapítja pénzügyi kimutatásait.

Kérdések

2 Ezen értelmezés a következő kérdéseket érinti:

a) hogyan kell az IAS 29 8. bekezdésében szereplő „a mérlegfordulónapon 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 újra-megállapított 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 nyitómérlegét újra meg kell állapítani az infláció hatásának azon időszakban történő figyelembe vételére, amely az eszközök megszerzésének illetve a kötelezettségek felmerülésének vagy vállalásának időpontjától a beszámolási időszak zárómérlegének fordulónapjáig tart. A nyitómérlegben a megszerzés vagy felmerülés időpontjától eltérő időpontokban érvényes értékeken nyilvántartott nem monetáris tételek vonatkozásában az újra-megállapításnak az infláció azon időszakban jelentkező hatását kell figyelembe vennie, amely a könyv szerinti értékek meghatározásának időpontjától a beszámolási időszak zárómérlegének fordulónapjáig tart.

4 A zárómérleg fordulónapján a halasztott adótételek elszámolása és értékelése az IAS 12-vel összhangban történik. A beszámolási időszak nyitómérlegének 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 nyitómérlegének fordulónapjára vonatkozó nominális könyv szerinti értékeit, e fordulónap értékelési egységének alkalmazásával.

b) az a) ponttal összhangban újraértékelt halasztott adótételeket újra megállapítják az értékelési egység azon változására nézve, amely a beszámolási időszak nyitómérlegének fordulónapjától a beszámolási időszak zárómérlegének fordulónapjáig tart.

A gazdálkodó egység az a) és a b) pont megközelítését alkalmazza minden olyan összehasonlító időszak nyitómérlege halasztott adótételeinek újra-megállapításakor, amely azon beszámolási időszak újra-megállapított pénzügyi kimutatásaiban szerepel, amelyben a gazdálkodó egység az IAS 29-et alkalmazza.

5 Miután a gazdálkodó egység újra megállapította a pénzügyi kimutatásait, a későbbi beszámolási időszak pénzügyi kimutatásaiban szereplő összes megfelelő értéket – ideértve a halasztott adótételeket is – újra megállapítja úgy, hogy a későbbi beszámolási időszakban az értékelési egység változását csak a megelőző beszámolási időszak újra-megállapított pénzügyi kimutatásaira alkalmazzák.

([1]) A hiperinfláció megállapítása az IAS 29 3. bekezdése kritériumainak gazdálkodó egység általi megítélésén alapul.

▼**M13**

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.