I

(Az EK-Szerződés/Euratom-Szerződés alapján elfogadott jogi aktusok, amelyek közzététele kötelező)

RENDELETEK

A BIZOTTSÁG 1126/2008/EK RENDELETE

(2008. november 3.)

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

(EGT-vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA

tekintettel az Európai Közösséget létrehozó szerződésre,

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

mivel:

(1) Az 1606/2002/EK 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) Az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló, 2003. szeptember 29-i 1725/2003/EK bizottsági rendelettel [2] elfogadásra kerültek bizonyos nemzetközi standardok és értelmezések, amelyek 2002. szeptember 14-én hatályban voltak. A Bizottság az Európai Pénzügyi Beszámolási Tanácsadó Csoport (EFRAG) Szakértői Munkacsoportjának (TEG) tanácsát megfontolva a rendelet módosításáról döntött annak érdekében, hogy a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) által előterjesztett valamennyi standard és a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság (IFRIC) által előterjesztett valamennyi értelmezés – amelyeket a Közösségen belül 2008. október 15-ével vezettek be – teljes egészében szerepeljen benne, kivéve a (pénzügyi instrumentumok megjelenítésével és értékelésével kapcsolatos) IAS 39-et, amelynek egyes részeit kihagyták.

(3) A különböző nemzetközi standardokat több módosító rendelet útján fogadták el. A nemzetközi számviteli standardoknak a Közösségen belüli helyes alkalmazását tekintve emiatt jogbizonytalanság és nehézségek merülhetnek fel. A számviteli standardokra vonatkozó közösségi jogszabályok egyszerűsítése érdekében – az egyértelműség és az átláthatóság céljából – célszerű a jelenleg az 1725/2003/EK rendeletben és az azt módosító jogszabályokban szereplő standardokat egyetlen szövegben egyesíteni.

(4) Az 1725/2003/EK rendeletet helyébe ezért ez a rendelet lép.

(5) Az ebben a rendeletben előírt intézkedések összhangban vannak a Számviteli Szabályozó Bizottság véleményével,

ELFOGADTA EZT A RENDELETET:

1. cikk

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

2. cikk

Az 1725/2003/EK rendelet hatályát veszti.

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

[1] HL L 243., 2002.9.11., 1. o.
[2] HL L 261., 2003.10.13., 1. o.

3. cikk

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

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

Kelt Brüsszelben, 2008. november 3-án.

a Bizottság részéről

Charlie McCREEVY

a Bizottság tagja

MELLÉKLET

NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARDOK

		Oldal
IAS 1	*Pénzügyi kimutatások prezentálása*	5
IAS 2	*Készletek*	22
IAS 7	*Cashflow-kimutatások*	27
IAS 8	*Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák*	34
IAS 10	*Mérlegfordulónap utáni események*	42
IAS 11	*Beruházási szerződések*	46
IAS 12	*Nyereségadók*	53
IAS 16	*Ingatlanok, gépek és berendezések*	72
IAS 17	*Lízingek*	83
IAS 18	*Bevételek*	93
IAS 19	*Munkavállalói juttatások*	99
IAS 20	*Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele*	130
IAS 21	*Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai*	134
IAS 23	*Hitelfelvételi költségek*	142
IAS 24	*Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek*	146
IAS 26	*Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása*	150
IAS 27	*Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*	156
IAS 28	*Társult vállalkozásokban lévő befektetések*	161
IAS 29	*Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban*	167
IAS 31	*Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*	171
IAS 32	*Pénzügyi instrumentumok: bemutatás*	179
IAS 33	*Egy részvényre jutó nyereség*	195
IAS 34	*Évközi pénzügyi beszámolás*	208
IAS 36	*Eszközök értékvesztése*	215
IAS 37	*Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*	241
IAS 38	*Immateriális javak*	252
IAS 39	*Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* a fedezeti elszámolásokra vonatkozó egyes rendelkezések kivételével	270
IAS 40	*Befektetési célú ingatlan*	323
IAS 41	*Mezőgazdaság*	335
IFRS 1	*A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása*	342
IFRS 2	*Részvényalapú kifizetés*	356
IFRS 3	*Üzleti kombinációk*	373
IFRS 4	*Biztosítási szerződések*	390
IFRS 5	*Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek*	405
IFRS 6	*Az ásványkincsek feltárása és felmérése*	413
IFRS 7	*Pénzügyi instrumentumok: közzétételek*	417
IFRS 8	*Működési szegmensek*	432

		Oldal
IFRIC 1	*Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben*	439
IFRIC 2	*Tagi részesedések szövetkezeti gazdálkodó egységekben és hasonló instrumentumok*	441
IFRIC 4	*Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget*	447
IFRIC 5	*A leszerelési, a helyreállítási és a környezetrehabilitációs pénzalapokból származó érdekeltségekre vonatkozó jogok*	450
IFRIC 6	*Bizonyos piacon való részvételből eredő kötelezettségek – elektromos és elektronikus berendezések hulladékai*	453
IFRIC 7	*Az újramegállapítás megközelítésének alkalmazása az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standard szerint*	455
IFRIC 8	*Az IFRS 2 hatóköre*	457
IFRIC 9	*A beágyazott származékos termékek újraértékelése*	459
IFRIC 10	*Évközi pénzügyi beszámolás és értékvesztés*	461
IFRIC 11	*IFRS 2 – Csoport- és sajátrészvény-ügyletek*	462
SIC-7	*Az euro bevezetése*	464
SIC-10	*Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel*	465
SIC-12	*Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó egységek*	466
SIC-13	*Közös vezetésű gazdálkodó egységek – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai*	468
SIC-15	*Operatív lízingek – ösztönzők*	470
SIC-21	*Nyereségadók – az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése*	471
SIC-25	*Nyereségadók – a gazdálkodó egységnek vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások*	472
SIC-27	*A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése*	473
SIC-29	*Közzététel – koncessziós megállapodások*	476
SIC-31	*Bevételek – reklámszolgáltatásokat magukban foglaló barterügyletek*	478
SIC-32	*Immateriális javak – weboldal költségei*	479

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

IAS 1 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

A pénzügyi kimutatások prezentálása

CÉL

1. Jelen standard célja az általános célú pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó alapelvek meghatározása annak érdekében, hogy az összehasonlíthatóság biztosítható legyen akár az adott gazdálkodó egység előző időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaival, akár más gazdálkodó 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 információszükségletükhöz 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 *Évközi pénzügyi beszámolás* standard szerint elkészített tömörített évközi pénzügyi kimutatások szerkezetére és tartalmára. Ugyanakkor ezen pénzügyi kimutatásokra vonatkozik a 13–41. bekezdés. A jelen standard egyformán vonatkozik valamennyi gazdálkodó egységre, függetlenül attól, hogy azoknak konszolidált vagy egyedi pénzügyi kimutatásokat kell-e készíteniük az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard alapján.

4. [Törölve]

5. A jelen standard által használt terminológia a nyereségorientált gazdálkodó egységekhez alkalmazkodik, beleértve az állami szektorban működő üzleti egységeket is. A jelen standardot alkalmazni kívánó nonprofit 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 gazdálkodó egységek, amelyek nem rendelkeznek az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standardban foglalt meghatározás szerinti saját tőkével (pl. egyes befektetési alapok), valamint az olyan gazdálkodó egységek, 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 a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének és pénzügyi teljesítményének strukturált megjelenítésére szolgálnak. Az általános célú pénzügyi kimutatások célja, hogy a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység:

   (a) eszközeiről;

   (b) kötelezettségeiről;

   (c) saját tőkéjéről;

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

   (e) a saját tőkében bekövetkező egyéb változásokról; és

   (f) a cash flow-król.

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

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) cashflow-kimutatás; és

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

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

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

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

(c) a gazdálkodó egységnek az IFRS-eknek megfelelően a mérlegben meg nem jelenített erőforrásait.

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

FOGALMAK

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

Kivitelezhetetlen. Egy előírás alkalmazása akkor kivitelezhetetlen, ha a gazdálkodó 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 Standard Testület (IASB) által elfogadott standardok és értelmezések. Magukban foglalják:

(a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat;

(b) a Nemzetközi Számviteli Standardokat; és

(c) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság (IFRIC) vagy a korábbi Értelmezési Állandó Bizottság (SIC) által 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 eredménykimutatásban, a saját tőke változásainak kimutatásában, valamint a cashflow-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. 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 feltételezik, hogy az üzleti és gazdasági tevékenységekről, valamint a számvitelről elvárható tudással bírnak, és elvárható gondossággal készek tanulmányozni az információt". Ily módon a mérlegeléskor azt kell számításba venni, hogy az ilyen jellemzőkkel bíró felhasználókat ésszerűen hogyan lehetne befolyásolni a gazdasági döntéseik meghozatalánál.

ÁTFOGÓ SZEMPONTOK

Valós bemutatás és az IFRS-eknek való megfelelés

13. A pénzügyi kimutatásoknak valósan kell bemutatniuk a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét és cash flow-it. A valós bemutatás megköveteli az ügyletek, egyéb események és feltételek hatásainak hű, az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások *Keretelvekben* meghatározott fogalmaival és megjelenítési

kritériumaival összhangban történő bemutatását. Az IFRS-ek alkalmazása, szükség szerint a további közzétételekkel együtt, vélelmezhetően a valós bemutatást megvalósító pénzügyi kimutatásokat eredményez.

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

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

(a) az IAS 8 *Számviteli politika, számviteli becslések változásai és hibák* standarddal összhangban válassza ki és alkalmazza számviteli politikáját. Az IAS 8 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 a gazdálkodó 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, a gazdálkodó 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. Ha a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét és cash flow-it;

(b) hogy a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység eltért; az eltérés jellegét, bemutatva, hogy az adott standard vagy értelmezés milyen eljárást ír elő; annak indoklását, hogy az miért lenne annyira félrevezető az adott körülmények között, hogy a pénzügyi kimutatások *Keretelvekben* meghatározott céljával ellentétben állna; valamint az alkalmazott eljárást; és

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

19. Ha a gazdálkodó egység eltért valamely standard vagy értelmezés előírásaitól egy előző időszakban, és az eltérés hatással van a tárgyidőszakban elszámolt összegekre is, a gazdálkodó egységnek a 18(c) és (d) bekezdésben meghatározottakat közzé kell tennie.

20. A 19. bekezdés például akkor alkalmazandó, amikor a gazdálkodó egység egy 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, a gazdálkodó egységnek a lehetséges legnagyobb mértékig csökkentenie kell az előírás betartásából származó vélelmezett félrevezető hatásokat azáltal, hogy közzéteszi:

(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; és

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

22. A 17–21. bekezdés szempontjából egy adott információ akkor áll ellentétben a pénzügyi kimutatások céljával, amikor az nem hűen tükrözi azon ügyleteket, egyéb eseményeket és feltételeket, amelyeket látszólag tükröz, vagy ésszerűen elvárható, hogy tükrözzön, és emiatt valószínűsíthető, hogy az befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználói által hozott gazdasági döntéseket. Annak megítélésekor, hogy egy adott 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; és

(b) a gazdálkodó egység körülményei mennyiben térnek el más, az előírásnak megfelelő gazdálkodó egységek körülményeitől. Amennyiben más gazdálkodó egységek hasonló körülmények között megfelelnek az előírásnak, az a megcáfolható feltételezés, hogy a gazdálkodó egység megfelelése az adott előírásnak nem lenne annyira félrevezető, hogy az a pénzügyi kimutatások *Keretelvekben* megállapított céljával ellentétben álljon.

A vállalkozás folytatása

23. A pénzügyi kimutatások elkészítése során a vezetésnek meg kell ítélnie a gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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 legyen, de nem korlátozódik arra. A mérlegelés mértéke minden esetben a körülmények függvénye. Ha egy gazdálkodó egység nyereséges működési múlttal rendelkezik, és megfelelő hozzáférése van pénzügyi forrásokhoz, részletesebb elemzés nélkül arra a következtetésre lehet 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.

Eredményszemléletű számvitel

25. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásait – a cashflow-kimutatás kivételével – az eredményszemléletű számvitel alapján kell elkészítenie.

26. Az eredményszemléletű számvitel alkalmazásakor az egyes tételeket eszközként, kötelezettségként, saját tőkeként, bevételként és ráfordításként (a pénzügyi kimutatások tételeiként) akkor jelenítik meg, amikor 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) a gazdálkodó egység tevékenységeinek jellegében bekövetkezett jelentős változás vagy pénzügyi kimutatásainak áttekintése alapján úgy tűnik, hogy egy másik bemutatás vagy besorolás megfelelőbb lenne az IAS 8-ban foglalt, a számviteli politika kiválasztására és alkalmazására vonatkozó kritériumot figyelembe véve; vagy

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

28. Egy jelentős akvizíció vagy értékesítés, vagy a pénzügyi kimutatások bemutatásának áttekintése jelezhetik a pénzügyi kimutatások eltérő bemutatásának szükségességét. A gazdálkodó egység csak akkor változtatja meg pénzügyi kimutatásainak bemutatását, ha a megváltoztatott bemutatás a pénzügyi kimutatások felhasználóinak megbízható és relevánsabb információkat biztosít, valamint, ha a módosított struktúra valószínűleg a jövőben is felhasználható úgy, hogy nem sérül az összehasonlíthatóság. A bemutatás ilyen megváltoztatásakor a gazdálkodó egység az összehasonlító információkat a 38. és 39. bekezdésnek megfelelően átsorolja.

Lényegesség és összevonás

29. A pénzügyi kimutatásokban a hasonló tételek minden lényeges csoportját elkülönítve kell bemutatni. Az eltérő jellegű vagy funkciójú tételeket elkülönülten kell bemutatni, kivéve, ha azok nem lényegesek.

30. A pénzügyi kimutatások nagyszámú ügylet és egyéb esemény feldolgozásából állnak elő úgy, hogy azokat jellegük vagy rendeltetésük alapján csoportokba rendszerezik. Az összevonás és besorolás folyamatának utolsó szakasza az összevont és besorolt adatok bemutatása, amely adatok elkülönült tételsort alkotnak magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a sajáttőke-változások kimutatásában és a cashflow-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 magukban 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, ha az információ nem lényeges.

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 szerepeltetve. 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 a gazdálkodó egység jövőbeni cash flow-it megbecsülhessék. Az eszközök értékvesztéssel – pl. a készletekre képzett avulási értékvesztéssel vagy a követelésekre képzett kétes kinnlévőség 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 a gazdálkodó egység által adott kereskedelmi és mennyiségi kedvezmények összegét. Szokásos üzleti tevékenysége során egy gazdálkodó 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, a bevételnek az ugyanazon ügyletben felmerült bármely kapcsolódó ráfordítással történő nettósításával 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; és

(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 nyereségeket és veszteségeket nettó alapon szerepeltetik, pl. az árfolyamnyereségek és -veszteségek, vagy a kereskedési céllal tartott pénzügyi instrumentumokból származó nyereségek és veszteségek. Amennyiben azonban az ilyen nyereségek vagy veszteségek lényegesek, azokat elkülönülten szerepeltetik.

Összehasonlító információk

36. Más standard vagy értelmezés eltérő rendelkezése hiányában a pénzügyi kimutatásokban szereplő valamennyi számadat esetében közzé kell tenni az előző időszakra vonatkozó összehasonlító információkat. Összehasonlító információkat 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 az 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, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) az átsorolás jellegét;

(b) az átsorolt tételek vagy tételcsoportok összegét; és

(c) az átsorolás okát.

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

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

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

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 információkat ahhoz, hogy a tárgyidőszakkal való összehasonlíthatóságot biztosítsák. Például lehetséges, hogy az előző időszak(ok) során az adatokat nem gyűjtötték olyan módon, amely lehetővé tenné az átsorolást, és nem lehet újra előállítani az információkat.

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

SZERKEZET ÉS TARTALOM

Bevezetés

42. A jelen standard konkrét közzétételeket ír elő magában a mérlegben, az eredménykimutatásban és a sajáttőke-változások kimutatásában, más tételsorok közzétételét pedig vagy magukban ezekben a kimutatásokban, vagy a megjegyzésekben írja elő. Az IAS 7 *Cashflow-kimutatások* standard tartalmazza a cashflow-kimutatás prezentálására vonatkozó előírásokat.

43. A standard a „közzététel" kifejezést időnként tág értelemben használja, beleértve a magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a sajáttőke-változások kimutatásában és a cashflow-kimutatásban, valamint a megjegyzésekben bemutatott tételeket is. Más standardok és értelmezések is előírnak közzétételeket. A jelen standard, egy másik standard vagy egy értelmezés eltérő rendelkezése hiányában ezeket a közzétételeket vagy magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a sajáttőke-változások kimutatásában, vagy a cashflow-kimutatásban (amelyik releváns); vagy a megjegyzésekben szerepeltetik.

A pénzügyi kimutatások azonosítása

44. A pénzügyi kimutatásokat egyértelműen azonosítani kell, és az ugyanazon közzétett dokumentum egyéb részeitől egyértelműen meg kell különböztetni.

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

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

(a) a beszámolót készítő gazdálkodó 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 gazdálkodó egységre, vagy gazdálkodó 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; és

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

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 kimutatásokat elektronikus formában prezentálják, nem mindig 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 szintjét közzéteszik, és ezáltal nem hagynak ki lényeges információt.

Beszámolási időszak

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

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

(b) a tényt, hogy az eredménykimutatásban, a saját tőke változásainak kimutatásában, a cashflow-kimutatásban és a kapcsolódó megjegyzésekben szereplő összehasonlító adatok nem teljes mértékben összehasonlíthatóak.

50. A pénzügyi kimutatásokat általában következetesen egyéves beszámolási időszakokra készítik. Egyes gazdálkodó egységek ugyanakkor gyakorlati okokból preferálják például az 52 hetes időszakra való beszámolást. A jelen standard nem zárja ki ezt a gyakorlatot, mivel az így elkészített pénzügyi kimutatások valószínűleg nem térnek el lényegesen azoktól, amelyeket egy évre prezentáltak volna.

Mérleg

A rövid/hosszú lejárat közötti megkülönböztetés

51. A gazdálkodó egységnek magában a mérlegben az 57–67. bekezdésnek 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 likviditási sorrendben 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, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a 12 hónapon túl megtérülő vagy kiegyenlítendő összeget.

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

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

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

56. Az eszközök és kötelezettségek realizálásának várható időpontjára vonatkozó információk hasznosak a gazdálkodó egység likviditásának és tartós fizetőképességének értékelésekor. Az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standard előírja a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek lejárati időpontjainak közzétételét. A pénzügyi eszközök tartalmazzák a vevő- és az egyéb követeléseket, és a pénzügyi kötelezettségek tartalmazzák a szállítói és az egyéb kötelezettségeket. 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 gazdálkodó egység közzéteszi a várhatóan a mérleg fordulónapjától számított 12 hónapon túl megtérülő készleteinek összegét.

Forgóeszközök

57. Egy eszközt forgóeszközként kell besorolni, ha az megfelel az alábbi kritériumok közül valamelyiknek:

(a) a gazdálkodó egység szokásos működési ciklusa során várhatóan realizálják, vagy azon belül szándékoznak értékesíteni vagy felhasználni;

(b) azt elsősorban kereskedési céllal tartják;

(c) azt várhatóan a mérlegfordulónapot követő 12 hónapon belül realizálják; vagy

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

Minden egyéb eszközt befektetett eszközként kell besorolni.

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

59. A gazdálkodó egység működési ciklusa az eszközök feldolgozásra történő megszerzése, valamint azok pénzeszközért vagy pénzeszköz-egyenértékesekért való realizálása közötti időszak. Ha a gazdálkodó egység szokásos működési ciklusa nem határozható meg egyértelműen, annak hosszát 12 hónapnak kell feltételezni. A forgóeszközök közé tartoznak a szokásos működési cikluson belül értékesítésre, felhasználásra és realizálásra kerülő eszközök (pl. készletek és vevőkövetelések) még akkor is, ha azok a 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 rövid lejáratúként kell besorolni, ha az megfelel az alábbi kritériumok közül valamelyiknek:

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

(b) azt elsősorban kereskedési céllal tartják;

(c) annak teljesítése a mérleg fordulónapját követő tizenkét hónapon belül esedékes; vagy

(d) a gazdálkodó egységnek nincs feltétel nélküli joga a kötelezettség kiegyenlítését a mérlegfordulónapot követő legalább 12 hónapon túlra elhalasztani.

Minden egyéb kötelezettséget hosszú lejáratúként kell besorolni.

61. Egyes rövid lejáratú kötelezettségek, mint pl. a szállítói kötelezettségek, valamint a személyi jellegű és egyéb működési költségek elhatárolásai, részei a gazdálkodó egység szokásos működési ciklusában használt működő 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 a gazdálkodó egység eszközeinek és kötelezettségeinek a besorolására. Ha a gazdálkodó egység szokásos működési ciklusa nem határozható meg egyértelműen, annak hosszát 12 hónapnak kell feltételezni.

62. Más rövid lejáratú kötelezettségeket nem a szokásos működési ciklus részeként egyenlítenek ki, 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 nem szállítói kötelezettségek. A hosszú lejáratú finanszírozást nyújtó pénzügyi kötelezettségek (azaz amelyek nem képezik részét a gazdálkodó 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. bekezdést is figyelembe véve hosszú lejáratú kötelezettségek.

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

(a) az eredeti lejárat tizenkét hónapnál hosszabb volt; és

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

64. Amennyiben a gazdálkodó egység arra számít, és rendelkezhet arról, hogy egy meglévő hitelmegállapodás 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. Ha azonban a kötelmet újrafinanszírozása vagy „előregörgetése” nem a gazdálkodó egység döntésétől függ (pl. nincs az újrafinanszírozásra megállapodás), az újrafinanszírozás lehetőségét nem veszik figyelembe, és a kötelmet rövid lejáratúként sorolják be.

65. Ha a gazdálkodó egység egy meglévő hosszú lejáratú hitelszerződésben vállalt valamely kötelezettségvállalását 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 beleegyezett abba, hogy a szerződésszegés alapján ne követelje a megfizetést. A kötelezettség azért kerül rövid lejáratúként besorolásra, mivel a mérlegfordulónapon a gazdálkodó egységnek nincs feltétel nélküli joga a kötelezettség kiegyenlítését a mérlegfordulónapot követő legalább 12 hónapon túlra elhalasztani.

66. A kötelezettséget azonban hosszú lejáratúként sorolják be, amennyiben a hitelező a mérlegforduló-napig beleegyezett egy, a mérlegfordulónaptól számítva 12 hónapon túl végződő időhaladékba, amelyen belül a gazdálkodó egység helyrehozhatja 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 közzéteendő nem módosító eseménynek minősülnek:

(a) hosszú lejáratú újrafinanszírozás;

(b) egy hosszú lejáratú hitelre vonatkozó szerződésszegés helyrehozása; és

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

Magában a mérlegben bemutatandó információk

68. A mérleg maga minimálisan az alábbi összegeket bemutató sorokat kell tartalmazza, amennyiben azokat nem a 68A. bekezdésnek megfelelően mutatják be:

(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 tőkemódszer használatával 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) tényleges adókötelezettségek és adókövetelések, ahogy azokat az IAS 12 *Nyereségadók* standard meghatározza;

(n) halasztott adókötelezettségek és halasztott adókövetelések, ahogy azokat az IAS 12 meghatározza;

(o) kisebbségi részesedések, a saját tőkén belül bemutatva; és

(p) az anyavállalat tőketulajdonosainak tulajdonítható jegyzett tőke és tartalékok.

68A. Magának a mérlegnek tartalmaznia kell olyan tételsorokat, amelyek bemutatják a következő összegeket:

(a) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint az értékesítésre tartottá minősített befektetett eszközök és az értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportban lévő eszközök összesenje; és

(b) az IFRS 5 standard szerint értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportokban szereplő kötelezettségek.

69. További tételsorokat, megnevezéseket és részösszegeket kell magában a mérlegben feltüntetni, ha azok bemutatása releváns a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének megértéséhez.

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

71. A jelen standard nem ír elő kötelező sorrendet vagy formátumot a tételek bemutatására. 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 tételsorokat tüntetnek fel, ha egy tételnek vagy a hasonló tételek összesítésének a mértéke, jellege vagy rendeltetése olyan, hogy az elkülönült bemutatás releváns a gazdálkodó egység pénzügyi helyzete megértéséhez; és

(b) a használt megnevezések, a tételek sorrendje, valamint a hasonló tételek összevonása módosítható a gazdálkodó egység és ügyletei sajátosságainak megfelelően, a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének megértéséhez szükséges információk biztosítása érdekében. Például a pénzügyi intézmények a fenti megnevezéseket úgy módosítják, hogy azok releváns információkat nyújtsanak egy pénzügyi intézmény működése tekintetében.

72. Azon döntés, hogy további tételeket bemutatnak-e elkülönítve, az alábbiak mérlegelésén alapul:

(a) az eszközök jellege és likviditása;

(b) az eszközök adott gazdálkodó egységen belüli rendeltetése; és

(c) a kötelezettségek összege, jellege és esedékessége.

73. Az eltérő értékelési alapok alkalmazása az eltérő eszközcsoportokra azt jelzi, hogy azok jellege vagy rendeltetése eltérő, és emiatt azokat elkülönült tételsorban kell bemutatni. Például az ingatlanok, gépek és berendezések alcsoportjai az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján bekerülési értéken vagy átértékelt értéken is nyilvántarthatók.

Magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk

74. A gazdálkodó egységnek magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben kell közzétennie az egyes tételsorok további bontását a gazdálkodó egység működési körülményeinek megfelelő módon csoportosítva.

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

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

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

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

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

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

76. A gazdálkodó egységnek vagy magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben kell közzétennie:

(a) a részvénytőke valamennyi osztályára vonatkozóan:

i. a kibocsátásra engedélyezett részvények számát;

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

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

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

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

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

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

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

77. A részvénytőkével nem rendelkező gazdálkodó egységeknek, mint pl. személyegyesítő társaság 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 eredmény

78. Az adott időszakra vonatkozóan elszámolt bevételek és ráfordítások minden tételét az eredménynek kell tartalmaznia, kivéve, ha valamely standard vagy értelmezés eltérően rendelkezik.

79. Általános esetben az adott időszakban elszámolt bevételek és ráfordítások minden tételét az eredmény tartalmazza. Ez magában foglalja a számviteli becslések változásainak hatásait is. Léteznek azonban olyan körülmények, amelyek között bizonyos tételek kizárhatók a tárgyidőszak eredményéből. Az IAS 8 két ilyen körülménnyel foglalkozik: a hibák javításával és a számviteli politika változásainak hatásával.

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

Magában az eredménykimutatásban bemutatandó információk

81. Magának az eredménykimutatásnak minimálisan az alábbi összegeket bemutató sorokat kell tartalmaznia:

(a) bevételek;

(b) pénzügyi ráfordítások;

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

(d) adóráfordítás;

(e) egy összevont összeg, amely i. a megszűnt tevékenységek adózás utáni eredményének; és ii. a megszűnt tevékenységet alkotó eszközök vagy elidegenítési csoport(ok) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő átértékelése kapcsán, vagy azok elidegenítése kapcsán elszámolt adózás utáni nyereségnek vagy veszteségnek az összegét tartalmazza; és

(f) az eredmény.

82. Az alábbi tételeket magában az eredménykimutatásban kell közzétenni, az időszaki eredmény felosztásaként:

(a) a kisebbségi részesedésnek tulajdonítható eredmény; és

(b) az anyavállalat tőketulajdonosainak tulajdonítható eredmény.

83 További tételsorokat, megnevezéseket és részösszegeket kell magában az eredménykimutatásban feltüntetni, ha azok bemutatása releváns a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének megértéséhez.

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

85. A gazdálkodó 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 közzétételét okozó körülmények tartalmazzák:

(a) a készletek leírásait a nettó realizálható értékre, vagy az ingatlanok, gépek és berendezések leírásait a megtérülő értékre, csakúgy, mint az ilyen leírások visszaírásait;

(b) a gazdálkodó egység tevékenységeinek átszervezéseit, valamint az átszervezési költségekre képzett bármely céltartalék feloldásait;

(c) az ingatlanok, gépek és berendezések elidegenítéseit;

(d) befektetések elidegenítéseit;

(e) megszűnt tevékenységeket;

(f) a peres ügyek lezárásait; és

(g) a céltartalékok egyéb feloldásait.

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

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

90. A ráfordításokat tovább bontják a pénzügyi teljesítmény azon komponenseinek a kiemelésére, amelyek eltérhetnek egymástól a gyakoriság, a nyereség vagy veszteség lehetősége vagy a kiszámíthatóság tekintetében. Ezt az elemzést két forma egyikében biztosítják.

91. Az elemzés első formája a költségnem szerinti módszer. A ráfordításokat az eredménykimutatásban jellegük szerint csoportosítják (pl. értékcsökkenési leírás, anyagköltség, szállítási költségek, munkavállalói juttatások, reklám költségek), és nem kerülnek újrafelosztásra a gazdálkodó egység különböző funkciói szerint. A módszer alkalmazása egyszerű, mivel nincs szükség a költségeknek a funkciók szerinti felosztására. A költségnem szerinti módszer alkalmazásának a példája a következő:

Árbevétel		X
Egyéb bevételek		X
A késztermékek és a befejezetlen termelés készleteinek változása	X	
Felhasznált alapanyagok és fogyóeszközök	X	
Munkavállalói juttatások ráfordítása	X	
Értékcsökkenési és amortizációs ráfordítás	X	
Egyéb ráfordítások	X	
Összes ráfordítás		x.
Nyereség		X

92. Az elemzés második formája a funkcionális csoportosítás vagy „értékesítési költség” módszer, amely a költségeket rendeltetésük szerint, az értékesítési, forgalmazási vagy igazgatási tevékenységek költségei részeként csoportosítja. E módszer szerint a gazdálkodó egység legalább értékesítési költségeit elkülöníti az egyéb ráfordításoktól. Ez a módszer 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 csoportosítási módszert alkalmazó csoportosítás példája 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 gazdálkodó egységeknek további információkat kell közzétenniük a költségnemekre vonatkozóan, beleértve az értékcsökkenési és amortizációs leírást, és a munkavállalói juttatások ráfordítását.

94. A funkcionális és költségnem szerinti csoportosítás közötti választás a múltbéli gyakorlattól, iparági tényezőktől, valamint a gazdálkodó egység jellegétől függ. Mindkét módszer alkalmas azon költségek bemutatására, amelyek a gazdálkodó egység értékesítési vagy termelési szintjének változásával együtt közvetlenül vagy közvetve változnak. Mivel az eltérő prezentálási módszerek eltérő típusú gazdálkodó egységek számára előnyösek, a jelen standard csak azt írja elő, hogy a vezetés a legrelevánsabb és legmegbízhatóbb bemutatási formát válassza ki. Mivel azonban 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. A gazdálkodó egységnek magában az eredménykimutatásban, a sajáttőke-változások kimutatásában vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie az adott időszak alatt a tulajdonosoknak történt felosztásként megjelenített osztalék összegét, valamint annak egy részvényre jutó értékét.

A sajáttőke-változások kimutatása

96. A gazdálkodó egységnek prezentálnia kell a saját tőkében bekövetkezett változások kimutatását, magában a kimutatásban feltüntetve:

(a) az időszaki eredményt;

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

(c) az időszaki bevételek és kiadások összevont értékét (ami az (a) és (b) összege), külön bemutatva az anyavállalat tőketulajdonosainak, valamint a kisebbségi részesedéseknek tulajdonítható összegeket; és

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

Azt a fajta saját tőke változásairól szóló kimutatást, amely csak ezeket a tételeket tartalmazza, a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásának kell nevezni.

97. A gazdálkodó egységnek magában a saját tőke változásainak kimutatásában vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie továbbá:

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

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

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

98. A gazdálkodó egység saját tőkéjében két mérlegfordulónap között bekövetkező változások a gazdálkodó 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 változások a gazdálkodó egység adott időszak alatt végzett tevékenységeiből származó bevételek és ráfordítások – beleértve a nyereségek és veszteségek összegét is – összességét testesítik meg (akár az eredményben, akár közvetlenül a saját tőke változásaként kerültek elszámolásra ezek a bevétel- és ráfordítástételek).

99. A jelen standard előírja, hogy az adott időszakban megjelenített bevételek és ráfordítások mindegyikét az eredményben vegyék figyelembe, kivéve, ha valamely standard vagy értelmezés eltérően rendelkezik. Más standardok előírják, hogy egyes nyereségek és veszteségek (pl. átértékelési növekedések vagy csökkenések, egyes árfolyamkülönbözet-tételek, az értékesíthető pénzügyi eszközök újraértékelésén elért nyereségek vagy veszteségek, és a kapcsolódó tényleges és halasztott adóösszegek) közvetlenül a saját tőke változásaként kerüljenek megjelenítésre. Mivel a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetében két mérlegfordulónap között bekövetkező változások megítéléséhez fontos, hogy valamennyi bevételi és ráfordítási tétel figyelembevételre kerüljön, a jelen standard előírja egy külön kimutatás elkészítését a saját tőkében bekövetkezett változásokról, amely bemutatja a gazdálkodó 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 újramegállapításokat is a hibák visszamenőleges javítására, amilyen mértékig az kivitelezhető. A visszamenőleges korrekciókat és a visszamenőleges újramegállapításokat a felhalmozott eredmény egyenlegével szemben végzik el, kivéve, amikor valamely standard vagy értékelés egy másik sajáttőke-elem visszamenőleges korrekcióját írja elő. A 96(d) bekezdés előírja, hogy a sajáttőke-változások kimutatásában a gazdálkodó 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 közzéteszik.

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

Cashflow-kimutatás

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

Megjegyzések

Felépítés

103. A megjegyzéseknek:

(a) információt kell bemutatniuk a pénzügyi kimutatások elkészítésének alapjáról, valamint az alkalmazott számviteli politikáról a 108–115. bekezdés alapján;

(b) közzé kell tenniük az IFRS-ek által előírt, a magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a sajáttőkeváltozás-kimutatásban és a cashflow-kimutatásban be nem mutatott információkat; és

(c) további olyan információkat kell adniuk, amelyek magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a sajáttőkeváltozás-kimutatásban vagy a cashflow-kimutatásban nincsenek bemutatva, de amelyek relevánsak ezek bármelyikének a megértéséhez.

104. A megjegyzéseket, amennyire kivitelezhető, rendszerezett módon kell bemutatni. A magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a sajáttőkeváltozás-kimutatásban és a cashflow-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 gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaival való összehasonlításban:

(a) kijelentés az IFRS-eknek való megfelelésről (lásd a 14. bekezdést);

(b) a jelentős alkalmazott számviteli politikák összefoglalása (lásd a 108. bekezdést);

(c) a magában a mérlegben, eredménykimutatásban, a sajáttőkeváltozás-kimutatásban és a cashflow-kimutatásban szerepeltetett tételekre vonatkozó kiegészítő információk, az egyes kimutatások, és azon belül, az egyes tételsorok bemutatásának sorrendjével megegyezően; és

(d) egyéb közzétételek, beleértve:

i. a függő kötelezettségeket (lásd IAS 37), valamint a meg nem jelenített szerződéses elkötelezettségeket; és

ii. a nem pénzügyi jellegű közzétételeket, pl. a gazdálkodó egység pénzügyi kockázatkezelési céljait és politikáit (lásd a IFRS 7).

106. Néhány esetben szükséges vagy kívánatos lehet megváltoztatni az egyes elemek sorrendjét a megjegyzéseken belül. Például az eredményben megjelenített valósérték-változásokra 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. A gazdálkodó egységnek a jelentős számviteli politikák összefoglalójában közzé kell tennie:

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

(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. Ha több értékelési alapot is alkalmaznak a pénzügyi kimutatásokban, pl. amikor konkrét eszközcsoportokat átértékelnek, elegendő azokat az egyes eszköz- és kötelezettségcsoportokat jelezni, amelyekre az egyes értékelési alapokat alkalmazták.

110. Annak eldöntéséhez, hogy egy adott számviteli politika bemutatása szükséges-e, a vezetés azt mérlegeli, hogy a közzététel segítené-e a felhasználókat annak megértésében, hogy az ügyletek, más események és feltételek hogyan tükröződnek a közzétett pénzügyi teljesítményben és pénzügyi helyzetben. Az egyes számviteli politikák közzététele különösen hasznos a felhasználók számára, ha 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 az arányos konszolidáció vagy a tőkemódszer alapján mutatja-e ki (lásd IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*). Egyes standardok konkrétan előírják egyes számviteli politikák közzétételét, beleértve a vezetés választásait a különböző megengedett politikák 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 hitelfelvételi költségek azonnal ráfordításként kerülnek-e elszámolásra, vagy a minősített eszközök bekerülési értéke részeként.

111. Minden gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell tevékenységei jellegét és azokat a politikákat, amelyeknek közzétételét az adott típusú gazdálkodó egység esetében a felhasználó elvárná. Például a nyereségadó megfizetésére kötelezett gazdálkodó egységtől elvárt, hogy közzétegye a nyereségadókra vonatkozó számviteli politikáit, beleértve a halasztott adókötelezettségekre és követelésekre vonatkozókat. Amennyiben a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység tevékenységeinek jellege miatt is jelentős lehet, még akkor is, ha a tárgyidőszaki és korábbi időszaki adatok nem lényegesek. Szintén helyénvaló közzétenni minden olyan jelentős számviteli politikát, amelyet nem az IFRS-ek írnak elő, hanem amelyet az IAS 8 szerint választottak ki és alkalmaznak.

113. A gazdálkodó egységnek a jelentős számviteli politikák összefoglalójában, vagy az egyéb megjegyzésekben közzé kell tennie a számviteli politika azon egyes elemeinek alkalmazásakor a vezetés által mérlegelt szempontokat – a becsléseket tartalmazók kivételével (lásd a 116. bekezdést) –, amelyek a legjelentősebb hatással voltak a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre.

114. A gazdálkodó 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 lízingbe adott eszközök tulajdonlásával járó lényegileg összes kockázat és haszon mikor kerül átadásra más gazdálkodó egységeknek;

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

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

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

A becslési bizonytalanságok fő forrásai

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

(a) azok jellege; és

(b) mérlegforduló-napi könyv szerinti értékük.

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 a következő eszközök és kötelezettségek értékelésére használt közelmúltbeli megfigyelt piaci árak hiányában, jövőre néző becslések szükségesek az ingatlanok, gépek és berendezések csoportjai megtérülő értékének, a készletek műszaki elavulása hatásának, a folyamatban lévő peres ügy jövőbeni eredményétől függő céltartalékoknak és a hosszú távú juttatási kötelezettségeknek, mint például a nyugdíj-kötelezettségeknek az értékeléséhez. E becslések olyan feltételezéseken alapulnak, mint pl. a cash flow-k vagy az alkalmazott diszkontráták kockázati korrekciója, a fizetések jövőbeni változásai, valamint jövőbeni árváltozások, amelyek hatással vannak az egyéb költségekre.

118. A 116. bekezdés alapján közzétett főbb feltételezések és a becslési bizonytalanság egyéb forrásai 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 ebből fakadó lényeges módosításának esélye.

119. A 116. bekezdésben előírt közzététel nem kötelező olyan eszközökre és kötelezettségekre vonatkozóan, amelyeknél jelentős a kockázata annak, hogy könyv szerinti értékük a következő pénzügyi év során jelentősen megváltozhat, amennyiben azokat a mérlegfordulónapon közelmúltbeli piaci árakon alapuló valós értéken értékelik (ezek valós értéke lényegesen megváltozhat a következő pénzügyi év során, de e változások nem a mérlegforduló-napi 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 és az egyéb becslési bizonytalanság jellege;

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

(c) az adott bizonytalanság várható megoldódása, valamint az ésszerűen várható kimenetelek a következő pénzügyi éven belül az érintett eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értéke tekintetében; és

(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. Ha egy mérlegforduló-napi fő feltételezés vagy más becslési bizonytalansági forrás lehetséges hatásai mértékének közzététele kivitelezhetetlen, a gazdálkodó 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. A gazdálkodó egység minden esetben közzéteszi az adott feltételezéssel érintett konkrét eszköz vagy kötelezettség (vagy eszközök, vagy kötelezettségek csoportja) jellegét és könyv szerinti értékét.

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

124. A 116. bekezdés alapján közzétételi kötelezettség alá eső egyes fő feltételezések közzétételét más standardok is előírják. Például az IAS 37 egyes esetekre nézve előírja a céltartalékok egyes csoportjaira hatással lévő jövőbeni eseményekre vonatkozó főbb feltételezések közzétételét. Az 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 ingatlanok, gépek és berendezések átértékelt tételei valós értékének megbecslésekor alkalmazott jelentős feltételezések közzétételét.

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; és

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 sajáttőke-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 következményei.

Ezen közzétételek alapját azon információknak kell képezniük, amelyeket a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői 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.

Egyéb közzétételek

125. A gazdálkodó egységnek a megjegyzésekben közzé kell tennie:

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

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

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

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

(b) a gazdálkodó egység működése jellegének és fő tevékenységeinek leírását; és

(c) az anyavállalatnak és a csoport legfőbb anyavállalatának a nevét.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

127A. A gazdálkodó egységnek a 96. bekezdésben szereplő módosítást a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IAS 19 Munkavállalói juttatások standard – *Aktuáriusi nyereségek és veszteségek, csoportos programok és közzétételek* című módosítását egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

127B. A gazdálkodó egységnek a 124A–124C. bekezdés előírásait a 2007. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt.

AZ (1997-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 1 VISSZAVONÁSA

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

IAS 2 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Készletek

CÉL

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

HATÓKÖR

2. A jelen standard alkalmazandó valamennyi készletre, kivéve:

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

   (b) a pénzügyi instrumentumokat (lásd IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* és IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés*); valamint

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

3. A jelen standard nem vonatkozik az alábbiak készleteinek értékelésére:

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

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

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

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

FOGALMAK

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

   A készletek olyan eszközök:

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

   (b) amelyek az ilyen jellegű értékesítés végett a termelési folyamatban vannak; vagy

   (c) amelyek olyan anyagok vagy anyagi eszközök formájában vannak, amelyeket a termelési folyamatban vagy a szolgáltatásnyújtásban használnak fel.

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

   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 összeg, amennyit a gazdálkodó egység várhatóan realizál a készletek szokásos üzletmenet során történő értékesítéséből. A valós érték azt az összeget tükrözi, amelyért ugyanazt a készletet egy jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében el lehetne cserélni. Az előbbi egy, a gazdálkodó egységre jellemző érték; az utóbbi nem. A készletek nettó realizálható értéke nem feltétlenül egyezik meg az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékkel.

8. A készletek magukban foglalják a továbbértékesítés céljából vásárolt és birtokolt árukat, mint például a kiskereskedő által vásárolt árut, vagy a továbbértékesítés céljából tartott telket vagy más ingatlant. Szintén a készletek közé tartoznak a gazdálkodó egység által előállított késztermékek és az előállítás alatt álló befejezetlen termelés, továbbá a termelési folyamatban felhasználásra váró anyagok és anyagi eszközök is. Egy szolgáltató esetében a 19. bekezdésben leírt módon a készletek közé tartoznak a szolgáltatás azon költségei, amelyekkel kapcsolatban a gazdálkodó egység még nem számolta el a kapcsolódó árbevételt (lásd IAS 18 *Bevételek*).

KÉSZLETEK ÉRTÉKELÉSE

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

Készletek bekerülési értéke

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

Beszerzés költségei

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

Átalakítás költségei

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

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

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

Egyéb költségek

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

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

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

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

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

(d) értékesítési költségek.

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

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

A szolgáltatást nyújtó készleteinek bekerülési értéke

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

Biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termékek bekerülési értéke

20. Az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard értelmében a gazdálkodó egység által a biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termékekből álló készleteket a kezdeti megjelenítéskor azoknak a betakarítás időpontjában érvényes, az 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, ha az eredmények közelítik a bekerülési értéket, a készletek bekerülési értékének meghatározására lehet alkalmazni olyan technikákat, mint például az elszámolóáras módszer, vagy a kiskereskedelmi áras módszer. Az elszámolóárak az anyagok és anyagi eszközök, a bérköltség, a hatékonyság és a kapacitáskihasználás szokásos szintjét veszik figyelembe. Ezeket rendszeresen felülvizsgálják, és szükség esetén módosítják az aktuális feltételeknek megfelelően.

22. A kiskereskedelmi módszert gyakran használják a kiskereskedelmi ágazatban a nagyszámú, gyorsan változó állományú és hasonló haszonkulcsú olyan tételek értékelésére, amelyekre másfajta bekerülési érték megállapítási módszerek használata kivitelezhetetlen. A készletek bekerülési értékének meghatározásához a készlet eladási értékét csökkentik a megfelelő bruttó haszonkulcs százalékkal. Az alkalmazott százalék figyelembe veszi azt a készletet, amelyet az eredeti eladási árához képest leáraztak. Gyakran használnak átlagos százalékos értéket az egyes kiskereskedelmi részlegekre nézve.

Bekerülési érték formulák

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

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

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

26. Például az egyik működési szegmensben felhasznált készleteknek a rendeltetése a gazdálkodó egység számára eltérő lehet egy másik működési szegmensben felhasznált ugyanilyen típusú készletek rendeltetésétől. Ugyanakkor a különbség a készletek földrajzi elhelyezkedésében (és a vonatkozó adószabályokban) önmagában nem ad kellő indokot az eltérő bekerülési érték formulák alkalmazására.

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

Nettó realizálható érték

28. Lehet, hogy a készletek bekerülési értéke nem térül meg, ha azok megrongálódtak, ha teljesen, vagy részlegesen elavultak, vagy ha eladási áruk lecsökkent. Lehet, hogy a készletek bekerülési értéke akkor sem térül meg, ha a befejezés becsült költségei vagy az értékesítéshez felmerülő becsült költségek megnövekedtek. A készletek bekerülési érték alá, a nettó realizálható értékre történő leírásának gyakorlata összhangban van azzal a nézettel, hogy az eszközöket nem szabad az értékesítésük vagy használatuk révén várhatóan realizálható összeget meghaladó értéken kimutatni.

29. A készleteket rendszerint egyedi értékelés alapján írják le a nettó realizálható értékre. Bizonyos körülmények között azonban helyénvaló lehet az egymáshoz hasonló, vagy egymással kapcsolatban lévő tételeket csoportokba rendezni. Ez előfordulhat pl. az azonos termékcsoporthoz tartozó készlettételeknél, amelyek hasonló célokat szolgálnak vagy hasonló rendeltetésűek, amelyeket ugyanazon földrajzi térségben állítanak elő és értékesítenek, és amelyeket gyakorlatilag nem lehet az adott termékcsoport más tételeitől elkülönítetten értékelni. Nem helyénvaló a készleteket készletbesorolás – például késztermékek vagy egy működési szegmens összes készlete – alapján leírni. A szolgáltatók általában az egyedi 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 értékesítési vagy szolgáltatási szerződések teljesítése céljából tartott készletmennyiség nettó realizálható értéke a szerződéses áron alapul. Ha az értékesítési szerződések a készleten lévőnél kisebb mennyiségekre vonatkoznak, akkor a többlet nettó realizálható értékének meghatározása az általános eladási árakon alapul. Céltartalékok keletkezhetnek a készleten lévő mennyiségeket meghaladó biztos értékesítési szerződésekből vagy a biztos vételi szerződésekből. Az ilyen céltartalékokkal az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard foglalkozik.

32. A készletek előállításának céljából tartott anyagokat és egyéb anyagi eszközöket nem írják le a bekerülési érték alá, ha a felhasználásukkal készülő késztermékeket várhatóan bekerülési értéken vagy afelett lehet értékesíteni. Ha azonban az anyagok árának csökkenése azt jelzi, hogy a késztermékek bekerülési értéke meghaladja a nettó realizálható értéket, az anyagokat a nettó realizálható értékre leírják. Ilyen esetekben az anyagok pótlási értéke lehet azok nettó realizálható értékének a legjobb rendelkezésre álló mérőeszköze.

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

RÁFORDÍTÁSKÉNT TÖRTÉNŐ ELSZÁMOLÁS

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

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

KÖZZÉTÉTEL

36. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni az alábbiakat:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

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.

IAS 7 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Cashflow-kimutatások

CÉL

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

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

HATÓKÖR

1. Egy gazdálkodó egységnek ennek a standardnak az előírásaival összhangban kell elkészítenie a cashflow-kimutatást, és be kell mutatnia azt a pénzügyi kimutatások szerves részeként minden olyan időszakra vonatkozóan, amelyet a pénzügyi kimutatások bemutatnak.

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

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

A CASHFLOW-INFORMÁCIÓ ELŐNYEI

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

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

FOGALMAK

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

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

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

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

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

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

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

Pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek

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

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

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

A CASHFLOW-KIMUTATÁS PREZENTÁLÁSA

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

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

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

Működési tevékenységek

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

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

(a) áruértékesítésből és szolgáltatásnyújtásból származó pénzbevételek;

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

(c) áruszállítóknak és szolgáltatásnyújtóknak történő pénzkifizetések;

(d) alkalmazottak számára és nevében történő kifizetések;

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

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

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

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

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

Befektetési tevékenységek

16. A befektetési tevékenységből származó cash flow-k elkülönített közzététele fontos, mivel a cash flow-k képviselik azt, hogy milyen mértékben kapcsolódtak a kiadások jövőbeni jövedelem- és cashflow-termelést szolgáló erőforrások beszerzéséhez. Befektetési tevékenységekből származó cash flow-k 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) pénz-kifizetések egyéb gazdálkodó egységek tőke- vagy hitelinstrumentumainak és közös vállalkozásban lévő érdekeltségeknek a megszerzése érdekében (a pénzeszköz-egyenértékesnek tekintett vagy forgatási, vagy kereskedési célból tartott eszközökre vonatkozó kifizetések kivételével);

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

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

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

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

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

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

Finanszírozási tevékenységek

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

(a) részvények vagy egyéb tőkeinstrumentumok kibocsátásából származó pénzbevételek;

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

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

(d) kölcsönvett összegek visszafizetése; és

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

A MŰKÖDÉSI TEVÉKENYSÉGEKBŐL SZÁRMAZÓ CASH FLOW-K BEMUTATÁSA

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

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

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

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

(a) a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásaiból; vagy

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

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

ii. egyéb nem pénzjellegű tételekkel; és

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

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

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

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

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

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

A BEFEKTETÉSI ÉS FINANSZÍROZÁSI TEVÉKENYSÉGEKBŐL SZÁRMAZÓ CASH FLOW-K BEMUTATÁSA

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

CASH FLOW-K NETTÓ MÓDON TÖRTÉNŐ BEMUTATÁSA

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) a hitelkártya-ügyfelekkel kapcsolatos hitelösszegek;

(b) a befektetések vétele és eladása; és

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

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

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

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

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

CASH FLOW-K KÜLFÖLDI PÉNZNEMBEN

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

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

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

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

29. [Törölve]

30. [Törölve]

KAMAT ÉS OSZTALÉKOK

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

32. Az egy bizonyos időszak alatt fizetett kamat teljes összegét teszik közzé a cashflow-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 gazdálkodó egységeknél azonban még nincs egyetértés ezen cashflow-tételek besorolását illetően. A fizetett kamat és a kapott kamat és osztalékok besorolhatók működési cash flow-ként, mivel az eredmény meghatározásában kerülnek figyelembevételre. Alternatív megoldásként a fizetett kamat, a kapott kamat és osztalékok külön-külön finanszírozási és befektetési cash flow-ként is besorolhatók, mivel finanszírozási források megszerzésének költségei vagy befektetések hozamai.

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

NYERESÉGADÓK

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

36. A nyereségadók olyan tranzakciókkal kapcsolatosan merülnek fel, amelyek olyan cash flow-kat okoznak, amelyeket egy cashflow-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-kat gyakran kivitelezhetetlen meghatározni, és ezek az alaptranzakcióhoz kapcsolódó cash flow-któl eltérő

időszakban merülhetnek fel. Ezért a fizetett adókat általában működési tevékenységből származó cash flow-ként sorolják be. Ha azonban egy befektetési vagy finanszírozási tevékenységként besorolt cash flow-kat eredményező egyedi tranzakcióhoz kapcsolódó adó cash flow-t lehetséges azonosítani, az adó cash flow-t megfelelően befektetési vagy finanszírozási tevékenységként sorolják be. Ha az adó cash flow-kat egynél több fajta tevékenységhez allokálják, a fizetett adók teljes összegét közzé kell tenni.

LEÁNYVÁLLALATOKBA, TÁRSULT ÉS KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOKBA TÖRTÉNŐ BEFEKTETÉSEK

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

38. Az a gazdálkodó egység, amely a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségét (lásd az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardot) az arányos konszolidáció alkalmazásával számolja el, a konszolidált cashflow-kimutatásába bevonja a közös vezetésű vállalkozás cash flow-iban lévő arányos részesedését. Az a gazdálkodó egység, amely az ilyen érdekeltséget a tőkemódszer alkalmazásával számolja el, a cashflow-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 MEGVÁSÁRLÁSA ÉS ELIDEGENÍTÉSE

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

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

(a) a teljes vételi vagy elidegenítési ellenértéket;

(b) a vételi vagy elidegenítési ellenérték pénzeszközzel vagy pénzeszköz-egyenértékesekkel teljesített részét;

(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 és 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 elidegenítésekből származó cash flow-kat nem lehet a vásárlásokból származó cash flow-kból levonni.

42. A vételi vagy eladási ellenértékként kifizetett vagy kapott pénz összesített összegét a cashflow-kimutatásban a megszerzett vagy átadott pénzeszközökkel és pénzeszköz-egyenértékesekkel összevontan kell bemutatni.

NEM PÉNZJELLEGŰ TRANZAKCIÓK

43. A cashflow-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 egység tőke- és eszközszerkezetét. A nem pénzjellegű tranzakciók kizárása a cashflow-kimutatásból összhangban van a cashflow-kimutatás céljával, mivel ezek a tételek nem járnak cash flow-kkal a tárgyidőszakban. Nem pénzjellegű tranzakciók például:

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

(b) gazdálkodó egység megszerzése tőkekibocsátással; és

(c) tartozás átváltása saját tőkévé.

A PÉNZESZKÖZÖK ÉS PÉNZESZKÖZ-EGYENÉRTÉKESEK ÖSSZETEVŐI

45. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőit, valamint be kell mutatnia a cashflow-kimutatásában szereplő összegek egyeztetését 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 gazdálkodó egységnek 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 egység befektetési portfóliójának részeként kezelt pénzügyi instrumentumok besorolásának megváltoztatását, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standarddal összhangban be kell mutatni.

EGYÉB KÖZZÉTÉTELEK

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

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

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

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

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

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

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

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

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

IAS 8 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák

CÉL

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

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

HATÓKÖR

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

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

FOGALMAK

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

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

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

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

(a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat;

(b) a Nemzetközi Számviteli Standardokat; valamint

(c) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság (IFRIC), vagy a korábbi Értelmezési Állandó Bizottság (SIC) által 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 a gazdálkodó egység egy vagy több korábbi időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásaiban, amelyek olyan megbízható információk fel nem használásából, vagy helytelen felhasználásából származtak:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

az egyéb információktól.

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

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

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

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

SZÁMVITELI POLITIKÁK

A számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása

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

9. Az IASB által a standardokra kibocsátott Bevezetési útmutató nem képezi a standardok részét, így nem tartalmaz előírásokat a pénzügyi kimutatásokra nézve.

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

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

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

i. hűen tükrözik a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét és cash flow-it;

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

iii. semlegesek, azaz elfogulatlanok;

iv. óvatosak; valamint

v. minden lényeges vonatkozásban teljesek.

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 előírásai és útmutatásai; valamint

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

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

A számviteli politika következetessége

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

A számviteli politika változásai

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

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

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

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

16. Nem minősülnek a számviteli politika megváltoztatásának az alábbiak:

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

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

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

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

A számviteli politika változásainak alkalmazása

19. A 23. bekezdést is figyelembe véve:

(a) a gazdálkodó egységnek az egy standard vagy értelmezés kezdeti alkalmazásából származó számvitelipolitika-változást az adott standard vagy értelmezés átmeneti rendelkezései (ha van ilyen) alapján kell elszámolnia; valamint

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

20. A jelen standard szempontjából valamely 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 standardalkotó szervezetek legfrissebb kiadványait is felhasználhatja, amelyek hasonló koncepcionális keretek között határoznak meg számviteli standardokat. Amennyiben egy ilyen kiadvány módosítását követően a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy megváltoztatja számviteli politikáját, ezt a változtatást a számviteli politika önkéntes megváltoztatásaként számolja el és teszi közzé.

Visszamenőleges alkalmazás

22. A 23. bekezdés figyelembevételével, amikor a számviteli politikában bekövetkező változást a 19(a) vagy (b) bekezdés alapján visszamenőlegesen alkalmazzák, a gazdálkodó egységnek az érintett sajáttőke-komponens legkorábbi bemutatott időszakra vonatkozó nyitóegyenlegét, és a többi bemutatott időszak összehasonlító adatait úgy kell módosítania, mintha mindig is az adott számviteli politikát alkalmazta volna.

A visszamenőleges alkalmazás korlátai

23. Ha a 19(a) vagy (b) bekezdés visszamenőleges alkalmazást ír elő, a számviteli politika változását visszamenőlegesen kell alkalmazni, kivéve, amikor kivitelezhetetlen meghatározni a változás egyes időszakokra vonatkozó hatásait, vagy halmozott hatását.

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

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

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

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

Közzététel

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

(a) 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; valamint

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

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

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

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

29. Amikor a számviteli politika önkéntes megváltoztatása hatással van a tárgyidőszakra vagy bármely korábbi időszakra, vagy hatással kellene rá lennie, de a módosítás összegét kivitelezhetetlen meghatározni, vagy hatással lehet a jövőbeni időszakokra, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a számviteli politikában bekövetkezett változás jellegét;

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

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

i. a pénzügyi kimutatások valamennyi érintett sorára vonatkozóan; valamint

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

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

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

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

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

(a) ezt a tényt; valamint

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

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

(a) az új 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 a gazdálkodó egység tervezi alkalmazni; valamint

(e) vagy:

i. a standard vagy értelmezés bevezetése által a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatás bemutatása; vagy

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

SZÁMVITELI BECSLÉSEK VÁLTOZÁSAI

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

(a) kétes kinnlévőségek;

(b) készletavulás;

(c) pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értéke;

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

(e) garanciális kötelmek.

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

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

35. Az alkalmazott értékelési alap megváltoztatása a számviteli politikában bekövetkező változásnak minősül, nem pedig számvitelibecslés-változásnak. Ha nehéz a számviteli politika változását a számviteli becslések változásától megkülönböztetni, a változást a számviteli becslésben bekövetkező változásként kezelik.

36. A számviteli becslésekben bekövetkező változás hatását – a 37. bekezdésben meghatározott eset kivételével – a jövőre nézve, az alábbi időszakok eredményében figyelembe véve kell megjeleníteni:

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

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

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

38. A számviteli becslés változás hatásának jövőre néző megjelenítése azt jelenti, hogy a változást azon ügyletekre, más eseményekre és feltételekre alkalmazzák, amelyek a becslés változás időpontja után következnek be. Lehetséges, hogy a számviteli becslés változása csak a tárgyidőszaki eredményre van hatással, vagy hatással lehet a tárgyidőszak és a jövőbeni időszakok eredményére egyaránt. Például a kétes követelések becsült összegének megváltozása csak a tárgyidőszak eredményét befolyásolja, és ezért azt a tárgyidőszakban jelenítik meg. Ugyanakkor az értékcsökkenthető eszközök becsült hasznos élettartama, vagy azok gazdasági haszna felhasználása várható ütemének megváltozása befolyásolja az értékcsökkenési leírást mind a tárgyidőszakban, mind az eszköz fennmaradó hasznos élettartama alatti egyes időszakok alatt. A tárgyidőszakot érintő változás hatását mindkét esetben a tárgyidőszakban jelenítik meg bevételként vagy ráfordításként. A jövőbeni időszakokat érintő esetleges hatást azokban a jövőbeni időszakokban jelenítik meg bevételként vagy ráfordításként.

Közzététel

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

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

HIBÁK

41. Hiba merülhet fel a pénzügyi kimutatások egyes elemeinek megjelenítése, értékelése, bemutatása vagy közzététele kapcsán. A pénzügyi kimutatások nem felelnek meg az IFRS-eknek, ha azok lényeges hibákat vagy nem lényeges, de a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének, pénzügyi teljesítményének vagy cash flow-inak egy meghatározott bemutatása miatt szándékosan okozott hibákat tartalmaznak. A tárgyidőszakban feltárt, a tárgyidőszakra vonatkozó

esetleges hibákat a pénzügyi kimutatások közzétételre való jóváhagyását megelőzően javítják ki. Ugyanakkor vannak olyan esetek, amikor a lényeges hibákat csak valamely későbbi időszakban tárják fel, és ezeket a korábbi időszaki hibákat a későbbi időszakra készített pénzügyi kimutatásokban bemutatott összehasonlító adatokban javítják ki (lásd a 42–47. bekezdést).

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

(a) azon bemutatott korábbi időszak(ok)ra vonatkozó összehasonlító adatok újramegállapításával, amely(ek)ben a hiba felmerült; vagy

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

A visszamenőleges újramegállapítás korlátai

43. A korábbi időszaki hibát visszamenőleges újramegállapítással kell kijavítani, kivéve, ha kivitelezhetetlen meghatározni a hiba egyes időszakokra vonatkozó hatásait vagy halmozott hatását.

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

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

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

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

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

Korábbi időszaki hibák közzététele

49. A 42. bekezdés alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a korábbi időszaki hiba jellegét;

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

i. a pénzügyi kimutatások valamennyi érintett sorára vonatkozóan; valamint

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

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

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

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

AMIKOR A VISSZAMENŐLEGES ALKALMAZÁS ÉS A VISSZAMENŐLEGES ÚJRAMEGÁLLAPÍTÁS KIVITELEZHETETLEN

50. Egyes esetekben nem lehetséges egy adott időszakra vonatkozóan módosítani az összehasonlító adatokat annak érdekében, hogy azokat a tárgyidőszakkal összehasonlíthatóvá tegyék. Például előfordulhat, hogy a korábbi

időszak(ok)ban az adott információ nem olyan módon került összegyűjtésre, amely lehetővé tenné az új számviteli politika visszamenőleges alkalmazását (az 51–53. bekezdés céljaira beleértve annak korábbi időszakokra történő alkalmazását is), vagy a visszamenőleges újramegállapítást egy korábbi időszaki hiba javítására, és lehetséges, hogy az információ újra-előállítása kivitelezhetetlen.

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. Amikor valamely számviteli politikát alkalmaznak visszamenőlegesen, vagy amikor egy visszamenőleges újramegállapítást hajtanak végre egy korábbi időszaki hiba javítására, nehezebb lehet a becsléseket elkészíteni amiatt, hogy hosszabb idő telhetett el az érintett ügylet, más esemény vagy feltétel bekövetkezése óta. Ugyanakkor a korábbi időszakokra vonatkozó becslések célja ugyanaz marad, mint a tárgyidőszaki becsléseké, azaz, hogy a becslés az ügylet, más esemény vagy feltétel bekövetkezésekor fennálló körülményeket tükrözze.

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

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

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

Egyes becléstípusok 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. Ha a visszamenőleges alkalmazás, vagy visszamenőleges újramegállapítás olyan jelentős becslést igényelne, amelyre vonatkozóan nem lehetséges e kéttípusú információt elkülöníteni, kivitelezhetetlen az új számviteli politika visszamenőleges alkalmazása vagy a korábbi időszaki hiba visszamenőleges javítása.

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

55. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1993-ban módosított IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standardot.

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

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

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

IAS 10 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Mérlegfordulónap utáni események

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy előírja:

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

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

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

HATÓKÖR

2. A jelen standardot kell alkalmazni a mérlegfordulónap utáni események elszámolására 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 jóváhagyásának időpontja között történnek. Kétféle eseményt lehet megkülönböztetni:

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

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

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

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

> **Példa**
>
> 20X2. március 18-án a gazdálkodó egység vezetése jóváhagyja a pénzügyi kimutatások felügyelő bizottság elé terjesztését. A felügyelő bizottság kizárólag nem ügyvezető tagokból áll, és tagjai lehetnek a munkavállalók, valamint más külső érdekeltségek képviselői. A felügyelő bizottság 20X2. március 26-án

jóváhagyja a pénzügyi kimutatásokat. A pénzügyi kimutatások 20X2. április 1-jén válnak hozzáférhetővé a részvényesek és mások számára. A részvényesek a 20X2. május 15-én megtartott éves közgyűlésükön hagyják jóvá a pénzügyi kimutatásokat, majd a pénzügyi kimutatásokat 20X2. május 17-én benyújtják a szabályozó szervnek.

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

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

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

Mérlegfordulónap utáni módosító események

8. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásaiban elszámolt összegeket módosítania kell a mérlegfordulónap utáni módosító eseményeknek megfelelően.

9. A következők példák az olyan mérlegfordulónap utáni módosító eseményekre, amelyek alapján egy gazdálkodó 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 a gazdálkodó egységnek meglévő kötelme volt a mérlegfordulónapon. A gazdálkodó egység az adott jogi eljárásra vonatkozóan korábban megképzett céltartalékot az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard szerint módosítja, vagy új céltartalékot mutat ki. A gazdálkodó egység nem csupán egy függő kötelezettséget tesz közzé, mert a lezárulás további bizonyítékot szolgáltat, amelyet az IAS 37 16. bekezdése alapján figyelembe kell venni;

(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. Például:

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

ii. a készletek mérlegfordulónapot követő eladása bizonyítékot szolgáltathat azoknak a mérleg fordulónapján érvényes nettó realizálható értékére;

(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 a gazdálkodó egységnek a mérleg fordulónapján meglévő jogi vagy vélelmezett kötelme állt fenn ezen összegek kifizetésére az ezen időpont előtti események következményeként (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások*);

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

Mérlegfordulónap utáni nem módosító események

10. A gazdálkodó 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 jóváhagyásának időpontja közötti csökkenése példa a mérlegfordulónap utáni nem módosító eseményekre. A piaci érték csökkenése rendszerint nem vonatkozik a befektetéseknek a mérleg fordulónapján fennálló állapotára, hanem olyan körülményeket tükröz, amelyek később merültek fel. Ezért a gazdálkodó egység nem módosítja pénzügyi kimutatásaiban a befektetések kimutatott összegét. A gazdálkodó egység hasonlóképpen nem módosítja a mérleg fordulónapján fennálló befektetésekkel kapcsolatban közzétett információkat, bár a 21. bekezdés értelmében szükséges lehet kiegészítő információkat közzétennie.

Osztalék

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

13. Ha az osztalékot a mérlegfordulónapot követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyása előtt állapították meg (azaz az osztalék kifizetést megfelelően jóváhagyták, és a felett a gazdálkodó 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 megjegyzésekben teszik közzé az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard alapján.

A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSA

14. Egy gazdálkodó egység nem készítheti el pénzügyi kimutatásait a vállalkozás folytatását feltételezve, 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 helyénvaló, ennek hatása annyira átfogó, hogy a jelen standard egy alapvető változást ír elő a számvitel alapjában, nem pedig a számvitel eredeti alapjának megfelelően megjelenített összegek módosítását.

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

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

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

KÖZZÉTÉTEL

A közzétételre történő engedélyezés napja

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

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

A mérleg fordulónapján fennálló körülményekről nyújtott információk aktualizálása

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

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

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 a gazdálkodó egységnek a mérlegfordulónap utáni nem módosító események minden lényeges csoportjára vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:

(a) az esemény jellegét; valamint

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

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

(a) jelentősebb üzleti kombináció a mérlegfordulónap után (az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard bizonyos közzétételeket ír elő ezekre az esetekre) vagy egy jelentősebb leányvállalat elidegenítése;

(b) egy tevékenység megszüntetésére vonatkozó terv bejelentése;

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

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

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

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

(g) az eszközök árában vagy az átváltási árfolyamokban bekövetkező, a szokásostól eltérően nagymértékű változások a 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 (lásd IAS 12 *Nyereségadók*);

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

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

AZ (1999-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 10 VISSZAVONÁSA

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

IAS 11 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Beruházási szerződések

CÉL

Ennek a standardnak a célja előírni a beruházási szerződésekkel kapcsolatos bevételek és költségek számviteli kezelését. A beruházási szerződésekben elvállalt tevékenységek jellege miatt a szerződés szerinti tevékenység megkezdésének és befejezésének dátuma rendszerint más beszámolási időszakba esik. A beruházási szerződések elszámolása során az elsődleges kérdés ezért a szerződéses bevételek és a szerződéses költségek megosztása azon számviteli időszakok között, melyek során a beruházási munkákat elvégzik. Ez a standard a *Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó keretelvekben* meghatározott megjelenítési kritériumokat használja annak meghatározására, hogy mikor kell a szerződéses bevételeket és a szerződéses költségeket az 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 vállalkozó rögzített szerződéses árban, vagy az egységnyi kibocsátás rögzített árában állapodik meg, amire néhány esetben a költségek növelhetőségét megengedő záradékok vonatkoznak.

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

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

5. E standard alkalmazásában a beruházási szerződések közé tartoznak:

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

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

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

A BERUHÁZÁSI SZERZŐDÉSEK ÖSSZEKAPCSOLÁSA ÉS TAGOLÁSA

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

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

(a) minden egyes eszközre különálló ajánlatot nyújtottak be;

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

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

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

(a) a szerződések csoportjának feltételeit egyetlen csomagban tárgyalták;

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

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

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

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

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

SZERZŐDÉSES BEVÉTELEK

11. A szerződéses bevételnek tartalmaznia kell:

(a) a szerződésben megállapodott bevétel eredeti összegét; és

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

i. amennyiben valószínű, hogy azok bevételt eredményeznek; és

ii. ezeket megbízhatóan lehet mérni.

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

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

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

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

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

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

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

(b) a bevétel összege megbízhatóan mérhető.

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

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

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

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

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

(b) az ösztönző kifizetés összege megbízhatóan mérhető.

SZERZŐDÉSES KÖLTSÉGEK

16. A szerződéses költségeknek tartalmazniuk kell:

(a) az adott szerződéssel közvetlenül kapcsolatos költségeket;

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

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

17. Az adott szerződéssel közvetlenül kapcsolatos költségek tartalmazzák:

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

(b) az építkezéshez felhasznált anyagok költségét;

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

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

(e) a gépek és berendezések bérleti költségeit;

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

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

(h) harmadik felek igényeit.

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

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

(a) a biztosítást;

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

(c) az építésirányítási költségeket.

Ezeket a költségeket szisztematikus és ésszerű, valamint a hasonló jellemzőkkel bíró összes költségre következetesen alkalmazott módszerekkel osztják fel. A felosztást az építési tevékenységek szokásos szintje alapján végzik. Az építés irányítási költségek közé tartoznak például az építkezésen foglalkoztatottak bérszámfejtésének a költségei. A szerződéses tevékenységekhez általános jelleggel kapcsolódó és egyes szerződésekre felosztható költségek közé tartoznak a hitelfelvételi költségek is, ha a 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 és fejlesztési költségek, amelyekre nézve a szerződés megtérítési kötelezettséget nem ír elő; és

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

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

A SZERZŐDÉSES BEVÉTELEK ÉS KÖLTSÉGEK ELSZÁMOLÁSA

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

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

(a) a szerződéses bevétel teljes összege megbízhatóan mérhető;

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

(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 ténylegesen felmerült szerződéses költségeket össze lehet hasonlítani az előzetes költségbecslésekkel.

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

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

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

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

26. A teljesítésarányos módszer alapján a szerződéses bevételek az 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, elvégzik. Azonban a szerződés összes költségének a szerződés összes bevételét várhatóan meghaladó bármely összegét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal elszámolják ráfordításként.

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

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

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

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

(b) az átadandó ellenértéket; és

(c) a rendezés módját és feltételeit.

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

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

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

(b) az elvégzett munkáról készült felmérések; vagy

(c) a szerződéses munka egy fizikai részének teljesítése.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A VÁRHATÓ VESZTESÉGEK ELSZÁMOLÁSA

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

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

(a) megkezdték-e már a szerződéses munkákat;

(b) a szerződéses tevékenység készültségi foka; vagy

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

A BECSLÉSEK VÁLTOZÁSAI

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

KÖZZÉTÉTEL

39. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

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

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

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

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

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

(b) a kapott előlegek összege; és

(c) a visszatartások összege.

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

42. A gazdálkodó egységnek:

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

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

43. A megrendelőtől a szerződéses munkáért járó bruttó összeg:

(a) az elszámolt nyereséggel növelt felmerült költségek; csökkentve

(b) az elszámolt veszteségek és a részszámlák összegével

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

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

(a) az elszámolt nyereséggel növelt felmerült költségek, csökkentve

(b) az elszámolt veszteségek és a részszámlák összegével

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

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

IAS 12 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Nyereségadók

CÉL

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

(a) a gazdálkodó egység mérlegében megjelenített eszközök (kötelezettségek) könyv szerinti értéke jövőbeli realizálásának (rendezésének); és

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

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

Ez a standard megköveteli, hogy a gazdálkodó egység ugyanúgy számolja el az ügyletek és más események adókövetkezményeit, mint ahogy magukat az ügyleteket és más eseményeket elszámolja. Ilyen módon az eredményben megjelenített ügyletek és más események bármely kapcsolódó adókihatását is az eredményben jelenítik meg. A közvetlenül a saját tőkében megjelenített ügyletek és más események bármely kapcsolódó adókihatását közvetlenül a saját tőkében jelenítik meg. Ehhez hasonlóan a halasztott adókövetelések és adókötelezettségek üzleti kombinációk során történő megjelenítése az adott üzleti kombináció során keletkező goodwill, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének az üzleti kombináció költségét meghaladó többletének értékét érinti.

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

HATÓKÖR

1. Ezt a standardot kell alkalmazni a nyereségadók elszámolására.

2. A jelen standard szempontjából a nyereségadók tartalmaznak minden olyan belföldi és külföldi adókat, amelyeknek alapja az adóköteles nyereség. A nyereségadók tartalmazzák az olyan adókat is, mint a forrásadók, amelyeket a leányvállalatoknak, társult vállalkozásoknak, vagy közös vállalkozásoknak kell fizetniük a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek való felosztások 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 nyereség* az időszakra vonatkozó, az adóráfordítás levonása előtti eredmény.

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

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

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

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

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

(a) a levonható átmeneti különbözetek;

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

(c) a fel nem használt adójóváírások továbbvitele.

Az *átmeneti különbözetek* egy – a 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 gazdálkodó egységhez befolynak az eszköz könyv szerinti értékének realizálásakor. Ha ezek a gazdasági hasznok nem adókötelesek, akkor az eszköz adóalapja megegyezik annak könyv szerinti értékével.

Példák

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

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

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

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

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

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

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

Példák

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

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

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

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

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

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

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

10. Ahol egy eszköz vagy egy kötelezettség adóalapja azonnal nem nyilvánvaló, hasznos mérlegelni azt az alapelvet, amelyre ez a standard épül: hogy egy gazdálkodó egységnek – néhány kivételtől eltekintve – halasztott adókötelezettséget (adókövetelést) kell megjelenítenie, amikor egy eszköz, vagy egy kötelezettség könyv szerinti értékének realizálása vagy rendezése magasabb (alacsonyabb) jövőbeli adófizetéseket eredményez annál, mintha a realizálásnak vagy rendezésnek nem lennének adókövetkezményei. Az 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 a realizálás 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 egyes gazdálkodó egységeinek az adóbevallására való hivatkozással állapítják meg.

TÉNYLEGES ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ÉS TÉNYLEGES ADÓKÖVETELÉSEK MEGJELENÍTÉSE

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

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

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

HALASZTOTT ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ÉS HALASZTOTT ADÓKÖVETELÉSEK MEGJELENÍTÉSE

ADÓKÖTELES ÁTMENETI KÜLÖNBÖZETEK

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

(a) a goodwill kezdeti megjelenítése; vagy

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

i. nem üzleti kombináció; és

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

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

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

Példa

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

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

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

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

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

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

18. Átmeneti különbözetek akkor is felmerülhetnek, ha:

(a) egy üzleti kombináció költségét a megszerzett azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez azok valós értékére való hivatkozással rendelik hozzá, de adózási szempontból nem történik ezzel egyenértékű helyesbítés (lásd a 19. bekezdést);

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

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

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

(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

19. Az üzleti kombináció költségét a megszerzett, azonosítható eszközöknek és átvállalt kötelezettségeknek – az azoknak az akvizíció időpontjában érvényes valós értékén történő – megjelenítésével osztják fel. Átmeneti különbözet akkor keletkezik, ha a megszerzett, azonosítható eszköz vagy átvállalt kötelezettség adóalapját az üzleti kombináció nem érinti, vagy eltérően érinti. Például, amikor egy eszköz könyv szerinti értékét annak valós értékére növelik, de az eszköz adóalapja az előző tulajdonosnál megjelenített bekerülési érték marad, adóköteles átmeneti különbözet keletkezik, amely halasztott adókötelezettséget eredményez. A keletkező halasztott adókötelezettség a goodwillt érinti (lásd a 66. bekezdést).

Valós értéken nyilvántartott eszközök

20. Az IFRS-ek lehetővé teszik bizonyos eszközök valós értéken történő nyilvántartását vagy az átértékelését (lásd a például az IAS 16 *Ingatlanok, gépek, berendezések*, az IAS 38 *Immateriális javak*, az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* 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 módosul, és átmeneti különbözet nem keletkezik. Más jogrendszerekben egy eszköz átértékelése vagy értékének újbóli megállapítása nem érinti az adóköteles nyereséget az átértékelés vagy az érték újbóli megállapításának időszakában, ennek következtében az eszköz adóalapja nem módosul. Mindazonáltal a könyv szerinti érték jövőbeli megtérülése adóköteles gazdasági hasznoknak a gazdálkodó egységhez való befolyását fogja eredményezni, és az adózási szempontból levonható összeg különbözni fog ezeknek a gazdasági hasznoknak az összegétől. Az átértékelt eszköz könyv szerinti értékének és adóalapjának különbsége átmeneti különbözet és halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést eredményez. Ez még abban az esetben is igaz, ha:

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

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

Goodwill

21. Az üzleti kombinációban keletkező goodwillt az üzleti kombináció költségének a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek nettó valós értékében való részesedését meghaladó értékként értékelik. Sok adóhatóság nem teszi lehetővé, hogy a goodwill könyv szerinti értékének csökkenései az adóköteles nyereség meghatározásakor levonható ráfordítások legyenek. Továbbá ezekben a jogrendszerekben a goodwill bekerülési értéke gyakran nem vonható le, ha egy leányvállalat a mögöttes üzleti tevékenységet elidegeníti. Ezekben a jogrendszerekben a goodwill adóalapja nulla. A goodwill könyv szerinti értéke és nulla adóalapja közötti bármely különbség adóköteles átmeneti különbözet. Ez a standard azonban nem teszi lehetővé az ebből eredő halasztott adókötelezettség megjelenítését, mert a goodwillt maradványként értékelik, és a halasztott adókötelezettség megjelenítése a goodwill könyv szerinti értékét növelné.

21A. Az olyan halasztott adókötelezettségekben bekövetkező későbbi csökkenések, amelyeket nem jelenítettek meg, mivel a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnak, szintén úgy tekintendők, mintha a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnának, és így azokat a 15(a) bekezdés alapján nem jelenítik meg. Például, ha az üzleti kombináció során megszerzett goodwill bekerülési értéke 100, de az adóalapja nulla, a 15(a) bekezdés megtiltja, hogy a gazdálkodó egység az ennek eredményeként keletkező halasztott adókötelezettséget kimutassa. Amennyiben a gazdálkodó 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 adókötelezettség 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. Ugyanakkor ki kell mutatni a goodwillhez kapcsolódó adóköteles átmeneti különbözetekre vonatkozó halasztott adókötelezettségeket, 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 adókötelezettséget megjelenítik.

Egy eszköz vagy egy kötelezettség kezdeti megjelenítése

22. Egy eszköz vagy egy kötelezettség kezdeti megjelenítésekor átmeneti különbözet keletkezhet például akkor, ha az eszköz bekerülési értékének egésze, vagy egy része nem vonható le adózási szempontból. Az ilyen jellegű átmeneti különbözet elszámolása annak az ügyletnek a jellegétől függ, amely az eszköz vagy kötelezettség bekerüléséhez vezetett:

(a) egy üzleti kombináció során a gazdálkodó egység bármely halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést megjelenít, és ez a goodwillnek, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének az üzleti kombináció költségét meghaladó többletének az értékét érinti (lásd a 19. bekezdést);

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

A 22(c) bekezdést illusztráló példa

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

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

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

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

Levonható átmeneti különbözetek

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

(a) nem üzleti kombináció; és

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

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

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

Példa

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

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

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

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

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

(c) az üzleti kombináció költségét a megszerzett, azonosítható eszközöknek és átvállalt kötelezettségeknek – az azoknak az akvizíció időpontjában érvényes valós értékén történő – megjelenítésével osztják fel. Amikor egy átvállalt kötelezettséget mutatnak ki az akvizíció időpontjában, 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 alacsonyabb, mint annak adóalapja. A keletkező halasztott adókövetelés mindkét esetben a goodwillt érinti (lásd a 66. bekezdést); és

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

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

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

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

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

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

29. Amennyiben ugyanahhoz az adóhatósághoz kapcsolódóan, és ugyanannál az adóalanynál nincs elég adóköteles átmeneti különbözet, olyan mértékben mutatnak ki halasztott adókövetelést, amennyiben:

(a) valószínű, hogy ugyanahhoz az adóhatósághoz kapcsolódóan, és ugyanannál az adóalanynál a gazdálkodó egységnek lesz elegendő adóköteles nyeresége, ugyanabban az időszakban, amelyben a levonható átmeneti különbözet visszafordul (vagy azokban az időszakokban, amelyekre a halasztott adókövetelésből származó adólevonás vissza-, vagy előre vihető). Annak vizsgálatakor, hogy a jövőbeni időszakokban lesz-e elégséges adóköteles nyereség, a gazdálkodó egység figyelmen kívül hagyja a jövőbeli időszakokban várhatóan keletkező levonható átmeneti különbözetekből eredő adóköteles összegeket, mivel az ezekből a levonható átmeneti különbözetekből származó halasztott adókövetelések önmagukban is jövőbeli adóköteles nyereséget igényelnek a hasznosításukhoz; vagy

(b) a gazdálkodó egységnek olyan adótervezési lehetőségek állnak a rendelkezésére, amelyek a megfelelő időszakokban adóköteles nyereséget hoznak létre.

30. Az adótervezési lehetőségek olyan tevékenységek, amelyekkel a gazdálkodó egység adóköteles bevételt hozhat létre, vagy amelyekkel növelheti az adóköteles bevételt egy meghatározott időszakban azelőtt, hogy a negatív adóalap vagy az adójóváírások elhatárolásai lejárnának. Például néhány jogrendszerben adóköteles nyereség érhető el, vagy növelhető:

(a) annak megválasztásával, hogy a kapott vagy a járó kamatbevételek adózzanak;

(b) bizonyos adóköteles nyereséget csökkentő tétel levonásának elhalasztásával;

(c) olyan eszközök értékesítésével – és esetleges visszlízingelésével – amelyeket felértékeltek, de az adóalapot nem helyesbítették, hogy tükrözze ezt a felértékelést; és

(d) olyan eszköz értékesítésével, amely adómentes bevételt termel (mint például néhány jogrendszerben a kormányzati kötvények) annak érdekében, hogy a gazdálkodó egység olyan eszközöket vásároljon, amelyek adóköteles bevételt eredményeznek.

Ha az adótervezési lehetőségek az adóköteles nyereséget előrehozzák egy későbbi időszakról egy korábbira, a negatív adóalap vagy az adójóváírás elhatárolásainak felhasználása még mindig függ az olyan forrásokból származó jövőbeli adóköteles nyereség meglététől is, amelyek nem a jövőben keletkező átmeneti különbözetekből származnak.

31. Amennyiben a gazdálkodó egységnek a közelmúltban veszteségei voltak, a gazdálkodó egység mérlegeli a 35. és 36. bekezdésben található útmutatást.

32. [Törölve]

Egy eszköz vagy egy kötelezettség kezdeti megjelenítése

33. Egy eset, amikor halasztott adókövetelés keletkezik egy eszköz bekerülésekor az, amikor egy eszköz könyv szerinti értékének megállapításakor az eszközhöz kapcsolódó adómentes állami támogatást levonják, de adózási szempontból nem kerül levonásra az eszköz értékcsökkenthető összegéből (más szavakkal: az adóalapjából); az eszköz könyv szerinti értéke alacsonyabb annak adóalapjánál, és ez levonható átmeneti különbözetet eredményez. Az állami támogatásokat halasztott bevételként is ki lehet mutatni, ebben az esetben a halasztott bevétel és annak nulla adóalapja közötti különbség lesz a levonható átmeneti különbözet. Bármelyik bemutatást is választja a gazdálkodó egység, nem mutatja ki az ebből fakadó halasztott adókövetelést a 22. bekezdésben bemutatott okok miatt.

Fel nem használt negatív adóalapok és fel nem használt adójóváírások

34. Halasztott adókövetelést kell megjeleníteni az elhatárolható fel nem használt negatív adóalapokra és a fel nem használt adójóváírásokra olyan mértékig, amennyiben valószínű, hogy elegendő jövőbeli adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók.

35. Az elhatárolható fel nem használt negatív adóalapokból és adójóváírásokból származó halasztott adókövetelés megjelenítésének feltételei ugyanazok, mint a levonható átmeneti különbözetekből származó halasztott adókövetelés megjelenítésének feltételei. A fel nem használt negatív adóalapok létezése ugyanakkor erős bizonyíték arra nézve, hogy jövőbeni adóköteles nyereség esetleg nem fog rendelkezésre állni. Ezért amennyiben a gazdálkodó egységnek a közelmúltban veszteségei voltak, a gazdálkodó egység csak olyan mértékben mutat ki a fel nem használt negatív adóalapokból vagy adójóváírásokból származó halasztott adókövetelést, amennyiben a gazdálkodó

egységnek elegendő adóköteles átmeneti különbözete van, vagy más meggyőző bizonyíték van arra nézve, hogy elegendő adóköteles nyeresége lesz, amellyel szemben a gazdálkodó egység fel tudja használni a fel nem használt negatív adóalapjait vagy fel nem használt adójóváírásait. Ilyen körülmények között a 82. bekezdés megköveteli a halasztott adókövetelés összegének és a megjelenítését alátámasztó bizonyíték jellegének a közzétételét.

36. Egy gazdálkodó egységnek a következő kritériumokat kell figyelembe vennie annak a valószínűségnek a becsléséhez, hogy lesz-e elegendő adóköteles nyereség, amellyel szemben a fel nem használt negatív adóalapok, vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók:

(a) van-e a gazdálkodó egységnek ugyanannál az adóhatóságnál és ugyanarra az adóalanyra vonatkozóan elegendő adóköteles átmeneti különbözete, amely adóköteles összegeket eredményez, amelyekkel szemben a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások azok lejárata előtt elszámolhatók;

(b) valószínű-e, hogy a gazdálkodó egységnek lesz adóköteles nyeresége, mielőtt a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások lejárnak;

(c) olyan azonosítható okokból származnak-e a fel nem használt negatív adóalapok, amelyek nem valószínű, hogy megismétlődnek; és

(d) a gazdálkodó egység rendelkezésére állnak-e olyan adótervezési lehetőségek (lásd a 30. bekezdést), amelyek adóköteles nyereséget hoznak létre abban az időszakban, amelyben a fel nem használt negatív adóalapok vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók.

Abban a mértékben, amennyiben nem valószínű, hogy lesz olyan adóköteles nyereség, amellyel szemben a fel nem használt negatív adóalapok vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók, a halasztott adókövetelést nem jelenítik meg.

Ki nem mutatott halasztott adókövetelés újbóli becslése

37. A gazdálkodó egység minden mérlegfordulónapon újból felbecsüli a ki nem mutatott halasztott adóköveteléseket. A gazdálkodó egység 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 egység elegendő adóköteles nyereséget tud termelni a jövőben a halasztott adókövetelésekre ahhoz, hogy megfeleljen a 24. vagy a 34. bekezdésben felállított megjelenítési kritériumoknak. Egy másik példa az, amikor egy gazdálkodó egység a halasztott adóköveteléseket egy üzleti kombináció időpontjában vagy azt követően becsli újra (lásd a 67. és 68. bekezdést).

Leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetések, valamint közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek

38. Átmeneti különbözetek keletkeznek akkor, amikor a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetések, vagy a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek könyv szerinti értéke (nevezetesen a leányvállalat, a fióktelep, a társult vállalkozás vagy a befektetés – a goodwill könyv szerinti értékét is tartalmazó – nettó eszközértékének az anyavállalatra, vagy a befektetőre jutó része) eltér a befektetés, vagy az érdekeltség adóalapjától (amely gyakran annak a bekerülési értéke). Ilyen különbözetek számos különféle körülmény során merülhetnek fel, például:

(a) leányvállalatok, fióktelepek és társult vállalkozások fel nem osztott nyereségének létezése;

(b) az árfolyamok változásakor, amikor az anyavállalat és a leányvállalat különböző országokban tevékenykedik; és

(c) amikor egy társult vállalkozásban levő befektetés könyv szerinti értékét a megtérülő értékig csökkentik.

A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az átmeneti különbözet eltérhet az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban a befektetéshez kapcsolódó átmeneti különbözettől, ha az anyavállalat a befektetést az egyedi pénzügyi kimutatásaiban bekerülési értéken vagy átértékelt értéken tartja nyilván.

39. Egy gazdálkodó egységnek halasztott adókötelezettséget kell megjelenítenie minden olyan adóköteles átmeneti különbözetre, amely leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekkel, vagy közös 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.

41. Egy gazdálkodó egység nem monetáris eszközeit és kötelezettségeit annak funkcionális pénznemében értékelik (lásd IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot). Ha a gazdálkodó egység adóköteles nyereségét vagy negatív adóalapját (és így a nem monetáris eszközei és kötelezettségei adóalapját) egy eltérő pénznemben határozzák meg, az átváltási árfolyamok változásai átmeneti különbözeteket keletkeztetnek, amelyek megjelenített halasztott adókötelezettséget vagy (a 24. bekezdéstől függően) a -követelést eredményeznek. A keletkező halasztott adót az eredmény terhére vagy javára számolják el (lásd az 58. bekezdést).

42. Egy társult vállalkozás befektetője nem ellenőrzi azt a gazdálkodó egységet és általában nincs abban a pozícióban, hogy meghatározza annak osztalékpolitikáját. Ezért egy olyan megállapodás hiányában, amely rendelkezik arról, hogy a társult vállalkozás nyereségének felosztása a belátható jövőben nem történik meg, a gazdálkodó egység a társult vállalkozásba történt befektetéséhez kapcsolódó adóköteles átmeneti különbözetből eredően halasztott adókötelezettséget mutat ki. Bizonyos esetekben a befektető nem tudja meghatározni azt az adóösszeget, amely akkor lenne fizetendő, amikor megtérül a kapcsolt vállalkozásban lévő befektetésének a bekerülési értéke, de meg tudja határozni annak minimális összegét. Ilyen esetben a halasztott adókötelezettséget ebben az összegben kell értékelni.

43. A közös vállalkozásban részt vevő felek közötti megállapodás általában foglalkozik a nyereségfelosztással és meghatározza, hogy az ilyen üggyel kapcsolatos döntéshez minden tulajdonos beleegyezése, vagy a tulajdonosok egy meghatározott többségének a beleegyezése szükséges. Amennyiben a tulajdonos ellenőrizni tudja a nyereségfelosztást és valószínű, hogy a nyereség felosztása nem történik meg a belátható jövőben, halasztott adókötelezettséget nem mutatnak ki.

44. Egy gazdálkodó egységnek halasztott adókövetelést olyan és csak olyan mértékben kell megjelenítenie minden olyan levonható átmeneti különbözetre, amely leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekből, vagy közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekből származik, amennyiben valószínű, hogy:

(a) az átmeneti különbözet a belátható jövőben visszafordul; és

(b) elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben az átmeneti különbözet felhasználható.

45. Annak eldöntéséhez, hogy a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekhez, vagy a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódó átmeneti különbözetekből származó halasztott adókövetelések megjeleníthetők-e vagy sem, a gazdálkodó egység mérlegeli a 28–31. bekezdésben található útmutatást.

ÉRTÉKELÉS

46. A tárgyidőszakra és a korábbi időszakokra vonatkozó tényleges adókötelezettségeket (adóköveteléseket) az adóhatóság felé várhatóan fizetendő (vagy az adóhatóságtól várhatóan visszatérülő) értékben kell értékelni, azon adókulcsok (és adótörvények) felhasználásával, amelyeket a mérleg fordulónapjáig hatályba helyeztek, vagy lényegileg hatályba helyeztek.

47. A halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket olyan adókulcs használatával kell értékelni, amelyek várhatóan arra az időszakra vonatkoznak, amikor az eszközöket realizálják, vagy a kötelezettségeket rendezik, azon adókulcsok (és adótörvények) alapján, amelyeket a mérleg fordulónapjáig hatályba helyeztek, vagy lényegileg hatályba helyeztek.

48. A tényleges és a halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket általában a már hatályos adókulcsok (és adótörvények) felhasználásával értékelik. Néhány jogrendszerben azonban az adókulcsok (és az adótörvények) kormány általi kihirdetése egyenértékű a tényleges hatályba léptetéssel, amely a kihirdetést követően több hónappal később is történhet. Ilyen körülmények között az adóköveteléseket és az adókötelezettségeket a kihirdetett adókulcsok (és adótörvények) alapján állapítják meg.

49. Amikor az adóköteles nyereség különböző szintjeihez különböző adókulcsok tartoznak, a halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket azzal az átlagos adókulccsal értékelik, amely várhatóan vonatkozni fog az adóköteles nyereségre (negatív adóalapra) abban az időszakban, amikor az átmeneti különbözetek várhatóan visszafordulnak.

50. [Törölve]

51. A halasztott adókötelezettségek és a halasztott adókövetelések értékelésének azt az adókövetkezményt kell tükröznie, amely abból a módból származik, amellyel a gazdálkodó egység a mérleg fordulónapján tervezi az eszközei és a kötelezettségei könyv szerinti értékének realizálását vagy rendezését.

52. Néhány jogrendszerben az a mód, ahogy a gazdálkodó egység realizálja (rendezi) eszközeit (kötelezettségeit), érintheti az alábbiak közül valamelyiket, vagy mindkettőt:

(a) az alkalmazandó adókulcsot, amikor a gazdálkodó egység realizálja (rendezi) eszközeinek (kötelezettségeinek) könyv szerinti értékét; és

(b) az eszköz (kötelezettség) adóalapját.

Ilyen esetekben a gazdálkodó egység olyan adókulcs és adóalap használatával értékeli halasztott adókötelezettségeit és halasztott adóköveteléseit, amely összhangban van a realizálás vagy a rendezés várható módjával.

A. példa

Egy eszköz könyv szerinti értéke 100, adóalapja 60. Az eszköz értékesítésére 20 %-os adókulcs vonatkozik, más bevételekre az adókulcs 30 %.

A gazdálkodó egység 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 bekerülési értékű, és 80 könyv szerinti értékű eszközt átértékelnek 150-re. Adózási szempontból nem történik ennek megfelelő helyesbítés. A halmozott értékcsökkenés értéke adózási szempontból 30, az adókulcs 30 %. Ha az eszköz értékesítése a bekerülési értéknél magasabb összegen történik, a 30 halmozott adó szerinti értékcsökkenés összegét az adóköteles jövedelem tartalmazni fogja, de a bekerülési értéken felüli értékesítési bevételek nem adókötelesek.

Az eszköz adóalapja 70, és van egy 80 értékű adóköteles átmeneti különbözet. Amennyiben a gazdálkodó egység várhatóan az eszköz használatával realizálja az eszköz könyv szerinti értékét, akkor 150 adóköteles bevételt kell termelnie, de csak 70 értékcsökkenési leírást vonhat le vele szemben. Ennek alapján 24 halasztott adókötelezettség (a 80 30 %-a) keletkezik. Amennyiben a gazdálkodó egység várhatóan az eszköz azonnali, 150-ért történő értékesítésével realizálja a könyv szerinti értéket, akkor a halasztott adókötelezettség a következőképpen kerül kiszámításra:

	Adóköteles átmeneti különbözet	*Adókulcs*	*Halasztott adókötelezettség*
Halmozott értékcsökkenés adózási szempontból	*30*	*30 %*	*9*
Bekerülési értéket meghaladó bevételek	*50*	*nulla*	—
Összesen	*80*		*9*

(Megjegyzés: a 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 adó szerinti értékcsökkenés összegét az adóköteles jövedelem tartalmazni fogja (amely 30 %-kal adózik), és az értékesítés bevételére vonatkozó adókulcs 40 %, az inflációhoz igazított 110 bekerülési érték levonása után.

Amennyiben a gazdálkodó egység várhatóan az eszköz használatával realizálja 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 egység várhatóan az eszköz azonnali, 150-ért történő értékesítésével realizálja a könyv szerinti értéket, akkor a gazdálkodó egység levonhat 110 indexált bekerülési értéket. A 40 nettó bevétel 40 %-kal adózik Továbbá a 30 adó szerinti halmozott 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 nettó nyereség vagy a felhalmozott eredmény egészét, vagy egy részét osztalékként kifizetik a gazdálkodó egység részvényesei számára. Más jogrendszerekben nyereségadó igényelhető vissza vagy fizetendő, ha a nettó nyereség vagy a felhalmozott eredmény egészét, vagy egy részét osztalékként kifizetik a gazdálkodó egység részvényesei számára. Ilyen esetben a tényleges és halasztott adókövetelések és kötelezettségek értékelése a fel nem osztott nyereségre vonatkozó adókulccsal történik.

52B. Az 52A. bekezdésben leírt esetekben az osztalékok nyereségadó-következményei akkor kerülnek megjelenítésre, amikor az osztalék kifizetésére vonatkozó kötelezettséget megjelenítik. Az osztalékok nyereségadó-következményei közvetlenebbül kapcsolódnak a múltbeli ügyletekhez és eseményekhez, mint a tulajdonosoknak történő kifizetéshez. Ezért az osztalékok nyereségadó-következményeit az időszak eredményében számolják el az 58. bekezdésnek megfelelően, kivéve, amennyiben az osztalékok nyereségadó-következményei az 58(a) és (b) bekezdésben leírt körülményekből származnak.

Az 52A. és az 52B. bekezdést illusztráló példa

A következő példa a tényleges és halasztott adókövetelések és -kötelezettségek értékelésével foglalkozik egy olyan jogrendszerben tevékenykedő gazdálkodó egységnél, ahol a fizetendő nyereségadó kulcsa magasabb a fel nem osztott nyereség tekintetében (50 %), és a nyereség felosztásakor az adó visszaigényelhető. A felosztott nyereségre az adókulcs 35 %. 20X1. december 31-én, a mérleg fordulónapján a gazdálkodó egység nem mutatja ki kötelezettségként a mérleg fordulónapja után javasolt, vagy bejelentett osztalékokat. Ennek eredményeként a 20X1. évben osztalék nincs megjelenítve. A 20X1. évi adóköteles nyereség 100 000. A nettó adóköteles átmeneti különbözet a 20X1. évben 40 000.

A gazdálkodó egység tényleges adókötelezettséget és tényleges nyereségadó-ráfordítást mutat ki 50 000 értékben. A jövőbeli osztalék eredményeként potenciálisan realizálható összegre követelést nem mutat ki. A gazdálkodó egység egy halasztott adókötelezettséget és halasztott adóráfordítást is kimutat 20 000(40 000 50 %-a) értékben, amely azokat a nyereségadókat testesíti meg, amelyeket a gazdálkodó egység – a fel nem osztott nyereségre vonatkozó adókulcs alapján – akkor fog fizetni, amikor realizálja vagy rendezi az eszközeinek és kötelezettségeinek könyv szerinti értékét.

Ezt követően 20X2. március 15-én a gazdálkodó egység az előző évek működési nyereségéből 10 000 osztalékot mutat ki kötelezettségként.

20X2. március 15-én a gazdálkodó egység tényleges adó követelésként és a 20X2. évi tényleges adóráfordítás csökkenéseként számolja el az 1 500 nyereségadó megtérülést (a kötelezettségként megjelenített osztalék 15 %-a).

53. A halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket nem szabad diszkontálni.

54. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek megbízható, diszkontált értéken történő megállapításához szükség lenne valamennyi átmeneti különbözet visszafordulása időzítésének a részletes meghatározására. Sok esetben egy ilyen ütemezés elkészítése kivitelezhetetlen, vagy nagyon összetett. Ezért nem helyénvaló a halasztott adókövetelések és -kötelezettségek diszkontálását megkövetelni. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek diszkontálásának lehetővé tétele, de meg nem követelése ugyanakkor olyan adóköveteléseket és -kötelezettségeket eredményezne, amelyek a gazdálkodó egységek között nem hasonlíthatók össze. Ezért ez a standard nem követeli meg, és nem engedi meg a halasztott adókövetelések és -kötelezettségek diszkontálását.

55. Az átmeneti különbözeteket az eszköz vagy a kötelezettség könyv szerinti értékére vonatkozóan határozzák meg. Ez akkor is érvényes, ha magának a könyv szerinti értéknek a meghatározása diszkontált alapon történik, mint például a nyugdíjazási juttatási kötelmek esetén (lásd az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardot).

56. A halasztott adókövetelés könyv szerinti értékét minden mérlegfordulónapon felül kell vizsgálni. A gazdálkodó egységnek a halasztott adókövetelés könyv szerinti értékét olyan mértékben kell csökkentenie, amennyiben már nem valószínű, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amely lehetővé teszi a halasztott adókövetelés egészének, vagy egy részének felhasználását. Bármely ilyen csökkentést vissza kell írni olyan mértékben, amennyiben valószínűvé válik, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni.

A TÉNYLEGES ÉS A HALASZTOTT ADÓ MEGJELENÍTÉSE

57. Az ügyletek és más események tényleges és halasztott adójának elszámolása összhangban áll magának az ügyletnek, vagy az eseménynek az elszámolásával. Az 58–68C. bekezdés ezt az alapelvet alkalmazza.

Eredménykimutatás

58. A tényleges és halasztott adót bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni, és az időszak eredményében 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

(b) üzleti kombinációk (lásd a 66–68. bekezdést).

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 standard szerint, és értékcsökkentik az eredménykimutatásban, de adózási szempontból a költségek felmerüléskor levonásra kerültek.

60. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek könyv szerinti értéke akkor is változhat, ha nincs változás a kapcsolódó átmeneti különbözet összegében. Ez például a következőkből eredhet:

(a) az adókulcsok vagy az adótörvények változásaiból;

(b) halasztott adókövetelések megtérülésének újbóli becsléséből; vagy

(c) egy eszköz realizálásának várható módjában bekövetkezett változásból.

A keletkező halasztott adó az 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 javára vagy terhére 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.

62. A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok megkövetelik, vagy lehetővé teszik, hogy bizonyos tételeket közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára számoljanak el. Ilyen tételek például:

(a) a könyv szerinti értéknek a tárgyi eszközök átértékeléséből származó változása (lásd az IAS 16 standardot);

(b) a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének helyesbítése, amely vagy egy visszamenőleg alkalmazott számvitelipolitika-változásból, vagy egy hiba helyesbítéséből származik (lásd az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardot);

(c) egy külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak átszámításából származó árfolyam-különbözetek (lásd az IAS 21 standardot); és

(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 egység úgy dönt, hogy egy halasztott adókövetelést ki kell mutatni, vagy hogy a továbbiakban nem lehet egészében megjeleníteni, 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 egység tényleges és halasztott adóinak ésszerű arányos allokációján, vagy olyan módszeren alapulnak, amely a körülményeknek a legjobban megfelel.

64. Az IAS 16 standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodó egység évente átvigye-e azt az összeget az értékelési többletből a felhalmozott eredménybe, amely megegyezik az átértékelt eszköz értékcsökkenésének vagy amortizációjának és az eszköz bekerülési értéke alapján számolt értékcsökkenésének vagy amortizációjának a különbségével. Amennyiben a gazdálkodó egység végez ilyen átvezetést, az átvezetett összeg a bármely kapcsolódó halasztott adó levonása utáni nettó összeg. Hasonló megfontolás vonatkozik az ingatlanok, gépek és berendezések elidegenítésekor történő átvezetésekre.

65. Amikor egy eszközt adózási szempontból átértékelnek, és az átértékelés egy korábbi időszakban történt számviteli átértékeléshez, vagy egy jövőbeli időszakban végrehajtandó számviteli átértékeléshez kapcsolódik, akkor mind az eszköz átértékelésének, mind pedig az adóalap módosításának az adóhatását 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.

65A. Amikor a gazdálkodó egység osztalékot fizet részvényeseinek, akkor lehet, hogy a gazdálkodó egységnek az osztalék egy részét az adóhatóságnak kell befizetnie a részvényesek nevében. Sok jogrendszerben ezt az összeget forrásadónak hívják. Ezt az adóhatóságnak fizetett, vagy fizetendő összeget a saját tőkével szemben kell elszámolni az osztalék részeként.

Üzleti kombinációból származó halasztott adó

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 a gazdálkodó egységnek az ebből eredő halasztott adóköveteléseket (olyan mértékben, amennyiben a 24. fejezetben található megjelenítési kritériumok teljesülnek) vagy a halasztott adókötelezettségeket az akvizíció időpontjában azonosítható eszközként és kötelezettségként ki kell mutatnia. Ebből következően ezek a halasztott adókövetelések és -kötelezettségek a goodwillnek vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható nettó eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének az üzleti kombináció költségét meghaladó többletének értékére vannak hatással. A 15(a) bekezdéssel összhangban azonban a gazdálkodó egység nem jeleníti meg azokat a halasztott adókötelezettségeket, amelyek magából a goodwill kezdeti megjelenítéséből erednek.

67. Az üzleti kombináció eredményeként a felvásárló valószínűsítheti, hogy realizálni fogja egy olyan saját halasztott adókövetelését, amely az üzleti kombináció előtt nem volt megjelenítve. Például lehetséges, hogy a felvásárló fel tudja használni fel nem használt negatív adóalapjait a felvásárolt jövőbeli adóköteles nyereségével szemben. Ilyen esetekben a felvásárló halasztott adókövetelést mutat ki, de nem építi be azt az üzleti kombináció elszámolásának részeként, és így nem veszi figyelembe azt a goodwillnek vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható nettó eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének az üzleti kombináció költségét meghaladó többletének a meghatározásánál.

68. Amennyiben a felvásárolt elhatárolható negatív nyereségadó alapjaiból vagy más halasztott adókövetelésekből származó adóelőny nem felelt meg az IFRS 3-ban az elkülönült megjelenítésre meghatározott követelményeknek az üzleti kombináció kezdeti elszámolásakor, de a későbbiekben azt realizálják, a felvásárlónak a létrejövő halasztott adóbevételt az eredményben kell megjelenítenie. Ezenfelül, a felvásárlónak:

(a) le kell csökkentenie a goodwill értékét arra az összegre, amit akkor jelenítettek volna meg, ha a halasztott adókövetelést azonosítható eszközként megjelenítették volna az akvizíció időpontjától; és

(b) ráfordításként számolja el a goodwill könyv szerinti értékében bekövetkezett csökkenést.

Azonban ez az eljárás nem eredményezi a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható nettó eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének az üzleti kombináció költségét meghaladó többletét, és nem növeli az ilyen többletre korábban megjelenített összeget sem.

Példa

Egy gazdálkodó egység megszerzett egy leányvállalatot, amelynek 300 levonható átmeneti különbözete volt. Az akvizíció időpontjában az adókulcs 30 % volt. A keletkező 90 halasztott adókövetelést nem mutatták ki azonosítható eszközként az akvizíció során keletkezett 500 értékű goodwill meghatározásakor. Az akvizíció után két évvel a gazdálkodó egység úgy ítélte meg, hogy a jövőbeli adóköteles nyereség valószínűleg elegendő lesz ahhoz, hogy realizálja az összes levonható átmeneti különbözetet.

A vállalkozás 90 halasztott adókövetelést jelenít meg, és az eredményben 90 halasztott adóbevételt számol el. A gazdálkodó egység csökkenti a goodwill bekerülési értékét 90-nel, és ráfordítást számol el az összeg erejéig az eredményben. Ebből következően a goodwill bekerülési értéke 410-re csökken, amelyet akkor számoltak volna el, ha az üzleti kombináció időpontjában a 90 halasztott adókövetelést azonosítható eszközként megjelenítették volna.

Ha az adókulcs 40 %-ra emelkedett volna, a gazdálkodó egység 120 halasztott adókövetelést mutatott volna ki (a 300 40 %-át), az eredményben pedig 120 halasztott adóbevételt számolt volna el. Amennyiben az adókulcs 20 %-ra csökkent volna, a gazdálkodó egység 60 halasztott adókövetelést (a 300 20 %-a) és 60 halasztott adóbevételt jelenített volna meg. Mindkét esetben a gazdálkodó egység 90-nel csökkenti a goodwill értékét, és az összeg erejéig ráfordítást jelenít meg az eredményben.

Részvényalapú kifizetési ügyletekből származó tényleges és halasztott adó

68A. Egyes adójogrendszerekben a gazdálkodó egység olyan adólevonásban részesül (azaz olyan összeg, ami levonható az adóalapból), amely a gazdálkodó egység részvényében, részvényopciójában, vagy más tőkeinstrumentumában fizetett javadalmazáshoz kapcsolódik. Az adólevonás összege eltérhet a kapcsolódó halmozott bérköltségtől, és későbbi számviteli időszakban is felmerülhet. Például, egyes jogrendszerekben a gazdálkodó egység ráfordítást számolhat el a nyújtott részvényopciókért való ellenszolgáltatásként kapott munkavállalói szolgáltatások felhasználására vonatkozóan az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard alapján, és csak akkor kapja meg az adólevonást, amikor az opciók lehívásra kerülnek, azzal, hogy az adólevonás összegének meghatározása a gazdálkodó egység lehívás időpontjában érvényes részvényárától függ.

68B. A jelen standard 9. és 26(b) bekezdéseiben tárgyalt kutatási költségekhez hasonlóan, az adott időpontig kapott munkavállalói szolgáltatások adóalapja (az az összeg, amelyet az adóhatóság levonni engedélyez a jövőbeni időszakokban), valamint a nulla könyv szerinti érték közötti különbözet egy levonható átmeneti különbözet, ami egy halasztott adókövetelést eredményez. Amennyiben az adóhatóság által a jövőbeni időszakokban levonni engedélyezett összeg az időszak végén még nem ismert, azt az időszak végén rendelkezésre álló információk alapján meg kell becsülni. Például amennyiben az adóhatóság által a jövőbeni időszakokban levonni engedélyezett összeg a gazdálkodó egység valamely jövőbeni időpontban érvényes részvényárától függ, a levonható átmeneti különbözet összegének meghatározásánál a gazdálkodó egység adott időszak végén érvényes részvényárát kell figyelembe venni.

68C. A 68A. bekezdésben foglaltak szerint az adólevonás összege (vagy a 68B. bekezdés szerint értékelt becsült jövőbeni adólevonás) eltérhet a kapcsolódó halmozott bérköltségektől. A standard 58. bekezdésének előírásai szerint, a tényleges és a halasztott adót bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni a tárgyidőszak eredményében, kivéve, ha az adó (a) egy olyan ügyletből vagy eseményből keletkezett, ami a tárgyidőszakban, vagy más időszakban 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.

BEMUTATÁS

Adókövetelések és adókötelezettségek

69. [Törölve]

70. [Törölve]

Beszámítás

71. A gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell beszámítania a tényleges adóköveteléseit és tényleges adókötelezettségeit egymással szemben, ha a gazdálkodó egység:

(a) jogszabályilag kikényszeríthető joggal bír a kimutatott összegek beszámítására; és

(b) nettó alapon kívánja rendezni azokat, vagy egyidejűleg kívánja a követelést realizálni és rendezni a kötelezettséget.

72. Bár a tényleges adókövetelések és -kötelezettségek megjelenítése és értékelése elkülönülten történik, a mérlegben ezek az IAS 32 standardban a pénzügyi instrumentumokra meghatározott kritériumokhoz hasonló elvek szerint számíthatók be egymással szemben. A gazdálkodó egységnek általában akkor van jogszabályilag kikényszeríthető joga ahhoz, hogy a tényleges adóköveteléseket a tényleges adókötelezettségekkel szemben beszámítsa, ha azok ugyanazon adóhatóság által kivetett nyereségadókra vonatkoznak, és az adóhatóság lehetővé teszi, hogy a gazdálkodó egység egyetlen nettó összeget fizessen be, vagy kapjon vissza.

73. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban a csoport egy vállalatának tényleges adóköveteléseit akkor, és csak akkor lehet beszámítani a csoport egy másik vállalatának tényleges adókötelezettségeibe, ha az érintett gazdálkodó egységeknek jogszabályilag kikényszeríthető joga van ahhoz, hogy egyetlen nettó összeget fizessenek be, vagy kapjanak vissza, és a gazdálkodó egységek ezt a nettó összeget szándékoznak befizetni, vagy megkapni, vagy a követelés realizálását és a kötelezettség rendezését párhuzamosan kívánják végrehajtani.

74. A gazdálkodó egység akkor, és csak akkor számíthatja be halasztott adóköveteléseit és halasztott adókötelezettségeit egymással szemben, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek jogszabályilag kikényszeríthető joga van ahhoz, hogy a tényleges adóköveteléseit beszámítsa a tényleges adókötelezettségeivel szemben; és

(b) a halasztott adókövetelések és a halasztott adókötelezettségek olyan nyereségadókhoz kapcsolódnak, amelyeket ugyanaz az adóhatóság vetett ki vagy:

i. ugyanarra az adóalanyra; vagy

ii. olyan különböző adóalanyokra, amelyek vagy nettó alapon kívánják rendezni tényleges adóköveteléseiket és adókötelezettségeiket, vagy párhuzamosan kívánják realizálni a követeléseket és rendezni a kötelezettségeket minden olyan jövőbeli periódusra vonatkozóan, amelyben jelentős összegű halasztott adókövetelés, vagy halasztott adókötelezettség realizálása vagy rendezése várható.

75. Ahhoz, hogy ne legyen szükséges minden egyes átmeneti különbözetfelhasználást részletesen ütemezni, ez a standard akkor, és csak akkor követeli meg, hogy a gazdálkodó egység beszámítsa ugyanazon adóalany halasztott adóköveteléseit a halasztott adókötelezettségeivel szemben, ha azok olyan nyereségadóval kapcsolatosak, amelyeket ugyanazon adóhatóság vetett ki, és a gazdálkodó egységnek törvény által kikényszeríthető joga van beszámítani tényleges adóköveteléseit tényleges adókötelezettségeivel.

76. Ritkán előfordulhat, hogy csak egy bizonyos időszakban van a gazdálkodó egységnek jogszabályilag kikényszeríthető joga a beszámításra és szándéka a nettó rendezésre, a többi időszakban nem. Az ilyen ritka körülmények között előfordulhat, hogy részletes ütemezést kell készíteni annak érdekében, hogy megbízhatóan alátámasszák, hogy az egyik adóalany halasztott adókötelezettsége ugyanabban az időszakban eredményezi az adófizetés növekedését, amelyben egy másik adóalany halasztott adókövetelése csökkenteni fogja ennek a második adóalanynak az adófizetéseit.

Adóráfordítás

A gazdálkodó egység szokásos tevékenységéből származó eredményéhez kapcsolódó adóráfordítás (bevétel)

77. A gazdálkodó egység szokásos tevékenységéből származó eredményéhez kapcsolódó adóráfordítást (-bevételt) magában az eredménykimutatásban kell bemutatni.

Külföldi halasztott adókötelezettségek vagy követelések árfolyam-különbözete

78. Az IAS 21 standard megköveteli, hogy bizonyos árfolyamváltozásból adódó különbözeteket bevételként vagy ráfordításként számoljanak el, de azt nem határozza meg, hogy ezeknek a különbözeteknek a bemutatása hol történjen meg az eredménykimutatáson belül. Ennek megfelelően, ahol a külföldi halasztott adóköveteléseken és halasztott adókötelezettségeken árfolyam-különbözetet számol el a gazdálkodó egység, ezeket a különbözeteket halasztott adóráfordításként (bevételként) mutathatja ki az 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

(h) annak az adóráfordításnak (-bevételnek) az összege, amely olyan számvitelipolitika-változásokhoz és alapvető hibákhoz kapcsolódik, amelyeket az eredmény meghatározásában vettek figyelembe az IAS 8 szerint, mert azokat nem lehet visszamenőlegesen elszámolni.

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;

(b) [Törölve];

(c) az adóráfordítás (-bevétel) és a számviteli eredmény közötti kapcsolat magyarázatát a következők közül az egyik, vagy mindkét formában:

i. az adóráfordításnak (-bevételnek), valamint a számviteli eredménynek és a vonatkozó adókulcs(oknak a) szorzata közötti számszaki egyeztetést, közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs (ok) számítása történt; vagy

ii. az átlagos effektív adókulcs és a vonatkozó adókulcs közötti számszaki egyeztetést, közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs(ok) számítása történt;

(d) a vonatkozó adókulcs(ok)ban az előző beszámolási időszak óta bekövetkezett változások magyarázatát;

(e) azoknak a levonható átmeneti különbözeteknek, fel nem használt negatív adóalapoknak és fel nem használt adójóváírásoknak az összegét (és lejáratát, ha van), amelyre nem mutattak ki halasztott adókövetelést a 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 megjelenített halasztott adókövetelések és adókötelezettségek összegét, minden bemutatott időszakra;

ii. az eredménykimutatásban elszámolt halasztott adóbevétel vagy -ráfordítás összegét, ha ez nem nyilvánvaló a mérlegben megjelenített 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 eredményéhez kapcsolódó adóráfordításokat, az összes bemutatott korábbi időszakra vonatkozó összehasonlító összeggel együtt; és

(i) a gazdálkodó egység 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 gazdálkodó egységnek közzé kell tennie egy halasztott adókövetelés összegét és a megjelenítést alátámasztó bizonyíték jellegét, ha:

(a) a halasztott adókövetelés felhasználása a meglévő adóköteles átmeneti különbözetek visszafordulásából származó nyereségeken felüli, jövőbeli adóköteles nyereségektől függ; és

(b) a gazdálkodó egység vagy a tárgyidőszakban, vagy az ezt megelőző időszakban veszteséges volt abban az adójogrendszerben, amelyre a halasztott adókövetelés vonatkozik.

82A. Az 52A. bekezdésben leírt feltételek esetén a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a tulajdonosoknak történő osztalékfizetésekből eredő potenciális nyereségadó-következményeknek a jellegét. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a lehetséges nyereségadó-következmények kivitelezhetően meghatározható összegét és azt, hogy van-e olyan nyereségadó-következmény, amelynek a meghatározása nem kivitelezhető.

83. [Törölve]

84. A 81(c) bekezdés által megkövetelt közzététel lehetővé teszi a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék, hogy az adóráfordítás (-bevétel) és a számviteli eredmény közötti kapcsolat szokatlan-e, valamint lehetővé teszi azt is, hogy megértsék azokat a jelentős tényezőket, amelyek a jövőben hatással lehetnek erre a kapcsolatra. Az adóráfordítás (-bevétel) és a számviteli eredmény kapcsolatára olyan tényezők hathatnak, mint az adómentes bevételek, az adóköteles nyereség (negatív adóalap) kiszámításánál figyelembe nem vehető ráfordítások, a negatív adóalapok hatása és a külföldi adókulcsok hatása.

85. Az adóráfordítás (-bevétel) és a számviteli eredmény kapcsolatának magyarázatához a gazdálkodó egység olyan adókulcsot használ, amely a lehető legtöbb érdemi információval szolgál a pénzügyi kimutatásainak felhasználói számára. Gyakran a legtöbbet mondó adókulcs annak az országnak a belföldi gazdálkodó egységekre vonatkozó adókulcsa, amelyben a gazdálkodó egység székhelye van, és amely adókulcs magában foglalja a nemzeti és a helyi adóra vonatkozó adókulcsokat, amelyeket az adóköteles nyereség (negatív adóalap) lényegében hasonló szintjeire állapítanak meg. Olyan gazdálkodó egységnél azonban, amely több jogrendszerben működik, sokkal többet mondhat az, ha a minden egyes jogrendszerre összeállított, az egyes jogrendszerek belföldi adókulcsaira épülő különálló levezetéseket összesítik. A következő példa bemutatja, hogyan hat a vonatkozó adókulcs kiválasztása a számszaki egyeztetések bemutatására.

Példa a 85. bekezdéshez

19X2-ben egy gazdálkodó egységnek saját jogrendszerében („A" országban) 1 500 (19X1: 2 000), és „B" országban 1 500 (19X1: 500) számviteli eredménye volt. Az „A" országban az adókulcs 30 %, „B" országban 20 %. „A" országban 100 ráfordítás (19X1: 200) nem vonható le adózási szempontból.

A következő levezetés egy példa a belföldi adókulcshoz történő egyeztetésre.

	19X1	19X2
Számviteli eredmény	2 500	3 000
Adó, 30 %-os belföldi adókulccsal	750	900
Adózási szempontból le nem vonható ráfordítások adóhatása	60	30
„B" ország alacsonyabb adókulcsának hatása	(50)	(150)
Adóráfordítás	760	780

A következő levezetés példa egy olyan levezetésre, amely a minden egyes nemzeti jogrendszerhez tartozó egyeztetés összesítésével készült. Ezzel a módszerrel a beszámolót készítő gazdálkodó egység saját belföldi adókulcsa, valamint a más jogrendszerek belföldi adókulcsa közötti különbség hatása nem jelenik meg elkülönült tételként az egyeztetésben. Lehetséges, hogy a gazdálkodó egységnek meg kell magyaráznia az adókulcsokban vagy a különféle jogrendszerekben megtermelt nyereségek összetételében történt változást annak érdekében, hogy megmagyarázhassa a 81(d) bekezdés által megkövetelt vonatkozó adókulcs(ok)ban történt változást.

Számviteli eredmény	2 500	3 000
Az érintett országban a nyereségre alkalmazandó adókulcs szerint számított adó	700	750
Adózási szempontból le nem vonható ráfordítások adóhatása	60	30
Adóráfordítás	760	780

86. Az átlagos effektív adókulcs az adóráfordítások (-bevételek) és a számviteli eredmény hányadosa.

87. Nagyon sokszor gyakorlatilag nem kivitelezhető az olyan el nem számolt halasztott adókötelezettségek összegének kiszámítása, amelyek leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekből vagy közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségekből származnak (lásd a 39. bekezdést). Ezért ez a standard megköveteli, hogy a gazdálkodó egység tegye közzé a kapcsolódó átmeneti különbözetek összesített összegét, de nem követeli meg a halasztott adókötelezettségek közzétételét. Mindamellett, ahol ez kivitelezhető, a gazdálkodó egység számára javasolt az el nem számolt halasztott adókötelezettségek közzététele, mivel a pénzügyi kimutatások felhasználói ezt az információt hasznosnak találhatják.

87A. A 82A. bekezdés megköveteli, hogy a gazdálkodó egység tegye közzé a tulajdonosoknak történő osztalékkifizetés lehetséges nyereségadó-következményeinek a jellegét. A gazdálkodó egység közzéteszi a nyereségadó-rendszerek fontos jellemzőit és azokat a tényezőket, amelyek hatással lehetnek az osztalék lehetséges nyereségadó-következményeire.

87B. Van, amikor kivitelezhetetlen azon lehetséges nyereségadó-következmények összegének a kiszámítása, amely a tulajdonosoknak történő osztalékfizetésekből származna. Például ez az eset állhat elő, ha a gazdálkodó egységnek sok külföldi leányvállalata van. De még ilyen esetben is lehetséges, hogy a teljes összeg egy részét könnyen meg lehet határozni. Például egy konszolidált csoportnál lehetséges, hogy az anyavállalat és néhány leányvállalata magasabb adókulccsal adózott a fel nem osztott nyereség után, és tudják, hogy mekkora összeg fog visszatérülni a tulajdonosoknak a konszolidált felhalmozott eredményből fizetendő jövőbeli osztalék után. Ebben az esetben ezt a visszatérülő összeget teszik közzé. A gazdálkodó egység – ha értelmezhető – közzéteszi azt is, hogy vannak további lehetséges nyereségadó-következmények is, amelyeknek a meghatározása nem kivitelezhető. Az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban – ha vannak ilyenek – a közzététel az anyavállalat felhalmozott eredményéhez kapcsolódó lehetséges nyereségadó-következményekre vonatkozik.

87C. Lehet, hogy a 82A. bekezdésben meghatározott közzétételre kötelezett gazdálkodó egységnek a leányvállalatokban, fiókvállalatokban és társult vállalkozásokban lévő befektetésekkel, vagy a közös vállalkozásokban levő érdekeltségekkel kapcsolatos átmeneti különbözet részleteit is közzé kell tennie. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység figyelembe veszi ezt, amikor meghatározza a 82A. bekezdés szerint közzéteendő információkat. Például lehetséges, hogy a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat a leányvállalatokba történt befektetésekkel kapcsolatos átmeneti különbözeteket, amelyekkel kapcsolatban nem mutatott ki halasztott adókötelezettségeket (lásd a 81(f) bekezdést). Amennyiben nem kivitelezhető a halasztott adókötelezettség összegének kiszámítása (lásd a 87. bekezdést), az osztalékoknak is lehetnek olyan potenciális adókövetkezményei ezen leányvállalatok kapcsán, amelyeknek a meghatározása nem kivitelezhető.

88. A gazdálkodó egység az adóhoz kapcsolódó függő kötelezettségeket és függő követeléseket az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standarddal összhangban teszi közzé. Függő kötelezettségek és követelések például felmerülhetnek az adóhatóságokkal fennálló viták kapcsán. Ehhez hasonlóan az adókulcsban, vagy az adótörvényben a mérleg fordulónapja után törvénybe iktatott, vagy bejelentett változások esetén a gazdálkodó egység közzéteszi ezeknek a változásoknak a tényleges és halasztott adókövetelésekre és -kötelezettségekre való lényeges hatásait (lásd az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standardot).

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

89. A jelen standard az 1998. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba, kivéve a 91. bekezdésben meghatározottakat. Ha egy gazdálkodó egység az 1998. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaira alkalmazza ezt a standardot, akkor a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azt a tényt, hogy ezt a standardot alkalmazta az 1979-ben elfogadott IAS 12 *Az eredményt terhelő adók elszámolása* standard helyett.

90. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1979-ben elfogadott IAS 12 *Az eredményt terhelő adók elszámolása* standardot.

91. Az 52A., 52B., 65A., 81i.., 82A., 87A., 87B., 87C. bekezdés, valamint a 3. és 50. bekezdés törlései a 2001. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások ([1]) tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a korábbi alkalmazás a pénzügyi kimutatásokra hatással van, a gazdálkodó egységnek ezt a tényt közzé kell tennie.

([1]) A 91. bekezdés „éves pénzügyi kimutatásokra" utal összhangban a hatálybalépési időpontok kifejezésére 1998-ban bevezetett kifejezőbb nyelvezettel. A 89. bekezdés „pénzügyi kimutatásokra" utal.

IAS 16 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Ingatlanok, gépek és berendezések

CÉL

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

HATÓKÖR

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

3. A jelen standard nem vonatkozik:

   (a) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint értékesítésre tartottnak minősített ingatlanokra, gépekre és berendezésekre;

   (b) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközökre (lásd IAS 41 *Mezőgazdaság*);

   (c) a feltárási és felmérési eszközök megjelenítésére és értékelésére (lásd a IFRS 6 *Az ásványkincsek feltárása és felmérése*); vagy

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

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

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

5. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia azokra az ingatlanokra, amelyeket befektetési célú ingatlanként történő jövőbeni használatra építenek vagy újítanak fel, de amelyek még nem felelnek meg az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standard „befektetési célú ingatlan” definíciójának. Amint befejeződött az ingatlan megépítése vagy felújítása, az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik, és a gazdálkodó egységnek az IAS 40-et kell alkalmaznia. Az IAS 40 vonatkozik azokra a már meglévő befektetési célú ingatlanokra, amelyek befektetési célú ingatlanként történő folytatódó jövőbeni hasznosítás érdekében állnak átalakítás alatt. Amennyiben a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanra az IAS 40 alapján a bekerülésiérték-modellt alkalmazza, a gazdálkodó egységnek a jelen standard szerinti bekerülésiérték-modellt kell alkalmaznia.

FOGALMAK

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

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

   A *bekerülési érték* egy eszköz megszerzéséért kifizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege, vagy az eszköz megszerzéséért adott egyéb ellenérték valós értéke a megszerzés vagy a létrehozás időpontjában, vagy ahol alkalmazható, az eszközhöz a kezdeti megjelenítéskor más IFRS-ek, például az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard konkrét előírásainak megfelelően hozzárendelt összeg.

   Az *értékcsökkenthető összeg* egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg, csökkentve az eszköz maradványértékével.

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

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

   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.

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

Az *ingatlanok, gépek és berendezések* olyan tárgyi eszközök, amelyeket:

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

(b) várhatóan egynél több időszak alatt használnak fel.

A *megtérülő érték* egy eszköz nettó eladási ára és használati értéke közül a magasabb.

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

A *hasznos élettartam*:

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

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

MEGJELENÍTÉS

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

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

(b) annak bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

8. Az alkatrészeket és szerviztevékenységhez használt berendezéseket rendszerint a készletek között mutatják ki, és felhasználásukkor számolják el az eredményben. A jelentősebb alkatrészek és a készenléti berendezések azonban az ingatlanok, gépek és berendezések tételeinek minősülnek, amennyiben a gazdálkodó egység azokat várhatóan egynél több időszak során fogja használni. Hasonlóképpen, ha az alkatrészeket és a szerviztevékenységhez használt berendezéseket csak az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételével kapcsolatban lehet felhasználni, azokat az ingatlanok, gépek és berendezések tételeként számolják el.

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

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

Kezdeti költségek

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

Későbbi költségek

12. A 7. bekezdésben meghatározott megjelenítési alapelv alapján a gazdálkodó egység nem jeleníti meg az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értéke részeként a folyamatos napi szervizelés költségeit. E költségeket felmerülésük időpontjában az eredményben számolják el. A napi szervizelés költségei elsődlegesen a munkaerő és a fogyóeszközök költségeiből tevődnek össze, valamint tartalmazhatják a kisebb alkatrészek költségeit is. E ráfordítások céljaként gyakran az adott ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele „javítását és karbantartását” jelölik meg.

13. Az ingatlanok, gépek és berendezések egyes részei rendszeres időközönként cserére szorulhatnak. Például egy kemence tűzálló falazását meghatározott üzemeltetési időszak után szükséges lehet felújítani, vagy a repülőgépek belső berendezéseit, például az üléseket és melegítőkonyhát, a repülőgép vázszerkezete élettartama során többször is

szükségessé válhat kicserélni. Egyes ingatlanok, gépek és berendezések megszerzése azért is szükségessé válhat, hogy az alkatrészek kevésbé gyakori cseréjét biztosítsák, pl. az épület belső falainak cseréje vagy egyszeri csere elvégzése. A 7. bekezdésben meghatározott megjelenítési alapelv alapján a gazdálkodó egység az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értékében akkor jeleníti meg annak egy része cseréjének a költségét az ilyen költség felmerülésekor, amennyiben a megjelenítési kritériumok teljesülnek. A kicserélt alkatrészek könyv szerinti értékét kivezetik a jelen standard kivezetési rendelkezései alapján (lásd a 67–72. bekezdést).

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

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉSKOR

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

A bekerülési érték összetevői

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

(a) annak vételárát, beleértve az import vámokat és vissza nem igényelhető forgalmi adókat, levonva a kapott kereskedelmi és mennyiségi engedményeket;

(b) azokat a költségeket, amelyek közvetlenül annak tulajdoníthatók, hogy az eszköz az ahhoz szükséges helyre és állapotba került, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre;

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

17. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

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

(b) a helyszín előkészítésének költsége;

(c) kezdeti szállítási és kezelési költségek;

(d) üzembe helyezés és összeszerelés költségei;

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

(f) a szakértői díjak.

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

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

(a) egy új létesítmény megnyitásának költségei;

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

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

(d) az igazgatási és egyéb általános költségek.

20. A költségeknek az ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tételének könyv szerinti értékében történő elszámolása addig tart, amíg az az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerül, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Ily módon az eszköz használata vagy újrafelhasználása során felmerült költségek már nem képezik részét az adott tétel könyv szerinti értékének. Az alább felsorolt költségek például nem képezik részét az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értékének:

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

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

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

21. Egyes tevékenységek az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele létrehozásához vagy továbbfejlesztéséhez kapcsolódóan merülnek fel, de nem szükségesek ahhoz, hogy a tétel az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerüljön, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Ilyen járulékos tevékenységek merülhetnek fel a létrehozási és fejlesztési tevékenységek előtt vagy alatt. Például az építési területet autóparkolóként használhatják az építkezés megkezdéséig. Mivel az ilyen járulékos tevékenységek nem szükségesek ahhoz, hogy az eszköz az ahhoz szükséges helyre és állapotba került, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre, a járulékos tevékenységek bevételét és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal az eredményben számolják el, a megfelelő bevétel és költség besorolás szerint.

22. A saját előállítású eszközök bekerülési értéke a beszerzett eszközökre vonatkozó elvekkel azonos elvek alapján kerül meghatározásra. Ha a gazdálkodó egység a szokásos üzleti tevékenység keretében történő értékesítésre hasonló eszközöket állít elő, akkor az eszközök bekerülési értéke rendszerint azonos az értékesítésre szánt eszközök előállítási költségével (lásd IAS 2). Az ilyen bekerülési érték meghatározásakor ezért minden a belső nyereséget kiszűrnek. Hasonlóképpen az anyagoknak, a munkaerőnek, vagy más erőforrásoknak az eszközök saját előállítása közben felmerülő nem szokásos mértékű veszteségei nem részei az eszköz bekerülési értékének. A kamatok saját előállítású ingatlanok, gépek és berendezések értékében történő megjelenítését az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard szabályozza.

Bekerülési érték meghatározása

23. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének bekerülési értéke az adott eszköz kezdeti megjelenítése időpontjában érvényes készpénzes árának megfelelő ellenérték. Ha a kifizetés a szokásos fizetési 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 mutatják ki.

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

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

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

(b) a gazdálkodó egység tevékenységeiből az ügylet által érintett résznek a gazdálkodó egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik; valamint

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

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

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 a gazdálkodó egység képes mind a kapott mind az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan megállapítani, az átadott eszköz valós értékét használják fel a kapott eszköz bekerülési értékekének meghatározásához, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke nyilvánvalóbb.

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

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

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

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

Bekerülésiérték-modell

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

Átértékelési modell

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

32. A földterület és az épületek 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, a gazdálkodó egység a valós értéket egy jövedelmi vagy egy értékcsökkentett pótlási érték megközelítéssel 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 tételének valós értéke jelentős és volatilis változásokat mutathat, szükségessé téve az évenkénti átértékelést. Szükségtelen az ilyen gyakori átértékelés a csak kismértékben változó valós értékű ingatlanok, gépek és berendezések esetében. Ehelyett lehetséges, hogy az eszközt csak három–öt évente szükséges átértékelni.

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

(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 oly módon kerül átértékelésre, hogy annak értékcsökkentett pótlási értékét egy indexálással határozzák meg;

(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, amelyet a 39. és 40. bekezdésben foglaltaknak megfelelően számolnak el.

36. Az ingatlanok, gépek, és berendezések valamely tételének 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 a gazdálkodó egység tevékenységeiben hasonló felhasználású eszközök csoportját jelenti. Példák az egyes csoportokra:

(a) földterület;

(b) földterület és épületek;

(c) gépek;

(d) hajók;

(e) repülőgépek;

(f) gépjárművek;

(g) bútorok és szerelvények; valamint

(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 értékek és értékek keverednek. Az adott csoporthoz tartozó eszközöket azonban „gördülő" módszerrel is át lehet értékelni, feltéve, hogy az átértékelést rövid időn belül befejezik és feltéve, hogy az átértékelés aktuális állapotot tükröz.

39. Ha az átértékelés eredményeként az eszköz könyv szerinti értéke nő, a növekedést közvetlenül a saját tőkében kell jóváírni átértékelési többletként. Ugyanakkor, a növekedést az eredményben kell elszámolni olyan mértékben, amennyiben az egy korábbi, az eredményben elszámolt átértékelési csökkenést fordít vissza.

40. Ha az átértékelés eredményeként az eszköz könyv szerinti értéke csökken, a csökkenést az eredményben kell elszámolni. Ugyanakkor a csökkenést közvetlenül a saját tőkében átértékelési többletként szerepeltetett tétellel szemben kell elszámolni az adott eszközhöz tartozó átértékelési különbözet követel egyenlege mértékéig.

41. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételére vonatkozóan a saját tőkében elszámolt átértékelési többlet közvetlenül átvezethető a felhalmozott eredménybe, amikor az eszközt kivezetik. Ez megvalósulhat úgy, hogy az adott eszköz használatból történő kivonásakor vagy elidegenítésekor vezetik át a teljes többletet. A többlet egy részét azonban az adott eszköznek a gazdálkodó egység általi használatával párhuzamosan is átvezethetik. Ilyen esetben az átvezetett többlet összege az átértékelt könyv szerinti értéken alapuló értékcsökkenés, valamint az eszköz eredeti bekerülési értékén alapuló értékcsökkenés közötti különbözet. Az átértékelési többletből a felhalmozott eredménybe történő átvezetések nem az eredményen keresztül történnek.

42. Az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelése eredményeként keletkező bármely nyereségadó-hatást az IAS 12 *Nyereségadók* standarddal összhangban jelenítenek meg és tesznek közzé.

Értékcsökkenés

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

44. A gazdálkodó 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 a motoroktól elkülönülten kezelni és értékcsökkenteni, függetlenül attól, hogy saját tulajdonban állnak vagy lízingeltek.

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

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

47. A gazdálkodó egység választhatja azt, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele azon részeit, amelyek nem képviselnek jelentős értéket az eszköz teljes bekerülési értékéhez képest, külön értékcsökkenti.

48. Az egyes időszakokra vonatkozó értékcsökkenési leírást az eredményben kell elszámolni, kivéve, ha az egy másik eszköz könyv szerinti értékének részét képezi.

49. Az adott időszakra vonatkozó értékcsökkenési leírást általában az eredményben jelenítik meg. Ugyanakkor egyes esetekben az eszközben megtestesült jövőbeni gazdasági hasznokat egy más eszköz előállítása nyeli el. Ilyen esetben az értékcsökkenési leírás a másik eszköz bekerülési értékének részét képezi és annak könyv szerinti értékében szerepel. Például a gyártógépek és berendezések értékcsökkenése a készletek átalakítási költségeiben szerepel (lásd IAS 2 Készletek). Hasonlóképpen a fejlesztési célokra használt ingatlanok, gépek és berendezések értékcsökkenése részét képezheti egy olyan immateriális eszköz bekerülési értékének, amelyet az IAS 38 *Immateriális javak* standard alapján jelenítenek meg.

Értékcsökkenthető összeg és az értékcsökkenési időszak

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

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

52. Az értékcsökkenést akkor is el kell számolni, ha az eszköz valós értéke magasabb a könyv szerinti értékénél mindaddig, amíg az eszköz maradványértéke meg nem haladja a könyv szerinti értékét. Az eszközön végzett javítás és karbantartás nem jelenti, hogy nem szükséges azt értékcsökkenteni.

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

54. Az eszköz maradványértéke egyes esetekben elérheti vagy meghaladhatja az eszköz könyv szerinti értékét. Ha ez az eset áll fenn, az eszköz értékcsökkenési leírása nulla mindaddig, amíg a maradványérték a későbbiekben nem csökken az eszköz könyv szerinti értéke alá.

55. Az eszköz értékcsökkenése akkor kezdődik, amikor az a használatra alkalmassá válik, azaz amikor az eszköz az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerül, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Az eszköz értékcsökkenése az eszköznek az IFRS 5 szerint történő értékesítésre tartottá minősítésének (vagy az értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba történő besorolásának) az időpontja és az eszköz kivezetésének az időpontja közül a korábbi időpontban fejeződik be. Ily módon az értékcsökkenés nem fejeződik be akkor, amikor az eszköz használaton kívülivé válik vagy az aktív használatból kivonásra kerül, de az elidegenítésig még a gazdálkodó egység birtokában van, kivéve, ha az már teljesen értékcsökkentett. Ugyanakkor az értékcsökkenés egyes használat alapú módszerei szerint az értékcsökkenési leírás lehet nulla, mialatt a termelés szünetel.

56. Az adott eszközben foglalt jövőbeni gazdasági hasznokat a gazdálkodó egység elsődlegesen annak felhasználásával nyeri ki. Azonban más tényezők, mint például az eszköz használaton kívüli állapotban bekövetkező műszaki vagy kereskedelmi elavulása, valamint kopása és elhasználódása, gyakran eredményezheti azon gazdasági hasznok csökkenését, amelyet egyébként az eszközből ki lehetett volna nyerni. Emiatt az alábbi tényezők mindegyikét figyelembe veszik az eszköz hasznos élettartamának megállapításakor:

(a) az eszköz várható hasznosítása. A hasznosítást az eszköz várható kapacitása, vagy fizikai egységekben kifejezett kibocsátása figyelembevételével becslik fel;

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

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

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

57. Az eszköz hasznos élettartamát az eszköznek a gazdálkodó egység számára várható hasznossága vonatkozásában definiálják. A gazdálkodó egység eszközgazdálkodási politikájába tartozhat az eszköz elidegenítése egy megadott időszak elteltével, vagy azután, hogy az eszközben megtestesülő gazdasági haszon egy bizonyos hányadát már megszerezték. Az eszköz hasznos élettartama ezért rövidebb lehet gazdasági élettartamánál. Az eszköz hasznos élettartamára vonatkozó becslést a gazdálkodó egység saját döntése alapján végzi el, a hasonló eszközökre vonatkozó korábbi tapasztalatai alapján.

58. A földterület és az épületek elkülöníthető eszközök és számviteli szempontból elkülönítetten kezelik azokat még akkor is, ha beszerzésükre együttesen került sor. Néhány kivétellel, pl. a föld feltöltésre használt kőbányák és más területek, a földterület hasznos élettartama korlátlan, és emiatt azt nem értékcsökkentik. Az épületek hasznos élettartama korlátozott, ezért ezek értékcsökkenthető eszközök. Azon földterület értéknövekedése, amelyen az épület áll, nincs hatással az épület értékcsökkenthető összegének a meghatározására.

59. Ha a földterület bekerülési értéke a leszerelés, elszállítás és helyreállítás költségeit is tartalmazza, a földterületre kimutatott eszköz ezen hányadát értékcsökkentik azon időszakon keresztül, amelynek során a gazdálkodó egység a költségek felmerülése révén haszonra tesz szert. Egyes esetekben a földterületnek lehet korlátozott hasznos élettartama, amikor is azt olyan módszerrel értékcsökkentik, amely megfelelően tükrözi a belőle származó hasznokat.

Értékcsökkenési módszer

60. Az értékcsökkenési módszernek tükröznie kell azt az ütemet, amelyben az eszköz jövőbeni gazdasági hasznait a gazdálkodó egység várhatóan megszerzi.

61. Az adott eszközre alkalmazott értékcsökkenési módszert legalább évente, a pénzügyi év végén felül kell vizsgálni, és amennyiben az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok megszerzésének várható ütemében jelentős változás következett be, a módszert a megváltozott ütemnek megfelelően módosítani kell. E változás eredményét az IAS 8 szerint, a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.

62. Az eszköz értékcsökkenthető összegének a hasznos élettartamra történő szisztematikus elosztására különböző értékcsökkenési módszerek alkalmazhatók. E módszerek között van a lineáris módszer, a fokozatosan csökkenő egyenleg módszer és a termelési egységek módszer. A lineáris értékcsökkentés az eszköz hasznos élettartama során állandó leírást eredményez, amennyiben a maradványérték nem változik. A csökkenő egyenleg módszer az eszköz hasznos élettartama során csökkenő mértékű leírást eredményez. A termelési egység módszer a várható hasznosítás vagy termelés alapján meghatározott leírást eredményez. A gazdálkodó egységnek azt a módszer kell választania, amely legjobban tükrözi az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok megszerzésének várható ütemét. A választott módszert minden időszakról időszakra következetesen alkalmazzák, kivéve, ha a jövőbeni gazdasági hasznok megszerzésének várható ütemében változás áll be.

Értékvesztés

63. Annak meghatározására, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele értékvesztett-e, a gazdálkodó egység az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza. Az a standard bemutatja, hogyan vizsgálja felül a gazdálkodó egység az eszközei könyv szerinti értékét, hogyan határozza meg az eszköz megtérülő értékét, és hogy mikor jelenít meg vagy ír vissza értékvesztés miatti veszteséget.

64. [Törölve]

Értékvesztés kompenzálása

65. Amennyiben korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan harmadik személy kompenzációt fizet, annak összegét akkor kell az eredményben szerepeltetni, amikor a kompenzáció esedékessé válik.

66. Az ingatlanok, gépek és berendezések tételeinek értékvesztései vagy veszteségei, a kapcsolódó, harmadik személlyel szembeni kárigények, vagy kapott kártérítések, valamint a helyettesítő eszközök bármely későbbi beszerzése vagy előállítása mind elkülönült gazdasági események, és azokat elkülönülten számolják el az alábbiak szerint:

(a) az ingatlanok, gépek és berendezések értékvesztését az IAS 36 alapján jelenítik meg;

(b) a használatból kivont vagy elidegenített ingatlanok, gépek és berendezések kivezetését a jelen standard alapján határozzák meg;

(c) a korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan harmadik személytől származó kártérítés akkor szerepel az eredményben, amikor az esedékessé válik; valamint

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

KIVEZETÉS

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

(a) az eszköz elidegenítésekor; vagy

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

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

69. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele elidegenítése számos különböző módon történhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az eszköz elidegenítési időpontjának meghatározásánál a gazdálkodó 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 alapelv alapján a gazdálkodó egység az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele könyv szerinti értékébe az eszköz valamely részének cseréjéhez kapcsolódó költséget is beleszámította, a kicserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetni, függetlenül attól, hogy azt korábban külön értékcsökkentették-e vagy sem. Ha a gazdálkodó egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja annak megítéléséhez, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt.

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

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 jelenítik meg. Az ellenérték nominális értéke és a készpénzes árnak megfelelő ellenérték közötti különbséget kamatbevételként jelenítik meg az IAS 18-nak megfelelően, a követelés effektív hozamát 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 értékcsökkenési módszereket;

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

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

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

i. a növekedéseket;

ii. az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottnak minősített, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoport részeként kezelt eszközöket;

iii. az üzleti kombinációk keretében történt beszerzéseket;

iv. a 31., 39. és 40. bekezdés alapján az átértékelésből származó növekedést vagy csökkenést, valamint az IAS 36 alapján közvetlenül a saját tőkén belül megjelenített vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteségeket;

v. az IAS 36 alapján az eredményben megjelenített értékvesztés miatti veszteségeket;

vi. az IAS 36 alapján az eredményben visszaírt értékvesztés miatti veszteségeket;

vii. az értékcsökkenést;

viii. a pénzügyi kimutatásoknak a funkcionális pénznemről egy eltérő prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó árfolyam-különbözetet, beleértve egy külföldi érdekeltség prezentálási pénznemre történő átszámításából származó nettó árfolyam-különbözetet is; valamint

ix. az egyéb változásokat.

74. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni továbbá:

(a) a jogcímkorlátozások létezését és összegét, valamint a kötelezettségek biztosítékaként elzálogosított ingatlanokat, gépeket és berendezéseket;

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

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

(d) amennyiben az magában az eredménykimutatásban nincs külön közzétéve, az értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan harmadik személyektől kapott, az eredményben szerepeltetett kompenzáció összegét.

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

(a) az adott időszak alatti értékcsökkenést, akár az eredményben, akár más eszközök bekerülési értékeként került megjelenítésre; valamint

(b) a halmozott értékcsökkenést az időszak végén.

76. Az IAS 8-nak megfelelően a gazdálkodó egység közzéteszi a számviteli becslésben bekövetkezett azon változás jellegét és hatását, amely a beszámolási időszakra hatással van, vagy a későbbi időszakokra vonatkozóan várhatóan hatással lesz. Az ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan ilyen közzététel származhat pl. az alábbiakkal kapcsolatos becslésváltozásokból:

(a) maradványértékek;

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

(c) hasznos élettartamok; valamint

(d) értékcsökkenési módszerek.

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

(a) az átértékelés tényleges időpontját;

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

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

(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, amelyet akkor jelenítettek volna meg, ha az eszközöket a bekerülésiérték-modell szerint tartják nyilván; valamint

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

78. A gazdálkodó egység a 73(e) iv–vi. bekezdésben előírt információkon túlmenően az IAS 36 standarddal összhangban közzéteszi az értékvesztett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozó információkat.

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

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

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

(c) az aktív használatból kivont olyan ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értéke, amelyeket nem minősítettek elidegenítésre tartottnak az IFRS 5-tel összhangban; valamint

(d) a bekerülésiérték-modell alkalmazása esetén az ingatlanok, gépek és berendezések valós értékét, ha az lényegesen eltér a könyv szerinti értéktől.

Ezért a gazdálkodó egységek számára javasolt a fenti összegek közzététele.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

81A. A gazdálkodó egységnek a 3. bekezdésben szereplő módosítást a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRS 6 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

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

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

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

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

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

IAS 17 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Lízingek

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy a lízingbevevők és a lízingbeadók részére előírja a lízingekkel kapcsolatosan alkalmazandó megfelelő számviteli politikát és közzétételt.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi lízing elszámolásánál, kivéve:

   (a) az ásványkincsek, kőolaj-, földgáz és hasonló, nem megújuló erőforrások feltárására vagy hasznosítására vonatkozó lízingeket; valamint

   (b) az olyan tételekre vonatkozó licencszerződéseket, mint a mozifilmek, videofelvételek, színdarabok, kéziratok, szabadalmak és szerzői jogok.

   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 (lásd IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok*);

   (b) a lízingbeadó által operatív lízing keretében rendelkezésre bocsátott befektetési célú ingatlanok (lásd IAS 40);

   (c) a lízingbevevő által pénzügyi lízing keretében birtokolt biológiai eszközök (lásd IAS 41 *Mezőgazdaság*); vagy

   (d) a lízingbeadó által operatív lízing keretében rendelkezésre bocsátott biológiai eszközök (lásd IAS 41).

3. A jelen standard alkalmazandó az olyan szerződésekre, amelyek az eszközök használati jogát ruházzák át, még akkor is, ha azok az ilyen eszközök működtetésével vagy karbantartásával kapcsolatosan alapvető szolgáltatások nyújtását követelik meg a lízingbeadótól. Jelen standard nem vonatkozik az olyan szolgáltatási szerződések formájában kötött megállapodásokra, amelyek során az adott eszközök használati joga nem száll át egyik szerződő félről a másikra.

FOGALMAK

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

   A *lízing* egy olyan megállapodás, amelynek keretében a lízingbeadó egy adott összeg megfizetése vagy fizetések sorozata ellenében átadja a lízingbevevőnek azt a jogot, hogy egy adott eszközt a szerződésben meghatározott ideig használhasson.

   A *pénzügyi lízing* egy olyan lízing, amely lényegileg az eszköz tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot átadja. A tulajdonjog végül vagy átadásra kerül vagy nem.

   Az *operatív lízing* a pénzügyi lízingtől eltérő lízing.

   A *fel nem mondható lízing* olyan lízing, amely csak akkor mondható fel, ha:

   (a) valamilyen esetleges függő esemény bekövetkezik;

   (b) a lízingbeadó hozzájárul;

   (c) a lízingbevevő ugyanazzal a lízingbeadóval ugyanarra, vagy egy azzal egyenértékű eszközre vonatkozóan új lízingmegállapodást köt; vagy

   (d) a lízingbevevő megfizet egy olyan további összeget, amely alapján a lízing kezdetekor a lízing folytatása ésszerű mértékben biztosnak látszik.

   A *lízing kezdete* a lízingszerződés megkötésének időpontja, vagy a feleknek a lízing legfontosabb rendelkezéseire vonatkozó elkötelezettségének az időpontja közül a korábbi. Ebben az időpontban:

   (a) a lízinget vagy operatív, vagy pénzügyi lízingnek minősítik; valamint

   (b) pénzügyi lízing esetén, meghatározzák a lízingfutamidő kezdetén megjelenítendő összegeket.

A *lízingfutamidő kezdete* az az időpont, amikortól a lízingbevevő jogosult a lízingelt eszköz használatára vonatkozó jogát gyakorolni. Ez a lízing kezdeti megjelenítésének (azaz a lízingből származó eszközök, kötelezettségek, bevételek vagy ráfordítások értelemszerű megjelenítésének) időpontja.

A *lízing futamideje* az a fel nem mondható időszak, amelyre vonatkozóan a lízingbevevő szerződött az eszköz lízingelésére, valamint minden további olyan időszak, amelyekre vonatkozóan a lízingbevevő opcióval rendelkezik az eszköz lízingelésének meghosszabbítására további összegek megfizetése mellett vagy anélkül, ha a lízing kezdetekor ésszerűen biztos, hogy a lízingbevevő ezt az opciót le fogja hívni.

A *minimális lízingfizetések* a lízing futamideje alatt a lízingbevevő által fizetendő vagy tőle követelhető kifizetések, a függő bérleti díjak, a lízingbeadó által kifizetett és neki megtérített szolgáltatási díjak és adók kivételével, az alábbiakkal együtt:

(a) a lízingbevevő esetén a lízingbevevő vagy a vele kapcsolt viszonyban álló fél által garantált összegek; vagy

(b) a lízingbeadó esetén, a lízingbeadó felé az alábbi személyek által garantált maradványérték:

i. a lízingbevevő;

ii. a lízingbevevővel kapcsolt viszonyban álló fél; vagy

iii. a lízingbeadótól független harmadik személy, aki pénzügyileg képes teljesíteni a garancia alapján vállalt kötelmeit.

Mindazonáltal, ha a lízingbevevőnek olyan áron van opciója az eszköz megvásárlására, amely várhatóan lényegesen alacsonyabb lesz az eszköznek az opció lehívásának időpontjában érvényes valós értékénél, és így a lízing kezdetén ésszerűen biztosnak tűnik, hogy az opciót le fogják hívni, akkor a minimális lízingfizetések a vételi opció lehívásának időpontjáig fizetendő minimális lízingdíjakat és a vételi opció lehívásakor szükséges kifizetést foglalják magukban.

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

A *gazdasági élettartam* vagy:

(a) az az időszak, amely alatt egy eszköz egy vagy több használó számára várhatóan gazdaságilag használható; vagy

(b) azoknak a termelési vagy hasonló teljesítményegységeknek a száma, amelyek az eszköz révén egy vagy több használó által várhatóan kinyerhetőek.

A *hasznos élettartam* a lízingfutamidő kezdetétől számítva az a becsült hátralévő időszak – amely időszak nem korlátozódik a lízing időtartamára –, amely alatt az eszközben megtestesülő gazdasági hasznokat a gazdálkodó egység várhatóan felhasználja.

A garantált maradványérték:

(a) a lízingbevevő esetében a maradványértéknek az a része, amelyet a lízingbevevő vagy egy lízingbevevővel kapcsolt viszonyban álló fél garantál (a garancia összege minden esetben legfeljebb akkora lehet, mint a kifizetendő összeg); valamint

(b) a lízingbeadó esetében a maradványértéknek az a része, amelyet a lízingbevevő vagy olyan, a lízingbeadótól független harmadik fél garantál, aki pénzügyileg képes teljesíteni a garancia alapján vállalt kötelmeit.

A *nem garantált maradványérték* a lízingelt eszköz maradványértékének az a része, amelynek a lízingbeadó által történő realizálása nem biztosított, vagy kizárólag egy, a lízingbeadóval kapcsolt viszonyban álló fél által garantált.

A *kezdeti közvetlen költségek* olyan többletköltségek, amelyek közvetlenül a lízingszerződés megtárgyalásának és véglegesítésének tulajdoníthatók, kivéve a gyártó vagy kereskedő lízingbeadók ilyen költségeit.

A *bruttó lízingbefektetés* az alábbiak összege:

(a) a pénzügyi lízing alapján a lízingbeadó számára járó minimális lízingfizetések; valamint

(b) a lízingbeadót illető bármely nem garantált maradványérték.

A *nettó lízingbefektetés* a bruttó lízingbefektetés a lízing implicit kamatlábával diszkontálva.

A *meg nem szolgált pénzügyi bevétel* az alábbi két tétel közötti különbözet:

(a) a bruttó lízingbefektetés; és

(b) a nettó lízingbefektetés.

A *lízing implicit kamatlába* az a diszkontráta a lízing kezdetekor, amely a (a) minimális lízingfizetésekre; és a (b) nem garantált maradványértékre olyan összesített jelenértéket ad, amely megegyezik i. a lízingelt eszköz valós értéke; és ii. a lízingbeadónál felmerült kezdeti közvetlen költségek összegével.

A *lízingbevevő járulékos kamatlába* az a kamatláb, amelyet a lízingbevevőnek egy hasonló lízingért kellene fizetnie, vagy – ha ez nem meghatározható – az a kamatláb, amelyen a lízing kezdetekor a lízingbevevő – hasonló időtartamra és hasonló fedezet mellett – az eszköz megszerzéséhez hitelt tudna felvenni.

A *függő bérleti díj* a lízingfizetéseknek az a része, amelyet nem határoztak meg összegszerűen, hanem amely olyan tényező jövőbeli összegén alapul, amely nem az idő múlásának függvényében változik (pl. a jövőbeni értékesítések százaléka, a jövőbeni használat összege, jövőbeni árindexek, jövőbeni piaci kamatlábak).

5. A lízingszerződés vagy elkötelezettség olyan feltételt is tartalmazhat, amely szerint a lízingfizetéseket korrigálni kell a lízingelt ingatlan építési vagy megszerzési költségeiben, vagy valamilyen más költség vagy érték összegében – mint pl. általános árszintek, a lízingbeadó lízingre vonatkozóan felmerült finanszírozási költségei – a lízing kezdete és a lízingfutamidő kezdete közötti időszakban bekövetkező változásokkal. Ha van ilyen kikötés, bármely ilyen változás hatását a jelen standard alkalmazásakor úgy kell tekinteni, mintha azok a lízing kezdetén merültek volna fel.

6. A lízing meghatározásába beletartoznak azok, az eszközök bérletével kapcsolatos szerződések, amelyek olyan rendelkezést tartalmaznak, hogy az előírt feltételek teljesítése után a bérlőnek lehetősége van az eszköz tulajdonjogának megszerzésére. Ezek a szerződések néha úgy is ismertek, mint bérleti-adásvételi szerződések.

A LÍZINGEK MINŐSÍTÉSE

7. A jelen standardban elfogadott lízingminősítés azon alapul, hogy a lízingelt eszköz tulajdonlásával járó kockázatok és hasznok milyen mértékben tartoznak a lízingbeadóhoz vagy a lízingbevevőhöz. A kockázatok közé tartoznak a kapacitáskihasználatlanságból vagy műszaki avulásból származó veszteségek, valamint a gazdasági körülmények változásából eredő hozammódosulások lehetősége. A hasznokat képviselheti az eszköz gazdasági élettartama alatt történő nyereséges működésére, valamint értékének növekedéséből vagy a maradványérték realizálásából származó nyereségre vonatkozó várakozás.

8. Egy lízing akkor minősül pénzügyi lízingnek, ha lényegileg az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadja a lízingbevevőnek. Egy lízing akkor minősül operatív lízingnek, ha nem adja át lényegileg az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot a lízingbevevőnek.

9. Mivel a lízingbeadó és lízingbevevő közötti ügylet alapja egy közöttük lévő lízingszerződés, helyénvaló következetes fogalmakat alkalmazni. Ezeknek a fogalmaknak a lízingbeadó és a lízingbevevő eltérő körülményeire történő alkalmazása néha azt eredményezheti, hogy ugyanazt a lízinget másként minősítik. Ilyen eset állhat fenn pl., amikor a lízingbeadó a lízingbevevőtől független fél által nyújtott maradványértékre vonatkozó garanciából haszonra tesz szert.

10. Az, hogy egy lízing pénzügyi vagy operatív lízing-e, az ügylet tényleges tartalmától, és nem a szerződés formájától függ ([1]). Példák olyan helyzetekre, amelyek önmagukban vagy kombinációban szokásosan a lízing pénzügyi lízingként történő minősítéséhez vezetnek:

(a) a lízing futamidejének végéig a lízing a tulajdonjogot átadja a lízingbevevőnek;

(b) a lízingbevevőnek opciója van az eszköz megvásárlására olyan áron, amely az opció lehívhatóvá válásának időpontjában érvényes valós értékhez képest megfelelően alacsony ahhoz, hogy a lízing kezdetekor ésszerűen biztos legyen, hogy az opciót le fogják hívni;

(c) a lízing futamideje lefedi a lízingelt eszköz gazdasági élettartamának jelentős részét, még akkor is, ha a tulajdonjog nem száll át;

(d) a lízing kezdetekor a minimális lízingfizetések jelenértéke lényegében eléri a lízingelt eszköz valós értékét; valamint

(e) a lízingelt eszközök annyira speciális jellegűek, hogy jelentősebb változtatás nélkül csak a lízingbevevő tudja azokat használni.

([1]) Lásd a még a SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése* értelmezést.

11. Azon esetek jellemzői, amelyek önmagukban vagy valamilyen kombinációban szintén ahhoz vezethetnek, hogy egy lízing pénzügyi lízingnek minősül, a következők:

(a) ha a lízingbevevő felmondhatja a lízinget, a lízingbeadónak a felmondással kapcsolatos veszteségeit a lízingbevevő viseli;

(b) a maradványérték valós értékének ingadozásaiból származó nyereség vagy veszteség a lízingbevevőt illeti (pl. olyan bérletidíj-engedmény formájában, amely a futamidő végén egyenlő lesz az értékesítés bevételének nagy részével); valamint

(c) a lízingbevevő egy további időszakra folytathatja a lízinget olyan lízingdíjért, amely lényegesen alacsonyabb a piaci lízingdíjnál.

12. A 10. és 11. bekezdésben felsorolt példák és jellemzők nem mindig döntőek. Amennyiben egyéb jellemzők alapján egyértelmű, hogy a lízing alapvetően nem adja át a tulajdonlással járó lényegileg összes kockázatot és hasznot, a lízing operatív lízingnek minősül. Erre példa lehet az az eset, amikor az eszköz tulajdonjoga a lízingfutamidő végén egy olyan változó összegű kifizetésért cserében száll át, amely az eszköz akkori valós értékével megegyező, vagy ha vannak függő bérleti díjak, amelyek eredményeként a lízingbevevő nem viseli lényegileg az összes kockázatot és hasznot.

13. A lízing minősítése a lízing kezdetekor történik. Ha a lízingbevevő és a lízingbeadó bármikor úgy döntenek – kivéve a lízing meghosszabbításának esetét –, hogy oly módon változtatják meg a lízing feltételeit, hogy annak eredményeképpen a lízing besorolása a 7–12. bekezdésben felsorolt kritériumok alapján megváltozott volna abban az esetben, ha a megváltozott feltételek már a lízing kezdetekor fennálltak volna, a módosított szerződés annak időtartama alatt új szerződésnek minősül. Azonban a becslések változásai (például a lízingelt ingatlan gazdasági élettartamára vagy maradványértékére vonatkozó becslések változásai) vagy a körülményekben bekövetkezett változások (például a lízingbevevő általi nem teljesítés) nem eredményezik a lízing új minősítését.

14. A telekre és épületekre vonatkozó lízingeket ugyanúgy minősítik operatív vagy pénzügyi lízingnek, mint más eszközök lízingjeit. A telek jellemzője azonban, hogy normál körülmények között a 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 lízing operatív lízing. Az operatív lízingként elszámolt lízing megkötésekor vagy megszerzésekor megfizetett összeg lízingdíj előlegnek minősül, amelyet a lízing futamideje alatt amortizálnak a hasznok ütemezésének megfelelően.

15. A telekre és épületre vonatkozó lízing telek- és épületkomponenseit a lízing minősítésekor elkülönülten mérlegelik. Amennyiben a tulajdonjog mindkét komponensre vonatkozóan várhatóan átszáll a lízingbevevőre a lízingfutamidő végén, mindkét komponenst pénzügyi lízingnek kell minősíteni, attól függetlenül, hogy azokat egy vagy két lízingként vizsgálják, kivéve, ha más jellemzők alapján nyilvánvaló, hogy a lízing nem adja át a tulajdonlással járó lényegileg összes kockázatot és hasznot az egyik, vagy mindkét komponensre nézve. Ha a telek határozatlan gazdasági élettartamú, a telekkomponenst általában operatív lízingnek minősítik, kivéve ha a tulajdonjog a 14. bekezdés alapján a futamidő végén várhatóan átszáll a lízingbevevőre. Az épületkomponenst a 7–13. bekezdés alapján minősítik pénzügyi vagy operatív lízingnek.

16. Minden esetben, amikor a telek és épületek lízingjének minősítéséhez és elszámolásához szükséges, a minimális lízingfizetéseket (beleértve az előre egy összegben megfizetett összegeket is) a telek és az épületkomponensek között a lízing telekkomponensében és épületkomponensében lévő lízingérdekeltségek lízing kezdetén érvényes valós értékeinek egymáshoz viszonyított arányában osztják fel. Amennyiben a lízingfizetéseket nem lehet megbízhatóan felosztani a két komponens között, a teljes lízing pénzügyi lízingnek minősül, kivéve, ha egyértelmű, hogy mindkét komponens operatív lízing, amely esetben a teljes lízing operatív lízingnek minősül.

17. Az olyan telek- és épületlízingnél, melynél a 20. bekezdés alapján a telekkomponensre kezdetben kimutatandó összeg nem lényeges, a telket és az épületeket a lízingbesorolás céljából összevontan, egy egységként lehet kezelni, és a 7–13. bekezdés alapján pénzügyi vagy operatív lízingként lehet besorolni. Ilyen esetben az épületek gazdasági élettartama tekintendő a teljes lízingelt eszköz gazdasági élettartamának.

18. Nem szükséges a telek- és az épületkomponensek elkülönült értékelése, amikor a lízingbevevő mindkét komponensben meglevő érdekeltsége az IAS 40 alapján befektetési célú ingatlannak minősül, és a valósérték-modellt alkalmazzák. Ebben az esetben csak akkor van szükség részletes számításokra, ha az egyik vagy mindkét komponens minősítése egyébként bizonytalan.

19. Az IAS 40-nek megfelelően a lízingbevevő az operatív lízing alapján meglévő ingatlan érdekeltségét befektetési célú ingatlannak minősítheti. Ha így tesz, az ingatlanérdekeltséget úgy számolja el, mintha az pénzügyi lízing volna, valamint a valósérték-modellt alkalmazza a megjelenített eszközre. A lízingbevevőnek folytatnia kell a lízing pénzügyi lízingként való elszámolását még akkor is, ha valamely utólagos esemény oly módon változtatja meg a lízingbevevő ingatlan érdekeltségét, hogy az már nem minősül befektetési célú ingatlannak. Ez az eset állhat fenn például, amikor a lízingbevevő:

(a) használatba veszi az ingatlant, amelyet ekkor átsorolnak a saját használatú ingatlanok közé a használat megváltozásának időpontjában érvényes valós értékkel megegyező vélelmezett bekerülési értéken; vagy

(b) allízingbe adja, amely az érdekeltség tulajdonlásával járó lényegileg összes kockázatot és hasznot átadja egy független harmadik félnek. Az ilyen allízinget a lízingbevevő harmadik személy számára nyújtott pénzügyi lízingként számolja el, bár a harmadik személy azt operatív lízingként is elszámolhatja.

LÍZINGEK A LÍZINGBEVEVŐK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

Pénzügyi lízingek

Kezdeti megjelenítés

20. A lízingfutamidő kezdetén a lízingbevevőknek a pénzügyi lízinget eszközként és kötelezettségként kell a mérlegükben megjeleníteniük a lízingelt vagyontárgy valós értékével, vagy, ha ez alacsonyabb, a minimális lízingfizetések jelenértékével azonos összegben, mindezeket a lízing kezdetén meghatározva. A minimális lízingfizetések jelenértékének kiszámításakor alkalmazandó diszkontráta a lízing implicit kamatlába, ha az megállapítható; ha nem, a lízingbevevő járulékos kamatlábát kell alkalmazni. A lízingbevevő bármely kezdeti közvetlen költségét hozzá kell adni az eszközként kimutatott értékhez.

21. Az ügyleteket és egyéb eseményeket tartalmuk és a pénzügyi realitásuk szerint kell elszámolni és bemutatni, nem csupán a jogi formájuk szerint. Bár egy lízingszerződés jogi formája alapján lehet, hogy a lízingbevevő nem szerzi meg a lízingelt eszköz tulajdonjogát, a pénzügyi lízing esetében a tartalom és a pénzügyi realitás az, hogy a lízingbevevő az eszköz gazdasági élettartamának jelentős részére vonatkozóan megszerzi a lízingelt eszköz használatából adódó gazdasági hasznokat cserében azért, hogy kötelmet vállal arra, hogy ezért a jogért a lízing kezdetekor kiszámolt, az eszköz valós értékét és a vele kapcsolatban felmerülő finanszírozási költségeket megközelítő összeget fizet.

22. Ha az ilyen lízingek nem jelennek meg a lízingbevevő mérlegében, akkor a gazdálkodó egység gazdasági erőforrásainak és kötelmeinek a szintje is alulértékelt, ezáltal torzítja a pénzügyi mutatókat. Ennek megfelelően az a helyénvaló, hogy a pénzügyi lízinget mind eszközként, mind pedig a jövőbeni lízingfizetések megfizetésére való kötelemként megjelenítsék a lízingbevevő mérlegében. A lízingfutamidő kezdetén a mérlegben kimutatott eszköz, valamint a jövőbeni lízingfizetésekre vonatkozó kötelezettség azonos összegűek, figyelmen kívül hagyva a lízingbevevő kezdeti közvetlen költségeit, amelyeket hozzáadnak az eszközként kimutatott összeghez.

23. Nem helyénvaló, ha a lízingelt eszközökhöz kapcsolódó kötelezettségeket a pénzügyi kimutatásokban a lízingelt eszközökből történő levonásként szerepeltetik. Ha a kötelezettségeknek a mérlegben való bemutatásánál megkülönböztetik a rövid és nem rövid lejáratú kötelezettségeket, akkor a lízingkötelezettségeket is ugyanígy meg kell különböztetni.

24. Gyakran merülnek fel kezdeti közvetlen költségek bizonyos lízingtevékenységekkel kapcsolatban, mint például a lízingszerződések megtárgyalása és véglegesítése. Azokat a költségeket, amelyeket közvetlenül a lízingbevevőnek a pénzügyi lízing érdekében végrehajtott tevékenységeinek tulajdoníthatóként azonosítanak, hozzáadják az eszközként kimutatott összeghez.

Későbbi értékelés

25. A minimális lízingfizetéseket meg kell osztani a pénzügyi ráfordítás és a fennálló kötelezettség csökkentése között. A pénzügyi ráfordítást a lízing futamideje alatt úgy kell az egyes időszakokhoz rendelni, hogy a kötelezettség fennmaradó egyenlegére állandó időszaki kamatlábat eredményezzen. A függő bérleti díjakat azok felmerülésének időszakában kell ráfordításként elszámolni.

26. A gyakorlatban a számítások leegyszerűsítése érdekében a lízingbevevő valamilyen közelítő módszert is alkalmazhat a pénzügyi ráfordításnak a lízing futamideje alatti időszakokhoz történő hozzárendelése során.

27. A pénzügyi lízing eredményeképpen az egyes beszámolási időszakokban pénzügyi ráfordítás, valamint az értékcsökkenthető eszközökre értékcsökkenési leírás keletkezik. Az értékcsökkenthető lízingelt eszközökre alkalmazott értékcsökkenési politikának összhangban kell lennie a saját tulajdonban álló értékcsökkenthető eszközökre alkalmazott politikával, és az elszámolt értékcsökkenést az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* és az IAS 38 *Immateriális javak* standardokban foglaltak alapján kell kiszámítani. Ha nincs elfogadható bizonyosság arra, hogy a lízingbevevő a lízing futamidejének végéig megszerzi a tulajdonjogot, az eszközt a lízing futamideje vagy a hasznos élettartam közül a rövidebb időszak alatt kell teljesen értékcsökkenteni.

28. A lízingelt eszköz értékcsökkenthető összegét az egyes, a használat várható ideje alatti beszámolási időszakokhoz olyan szisztematikus alapon rendelik hozzá, amely összhangban van azzal az értékcsökkenési politikával, amit a lízingbevevő a saját tulajdonú értékcsökkenthető eszközökre alkalmaz. Ha elfogadható bizonyosság van arra, hogy a lízingbevevő megszerzi a tulajdonjogot a lízing futamidejének végéig, akkor a várható használati idő az eszköz hasznos élettartama; máskülönben az eszközt a lízing futamideje vagy a hasznos élettartam közül a rövidebb időszak alatt értékcsökkentik.

29. Az eszközre vonatkozó értékcsökkenési leírás és a pénzügyi ráfordítás adott időszaki együttes összege ritkán azonos az adott időszaki lízingfizetéssel, így nem helyénvaló egyszerűen a lízingfizetéseket számolni el ráfordításként. Ennek megfelelően valószínűtlen, hogy az eszköz és a hozzá kapcsolódó kötelezettség egyforma összegű a lízing futamidejének kezdete után.

30. Annak meghatározásához, hogy egy lízingelt eszköz értékvesztett-e, a gazdálkodó egység az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot alkalmazza.

31. A lízingbevevőknek az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standard előírásainak való megfelelés mellett, az alábbiakat kell közzétenniük a pénzügyi lízingekre:

(a) az eszközök minden egyes csoportjára a mérlegforduló-napi könyv szerinti nettó értéket;

(b) a jövőbeni minimális lízingfizetések mérlegforduló-napi összegének az egyeztetését azok jelenértékével. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek a következő időszakok mindegyikére közzé kell tennie a jövőbeni minimális lízingfizetések mérlegforduló-napi teljes összegét és azok jelenértékét:

i. egy éven belül;

ii. egy éven túl, de öt éven belül;

iii. öt éven túl;

(c) az adott időszakban ráfordításként elszámolt függő bérleti díjakat;

(d) a fel nem mondható allízingekből várhatóan befolyó jövőbeni minimális allízingfizetések mérlegforduló-napi összegét;

(e) a lízingbevevő lényeges lízingmegállapodásainak általános bemutatását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:

i. a fizetendő függő bérleti díjak megállapításának alapját;

ii. a megújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit; valamint

iii. a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre, és a további lízingekre vonatkozóan.

32. Ezenfelül az IAS 16-ban, az IAS 36-ban, az IAS 38-ban, az IAS 40-ben és az IAS 41-ben előírt közzétételi kötelezettségek is alkalmazandók a lízingbevevők pénzügyi lízing alapján lízingelt eszközeire.

Operatív lízingek

33. Az operatív lízing alapján történő lízingfizetéseket lineáris módszerrel a lízing futamideje alatt kell ráfordításként elszámolni, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznának időbeni megoszlását ([1]).

34. Operatív lízing esetén a lízingfizetéseket (kivéve a szolgáltatások, pl. biztosítás és karbantartás díját) ráfordításként, lineáris módszerrel kell elszámolni akkor is, ha a fizetések nem ilyen alapon történnek, kivéve, ha más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznainak időbeli megoszlását.

35. A lízingbevevőnek az IFRS 7 előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie az operatív lízingekre vonatkozóan:

(a) a fel nem mondható operatív lízingek alapján történő jövőbeni minimális lízingfizetések összegét, az alábbi időszakok mindegyikére vonatkozóan:

i. egy éven belül;

ii. egy éven túl, de öt éven belül;

iii. öt éven túl;

([1]) Lásd a még a SIC-15 *Operatív lízingek – Ösztönzők* értelmezést.

(b) a fel nem mondható allízingekből várhatóan befolyó jövőbeni minimális allízingfizetések mérlegforduló-napi összegét;

(c) az adott időszakban ráfordításként elszámolt lízing- és allízingfizetéseket, elkülönült összegekkel a minimális lízingfizetésekre, a függő bérleti díjakra és az allízingfizetésekre;

(d) a lízingbevevő lényeges lízingmegállapodásainak általános bemutatását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:

i. a fizetendő függő bérleti díjak megállapításának alapját;

ii. a megújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit; valamint

iii. a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre és a további lízingekre vonatkozóan.

LÍZINGEK A LÍZINGBEADÓK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

Pénzügyi lízingek

Kezdeti megjelenítés

36. A lízingbeadóknak a pénzügyi lízingbe adott eszközöket ki kell mutatniuk a mérlegükben, és azokat követelésként kell szerepeltetniük a nettó lízingbefektetéssel azonos összegben.

37. A pénzügyi lízingnél a lízingbeadó a tulajdonjoggal járó lényegileg minden hasznot és kockázatot átad, így a járó lízingfizetéseket a lízingbeadó tőketörlesztésként és pénzügyi bevételként kezeli, amelynek az a célja, hogy a lízingbeadó számára megtérüljenek, és hasznokat hozzanak befektetései és szolgáltatásai.

38. A lízingbeadónál gyakran merülnek fel kezdeti közvetlen költségek, és olyan összegek tartoznak ide mint pl. a jutalékok, jogi díjak, és belső költségek, amelyek a lízing megtárgyalásának és véglegesítésének járulékos költségei és közvetlenül azoknak tulajdoníthatók. Ezek nem tartalmaznak általános költségeket, pl. az értékesítési és marketingcsoport költségeit. Azon pénzügyi lízingek esetében, ahol nem egy gyártó vagy egy kereskedő a lízingbeadó, a kezdeti közvetlen költségeket a pénzügyi lízingkövetelés kezdeti értékelése tartalmazza, és azok a lízing futamideje alatt elszámolt bevételt csökkentik. A lízing implicit kamatlába úgy van definiálva, hogy a kezdeti közvetlen költségek automatikusan benne lesznek a pénzügyi lízingből származó követelésben; nincs szükség azok külön hozzáadására. A gyártó vagy kereskedő lízingbevevőknél a lízing megtárgyalásával és véglegesítésével kapcsolatosan felmerült költségek nem tartoznak bele a kezdeti közvetlen költségek fogalmába. Ennek eredményeként azok nem képezik részét a nettó lízingbefektetésnek, és azokat ráfordításként számolják el az értékesítésből származó nyereség elszámolásakor, amely egy pénzügyi lízing esetében általában a lízingfutamidő kezdete.

Későbbi értékelés

39. A pénzügyi bevétel elszámolásának olyan ütemben kell történnie, amely a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatos fennmaradó nettó befektetésére állandó időszaki megtérülési rátát tükröz.

40. A lízingbeadó célja, hogy a pénzügyi bevételt a lízing időtartama során szisztematikus és ésszerű alapon ossza fel. A bevételfelosztás olyan ütemben történik, amely a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatos nettó befektetésére állandó időszaki megtérülési rátát tükröz. Az időszakhoz tartozó lízingfizetéseket – a szolgáltatások költségeinek kivételével – a bruttó lízingbefektetéssel szemben kell figyelembe venni, csökkentve ezáltal mind a tőke összegét, mind pedig a nem realizált pénzügyi bevételt.

41. A lízingbeadó bruttó lízingbefektetésének kiszámítása során alkalmazott, becsült nem garantált maradványértékeket rendszeresen felülvizsgálják. Amennyiben a becsült nem garantált maradványérték lecsökkent, a bevételnek a lízing időtartamára való felosztását felülvizsgálják, és az elhatárolt összegeket érintő bármely csökkenést azonnal elszámolják.

41A. Az olyan pénzügyi lízing keretében birtokolt eszközt, amelyet az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint értékesítésre tartottá minősítettek (vagy egy értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba soroltak be), az IFRS 5 standarddal összhangban kell elszámolni.

42. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadóknak az adott időszaki értékesítési nyereséget vagy veszteséget a gazdálkodó egység által az azonnali értékesítésre alkalmazott politika szerint kell elszámolniuk. Ha mesterségesen alacsony kamatlábakat határoznak meg, az értékesítés nyereségét arra a szintre kell korlátozni, amely egy piaci kamatláb felszámítása esetén adódna. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónál a lízing megtárgyalásával és véglegesítésével kapcsolatban felmerült költségeket az értékesítésből származó nyereség elszámolásakor kell ráfordításként elszámolni.

43. A gyártók és kereskedők gyakran kínálnak vásárlóiknak választási lehetőséget egy eszköz megvásárlása vagy lízingelése között. Egy eszköznek a gyártó vagy kereskedő lízingbeadó általi lízingbeadásából kétféle bevétel keletkezik:

(a) a lízingelt eszköz azonnali értékesítéséből származó nyereségnek vagy veszteségnek megfelelő nyereség vagy veszteség, normál eladási áron és a vonatkozó mennyiségi vagy kereskedelmi kedvezmények figyelembevételével; valamint

(b) a lízing futamideje alatti pénzügyi bevétel.

44. A lízing futamidejének kezdetén a gyártó vagy kereskedő lízingbeadó által elszámolt értékesítési árbevétel az eszköz valós értéke vagy – ha ez alacsonyabb – a lízingbeadónak járó minimális lízingfizetések jelenértéke, amelyet a piaci kamatláb alkalmazásával számítanak ki. Az értékesítésnek a lízing futamidő kezdetén elszámolt költsége a lízingelt vagyontárgy bekerülési értéke vagy – ha ez eltérő – könyv szerinti értéke, csökkentve a nem garantált maradványérték jelenértékével. Az értékesítés árbevétele és az értékesítés költsége közötti különbözet az értékesítés nyeresége, amelyet a gazdálkodó egység által az azonnali értékesítésre alkalmazott politikával összhangban számolnak el.

45. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadók néha úgy próbálnak ügyfeleket szerezni, hogy mesterségesen alacsony kamatokat kínálnak. Az ilyen kamatlábak alkalmazása miatt az ügyletből származó teljes árbevételnek aránytalanul nagy hányadát számolnák el az értékesítés pillanatában. Ha mesterségesen alacsony kamatlábakat határoznak meg, az értékesítés nyeresége arra a szintre korlátozódik, amely egy piaci kamatláb felszámítása esetén adódna.

46. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónál a lízing megtárgyalásával és véglegesítésével kapcsolatban felmerült költségeket a lízingfutamidő kezdetén ráfordításként számolják el, mivel azok főként a gyártó vagy kereskedő értékesítésből származó nyereségének megszerzéséhez kapcsolódnak.

47. A lízingbeadónak az IFRS 7 előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie a pénzügyi lízingekre vonatkozóan:

(a) a mérlegforduló-napi teljes bruttó lízingbefektetés és a minimális lízingfizetésekből származó mérlegforduló-napi követelés jelenértéke közötti egyeztetést. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a 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 bemutatását.

48. Növekedési mutatóként gyakran érdemes közzétenni az időszakban szerzett új üzletben meglévő, a meg nem szolgált bevétellel csökkentett bruttó befektetést, a felmondott lízingeknek megfelelő összeg levonása után.

Operatív lízingek

49. A lízingbeadóknak az operatív lízingekben szereplő eszközöket a 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 ([1]).

51. A lízingárbevétel megszerzéséhez felmerült, az értékcsökkenési leírást is magukban foglaló költségeket ráfordításként számolják el. A lízing bevételét (kivéve az olyan szolgáltatásokért kapott összegeket, mint a biztosítás vagy a karbantartás) lineárisan számolják el a lízing futamideje alatt, még akkor is, ha az nem ilyen alapon folyik be, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközből származó hasznok csökkennek.

52. A lízingbeadónál az operatív lízingek megtárgyalásához és véglegesítéséhez kapcsolódóan felmerült kezdeti közvetlen költségeket hozzá kell adni a lízingelt eszköz könyv szerinti értékéhez, és ráfordításként a lízing futamideje alatt kell azokat elszámolni, a lízingből származó bevétellel azonos alapon.

53. Az értékcsökkenthető lízingelt eszközökre vonatkozó értékcsökkentési politikának összhangban kell lennie a lízingbeadó hasonló eszközökre használt szokásos értékcsökkentési politikájával, és az értékcsökkenést az IAS 16, valamint az IAS 38 alapján kell kiszámolni.

54. Annak meghatározásához, hogy egy lízingelt eszköz értékvesztett-e, a gazdálkodó egység az IAS 36-ot alkalmazza.

([1]) Lásd a még a SIC-15 *Operatív lízingek – Ösztönzők* értelmezést.

55. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadó nem számol el értékesítési nyereséget az operatív lízing kötésekor, mivel az nem egyenértékű az értékesítéssel.

56. A lízingbeadónak az IFRS 7 előírásainak betartásán túl az alábbiakat kell még közzétennie az operatív lízingekre vonatkozóan:

(a) a fel nem mondható operatív lízingekből származó jövőbeni minimális lízingfizetések teljes, és az egyes alábbi időszakokra vonatkozó összegét:

i. egy éven belül;

ii. egy éven túl, de öt éven belül;

iii. öt éven túl;

(b) az időszakban bevételként elszámolt függő bérleti díjakat;

(c) a lízingbeadó lízingmegállapodásainak általános bemutatását.

57. Ezenfelül az IAS 16-ban, az IAS 36-ban, az IAS 38-ban, az IAS 40-ben és az IAS 41-ben előírt közzétételi kötelezettségek is alkalmazandók a lízingbeadók operatív lízing alapján lízingbe adott eszközeire.

VISSZLÍZINGÜGYLETEK

58. A visszlízingügyletek keretében egy eszközt eladnak, majd visszalízingelik. A lízingdíj és az eladási ár rendszerint kölcsönösen függenek egymástól, mivel együttesen tárgyalnak azokról. A visszlízingügyletek számviteli kezelése a benne lévő lízing típusától függ.

59. Ha egy visszlízingügylet pénzügyi lízinget eredményez, a könyv szerinti értéket meghaladó bármely értékesítési bevételt nem lehet bevételként azonnal elszámolni az eladó-lízingbevevőnél. Ehelyett azt el kell határolni, és a lízing időtartama alatt kell amortizálni.

60. Ha a visszlízing pénzügyi lízing, az ügylet egy olyan megoldás, amelynek révén a lízingbeadó finanszírozást nyújt a lízingbevevőnek az eszközt használva biztosítékként. Ezért nem helyénvaló bevételként kezelni a könyv szerinti értéket meghaladó értékesítési hozamokat. Az ilyen többletet elhatárolják, és a lízing futamideje alatt amortizálják.

61. Ha egy visszlízingügylet operatív lízinget eredményez, és nyilvánvaló, hogy az ügyletet valós értéken kötötték, bármely nyereséget vagy veszteséget azonnal el kell számolni. Ha az eladási ár a valós értéknél alacsonyabb, bármely nyereséget vagy veszteséget azonnal el kell számolni, kivéve, ha a veszteséget a jövőbeni, a piaci árnál alacsonyabb lízingfizetések kompenzálják, amikor ezt el kell határolni, és a lízingfizetések arányában kell amortizálni azon időszak alatt, amelynek során az eszközt várhatóan használni fogják. Ha az eladási ár magasabb a valós értéknél, a valós érték fölötti részt el kell határolni, és azon időszak alatt kell amortizálni, amelynek során az eszközt várhatóan használni fogják.

62. Ha a visszlízing operatív lízing, és a lízingfizetéseket, valamint az eladási árat valós értéken állapítják meg, valójában normál értékesítési ügylet zajlott le, és bármely nyereséget vagy veszteséget azonnal elszámolnak.

63. Operatív lízing ügyletek esetén, ha a visszlízingügylet időpontjában a valós érték alacsonyabb az eszköz könyv szerinti értékénél, a könyv szerinti érték és a valós érték közötti különbözettel azonos összegű veszteséget azonnal el kell számolni.

64. A pénzügyi lízingek esetében nincs szükség ilyen módosításra, hacsak nem történt értékvesztés, amely esetben az IAS 36-tal összhangban a könyv szerinti értéket lecsökkentik a megtérülő összegre.

65. A lízingbevevők és lízingbeadók közzétételi kötelezettségei a visszlízingügyletekre is ugyanúgy érvényesek. A lényeges lízingszerződések előírt ismertetése a visszlízingügyletek feltételeinek, és a megállapodás egyedi vagy szokatlan rendelkezéseinek a közzétételéhez vezet.

66. A visszlízingügyletek az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardban meghatározott elkülönült közzétételi kritérium alá eshetnek.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

67. A 68. bekezdés figyelembevételével a jelen standard visszamenőleges alkalmazása javasolt, de nem követelmény. Ha a standardot nem alkalmazzák visszamenőlegesen, akkor a már érvényben lévő pénzügyi lízingek egyenlegét úgy kell tekinteni, hogy azokat a lízingbeadó megfelelően állapította meg, és a továbbiakban a jelen standard rendelkezéseivel összhangban kell azokat elszámolni.

68. A korábban az (1997-ben módosított) IAS 17-et alkalmazó gazdálkodó egységnek a jelen standard módosításait valamennyi lízingre vonatkozóan visszamenőleg kell alkalmaznia, vagy amennyiben az (1997-ben módosított) IAS 17-et nem alkalmazták visszamenőlegesen, valamennyi olyan lízingre vonatkozóan, amely azután került megkötésre, hogy a gazdálkodó egység azt a standardot alkalmazni kezdte.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

A (1997-BEN MÓDOSÍTOTT) IAS 17 VISSZAVONÁSA

70. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben módosított) IAS 17 *Lízingek* standardot.

IAS 18 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Bevételek

CÉL

A jövedelmet a *Keretelvek a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására* úgy határozzák meg, mint a gazdasági hasznokban a beszámolási időszakban eszközök befolyása vagy növekedése, vagy kötelezettségek csökkenése formájában bekövetkezett növekedések, amelyek azt eredményezik, hogy a saját tőke a tulajdonosok hozzájárulásától eltérő okból nő. A jövedelem mind a bevételeket, mind a nyereségeket magában foglalja. A bevétel az a jövedelem, amely egy vállalkozás szokásos tevékenységéből származik, és számtalan különböző néven illetik, ideértve az árbevételt, a díjakat, a kamatot, az osztalékokat és jogdíjakat. Ennek a standardnak az a célja, hogy előírja bizonyos típusú ügyletekből és eseményekből származó bevételek számviteli kezelésének módját.

A bevétel elszámolásával kapcsolatban az elsődleges kérdés annak meghatározása, hogy mikor lehet a bevételt elszámolni. Bevétel akkor kerül elszámolásra, amikor valószínű, hogy jövőbeli gazdasági hasznok fognak befolyni a gazdálkodó egységhez, és ezeket a hasznokat megbízhatóan mérni lehet. Ez a standard bemutatja, melyek azok a körülmények, amelyekben ezek a kritériumok teljesülnek, és ezért a bevételt elszámolásra kerül. E kritériumok alkalmazásához gyakorlati iránymutatást is ad.

HATÓKÖR

1. Ezt a standardot az alábbi ügyletekből és eseményekből származó bevételek elszámolásával kapcsolatban kell alkalmazni:

   (a) áruk értékesítése;

   (b) szolgáltatások nyújtása; és

   (c) a gazdálkodó egység eszközeinek mások által történő, kamatot, jogdíjakat és osztalékokat eredményező használata.

2. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1992-ben jóváhagyott IAS 18 *Bevételek elszámolása* standardot.

3. Az áruk magukban foglalják a gazdálkodó egység által értékesítés céljából előállított árukat és a továbbértékesítés céljából vásárolt árukat, mint például a kiskereskedő által vásárolt árut, vagy a továbbértékesítés céljából tartott telket vagy más ingatlant.

4. A szolgáltatások nyújtása jellemzően egy szerződésben vállalt feladatnak adott időszak alatt egy gazdálkodó egység által történő teljesítését jelenti. A szolgáltatásnyújtás egy vagy több időszak alatt történhet. Néhány szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szerződés beruházási szerződésekhez kapcsolódik, ilyenek például a projektmenedzserek és építészek szolgáltatásaival kapcsolatos szerződések. Az ezekből a szerződésekből származó bevételt nem ez a standard szabályozza, hanem ezeket az IAS 11 *Beruházási szerződések* standardban előírt, a beruházási szerződésekre vonatkozó követelményeknek megfelelően kell kezelni.

5. A gazdálkodó egység eszközeinek mások által történő használata a következő formákban eredményez bevételeket:

   (a) kamat – pénzeszközöknek vagy pénzeszköz-egyenértékeseknek, vagy a gazdálkodó egység követeléseinek használatáért fizetett díjak;

   (b) jogdíjak – a gazdálkodó egység hosszú lejáratú eszközeinek, például szabadalmaknak, védjegyeknek, szerzői jogoknak és számítógépes szoftvereknek a használatáért fizetett díjak; és

   (c) osztalékok – a nyereségnek a tulajdonosok között meghatározott tőkekategóriába történt befektetéseik arányában történő szétosztásai.

6. Ez a standard nem foglalkozik azokkal a bevételekkel, amelyek az alább felsoroltakból származnak:

   (a) lízingszerződések (lásd az IAS 17 *Lízingek* standardot);

   (b) tőkemódszerrel elszámolt befektetésekből származó osztalékok (lásd az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standardot);

   (c) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatókörébe eső biztosítási szerződések;

   (d) a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékében történt változások vagy ezek elidegenítése (lásd az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardot);

   (e) az egyéb forgóeszközök értékében történt változások;

(f) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközök kezdeti megjelenítése és a valós értékükben bekövetkező változások (lásd az IAS 41 *Mezőgazdaság* standardot);

(g) mezőgazdasági termékek kezdeti megjelenítése (lásd az IAS 41 standardot); és

(h) ásványi ércek kitermelése.

FOGALMAK

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

A *bevételek* a gazdasági hasznoknak az adott időszak alatt a gazdálkodó egység szokásos tevékenysége során történő bruttó beáramlásai, amikor ezek a beáramlások a tulajdonosok hozzájárulásaiból eredő növekedésektől eltérő módon emelik a saját tőkét.

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 gazdálkodó egységnek kizárólag a saját számlára kapott és járó gazdasági hasznok bruttó beáramlásait foglalja magában. A harmadik fél javára beszedett összegek, úgymint a forgalmi adók, áruk és szolgáltatások adói, valamint az általános forgalmi adók nem a gazdálkodó egységhez befolyó gazdasági hasznok és nem eredményeznek növekedést a saját tőkében. Emiatt ezek nem tartoznak a bevételek közé. Hasonlóképpen, egy ügynöki viszonyban a gazdasági hasznok bruttó beáramlásai magukban foglalják azokat az összegeket, amelyeket a megbízó nevében szedtek be, és amelyek nem eredményeznek növekedést a gazdálkodó egység saját tőkéjében. A megbízó nevében beszedett összegek nem minősülnek bevételnek. Ezzel szemben a jutalék összege a bevétel.

A BEVÉTEL ÉRTÉKELÉSE

9. A bevételeket a kapott vagy járó ellenérték valós értékén kell értékelni ([1]).

10. Egy ügyletből származó bevétel összegét rendszerint a gazdálkodó egység és az eszköz vevője vagy használója között létrejött szerződés határozza meg. Az összeget a kapott vagy járó ellenérték valós értékén kell értékelni, figyelembe véve a gazdálkodó egység által jóváhagyott bármilyen kereskedelmi és mennyiségi engedmény összegét.

11. Az ellenérték leggyakrabban pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek formájában van, és a bevétel összege a kapott vagy járó pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege. Ha azonban a pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek beáramlása halasztva történik, az ellenérték valós értéke kevesebb lehet, mint a kapott vagy járó pénzeszközök nominális összege. Egy gazdálkodó egység például kamatmentes hitelt adhat a vevőnek, vagy az áru értékesítésével kapcsolatos ellenértékként a piaci kamatnál alacsonyabb kamatozású fizetési ígérvényt fogadhat el a vevőtől. Amikor a megállapodás által ténylegesen egy finanszírozási ügylet jön létre, az ellenérték valós értéke az összes jövőbeni befizetésnek egy beszámított kamatlábbal való diszkontálásával kerül meghatározásra. A beszámított kamatláb az alábbi két lehetőség közül az, amelyiket pontosabban lehet meghatározni:

(a) vagy egy hasonló hitelminősítésű kibocsátó hasonló instrumentumánál alkalmazott kamatláb; vagy

(b) egy olyan kamatláb, amely az instrumentum névértékét az áruk vagy szolgáltatások jelenlegi készpénzes értékesítési árának szintjére diszkontálja.

Az ellenérték valós értéke és nominális összege közötti különbséget a 29. és a 30. bekezdésnek, valamint az IAS 39 standardnak megfelelően kamatbevételként számolják el.

12. Amikor árukat vagy szolgáltatásokat cserélnek el hasonló jellegű és értékű árukkal vagy szolgáltatásokkal, a csere nem minősül bevételt eredményező ügyletnek. Gyakran ez a helyzet olaj- vagy tejtermékekkel kapcsolatban, ahol a szállítók gyakran cserélik el különböző helyeken lévő készleteiket, hogy az adott hely keresletét jobban ki tudják elégíteni. Amikor áruk értékesítésére vagy szolgáltatások nyújtására nem hasonló árukért vagy szolgáltatásokért cserében kerül sor, a csere bevételt eredményező ügyletnek minősül. A bevételt a kapott áruk vagy szolgáltatások valós értékén kell értékelni, módosítva azt bármely átadott pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek összegével. Ha a kapott áruk vagy szolgáltatások valós értéke nem mérhető megbízhatóan, a bevételt az értékesített áru vagy nyújtott szolgáltatás valós értékén értékelik, módosítva azt bármely átadott pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes összegével.

([1]) Lásd a még SIC-31 *Bevételek – Reklámszolgáltatást tartalmazó barterügyletek*.

AZ ÜGYLET AZONOSÍTÁSA

13. A jelen standardban szereplő megjelenítési kritériumokat rendszerint minden egyes ügyletre elkülönülten kell alkalmazni. Bizonyos körülmények között azonban az ügylet tartalmának tükrözéséhez szükség van arra, hogy egyetlen ügylet elkülönülten azonosítható elemeire alkalmazzák a megjelenítési kritériumokat. Amikor például egy termék eladási ára a későbbi szolgáltatásokra vonatkozóan egy azonosítható összeget is magában foglal, ezt az összeget elhatárolják, és annak az időszaknak a bevételeként számolják el, amelynek során a szolgáltatást nyújtják. Ezzel szemben két vagy több ügyletre együttesen alkalmazzák a megjelenítési kritériumokat, ha azok oly módon kapcsolódnak egymáshoz, hogy a kereskedelmi hatást az ügyletsorozat egészére történő hivatkozás nélkül nem lehet megérteni. Egy gazdálkodó egység például értékesíthet árukat, és ezzel egy időben külön szerződést köthet az áruknak egy későbbi időpontban történő visszavásárlására, amely így érvényteleníti az ügylet tényleges hatását; ilyen esetben a két ügylet együttesen kezelendő.

ÁRUK ÉRTÉKESÍTÉSE

14. Az áruk értékesítéséből származó bevételt akkor kell elszámolni, amikor az alábbi feltételek mindegyike teljesül:

(a) a gazdálkodó egység átadta a vevőnek az áruk tulajdonlásával járó lényeges kockázatokat és hasznokat;

(b) a gazdálkodó egység az eladott árukkal kapcsolatban nem tart meg sem olyan szintű irányítási részvételt, amely szokásosan a tulajdonláshoz kapcsolódik, sem tényleges ellenőrzést;

(c) a bevételek összege megbízhatóan mérhető;

(d) valószínű, hogy az ügylethez kapcsolódó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez; és

(e) az ügylettel kapcsolatban felmerült vagy még felmerülő költségek megbízhatóan mérhetők.

15. Annak megállapítása, hogy egy gazdálkodó egység mikor adja át a vevőnek a tulajdonlással járó lényeges kockázatokat és hasznokat, az ügylet körülményeinek vizsgálatát igényli. A legtöbb esetben a tulajdonlással járó kockázatok és hasznok átadása a tulajdonjognak a vevő felé történő átadásával vagy a birtoklásnak a vevő felé történő átengedésével esik egybe. A legtöbb kiskereskedelmi értékesítés esetében ez történik. Egyéb esetekben azonban a tulajdonlással járó kockázatok és hasznok átadása a tulajdonjog átadásától vagy a birtoklás átengedésétől eltérő időpontban történik.

16. Ha a gazdálkodó egység a tulajdonlással kapcsolatos lényeges kockázatokat tart meg, az ügylet nem minősül értékesítésnek, és bevételt nem számolnak el. Egy gazdálkodó egység számtalan módon tarthat meg tulajdonlással járó lényeges kockázatot. Az alábbiak olyan esetekre vonatkozó példák, amikor lehet, hogy a gazdálkodó egység megtartja a tulajdonlással járó lényeges kockázatokat és hasznokat:

(a) amikor a gazdálkodó egység megtart egy olyan kötelmet a nem megfelelő teljesítésre vonatkozóan, amelyet a szokásos garanciális előírások nem fedeznek;

(b) amikor egy adott értékesítésből származó bevétel befolyása függ a vevő által az árunak az általa történő értékesítéséből származtatott bevételtől;

(c) amikor a leszállított terméket installálni kell, és az installálás a szerződés lényeges részét képezi, és ezt a gazdálkodó egység még nem teljesítette; és

(d) amikor a vevőnek a szerződésben rögzített indokkal joga van elállni a vásárlástól, és a gazdálkodó egység bizonytalan a visszaküldés valószínűségét illetően.

17. Ha egy gazdálkodó egység csak a tulajdonlással járó nem jelentős mértékű kockázatot tart meg, az ügylet értékesítésnek minősül, és a bevételt elszámolják. Lehet például, hogy az eladó kizárólag a követelés összege behajtásának érdekében tartja meg az árukkal kapcsolatos tulajdonjogát. Ilyen esetben, ha a gazdálkodó egység átadta a tulajdonlással járó lényeges kockázatokat és hasznokat, az ügylet értékesítésnek minősül és a bevételt elszámolják. Egy másik példa arra, hogy egy gazdálkodó egység csak a tulajdonlással járó nem jelentős mértékű kockázatot tart meg, egy olyan kiskereskedelmi értékesítés lehet, amikor visszatérítést ajánlanak arra az esetre, ha a vevő nem elégedett. Ilyen esetekben a bevétel az értékesítéssel egy időben kerül elszámolásra, feltéve, hogy az eladó megbízhatóan meg tudja becsülni a jövőbeni visszahozatalokat és a visszahozatalokra a korábbi tapasztalatok és egyéb releváns tényezők alapján kötelezettséget mutat ki.

18. Bevételt csak akkor számolnak el, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez. Néhány esetben ez mindaddig nem valószínű, amíg az ellenérték be nem folyik, vagy amíg egy bizonytalanság meg nem szűnik. Bizonytalan lehet például, hogy egy külföldi kormányzati hatóság engedélyezni fogja-e egy értékesítésből származó ellenértéknek egy másik országba történő átutalását. Amikor az engedélyt megadták, a bizonytalanság megszűnik, és a bevételt elszámolják. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalanság, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként számolják el, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként.

19. Az ugyanahhoz az ügylethez vagy egyéb eseményhez kapcsolódó bevételeket és ráfordításokat egyidejűleg számolják el; ezt a folyamatot általában a bevételek és ráfordítások összemérésének hívják. A ráfordításokat, ideértve a garanciát és egyéb, az áru szállítása után felmerülő költségeket, általában megbízhatóan lehet mérni, ha a bevétel elszámolására vonatkozó egyéb feltételek teljesülnek. Amikor azonban a ráfordításokat nem lehet megbízhatóan mérni, a bevételt nem lehet elszámolni; ilyen körülmények között minden, az áruk értékesítéséért már megkapott ellenértéket kötelezettségként jelenítenek meg.

SZOLGÁLTATÁSOK NYÚJTÁSA

20. Amikor egy szolgáltatásnyújtást tartalmazó ügylet kimenetele megbízhatóan megbecsülhető, az ügylettel kapcsolatos bevételt az ügylet mérlegforduló-napi teljesítési fokának megfelelően kell megjeleníteni. Az ügylet kimenetele akkor becsülhető megbízhatóan, amikor az alábbi feltételek mindegyike teljesül:

(a) a bevételek összege megbízhatóan mérhető;

(b) valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez;

(c) az ügylet mérlegforduló-napi teljesítési foka megbízhatóan mérhető; és

(d) az ügylettel kapcsolatban felmerült ráfordítások és az ügylet befejezéséhez szükséges ráfordítások megbízhatóan mérhetők ([1]).

21. A bevételnek az ügylet teljesítési foka szerinti megjelenítését gyakran a teljesítésarányos módszernek nevezik. Ezen módszer alapján a bevételt abban a számviteli időszakban jelenítik meg, amelyben a szolgáltatásokat nyújtották. A bevétel ily módon történő elszámolása hasznos információt nyújt egy adott időszak alatt elvégzett szolgáltatás mértékéről és a teljesítményről. Az IAS 11 standard szintén a bevételnek ily módon történő elszámolását követeli meg. Annak a standardnak a követelményei általánosan alkalmazandók a szolgáltatásnyújtást tartalmazó ügyletek bevételeinek és a kapcsolódó ráfordításoknak az elszámolására.

22. Bevételt csak akkor számolnak el, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalanság, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként számolják el, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként.

23. Egy gazdálkodó egység általában képes megbízható becsléseket készíteni azt követően, hogy az alábbiakról megállapodott az ügylet többi szereplőjével:

(a) a felek által nyújtandó vagy igénybeveendő szolgáltatás tekintetében az egyes felek érvényesíthető jogai;

(b) az átadandó ellenérték; és

(c) a rendezés módja és feltételei.

Rendszerint az is szükséges a gazdálkodó egység számára, hogy hatékony belső pénzügyi tervezési és jelentési rendszerrel rendelkezzen. A gazdálkodó egység áttekinti, és szükség esetén módosítja a bevételek becsléseit a szolgáltatás teljesítése során. Az ilyen módosítások szükségessége nem feltétlenül jelenti azt, hogy az ügylet eredményét nem lehet megbízhatóan megbecsülni.

24. Az ügylet teljesítési fokát számos módszerrel lehet meghatározni. A gazdálkodó egység azt a módszert használja, amelyik a teljesített szolgáltatást megbízhatóan méri. Az ügylet jellegétől függően a módszerek magukban foglalhatják:

(a) az elvégzett munka felmérését;

(b) az adott időpontig elvégzett szolgáltatásoknak a teljes elvégzendő szolgáltatásokhoz viszonyított arányát; vagy

(c) az adott időpontig felmerült ráfordításoknak az ügylet becsült összes ráfordításához viszonyított arányát. Csak azok a ráfordítások tartoznak az adott időpontig felmerült ráfordítások közé, amelyek az adott időpontig elvégzett szolgáltatásokhoz kapcsolódnak. Csak azok a ráfordítások tartoznak az ügylet becsült összes ráfordításai közé, amelyek az elvégzett vagy a még elvégzendő szolgáltatásokhoz kapcsolódnak.

A vevőktől kapott részletfizetések és előlegek gyakran nem tükrözik az elvégzett szolgáltatásokat.

([1]) Lásd a még a SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló ügyletek tartalmi megítélése* és a SIC-31 *Bevételek – Reklámszolgáltatásokat tartalmazó barterügyletek* értelmezéseket.

25. Praktikus okokból, amikor egy előírt időszak alatt meghatározatlan számú cselekmény révén nyújtják a szolgáltatást, a bevételt az előírt időszak folyamán lineárisan számolják el, kivéve, ha nyilvánvaló, hogy valamilyen másik módszer jobban tükrözné a teljesítés fokát. Amikor egy bizonyos cselekmény sokkal jelentősebb, mint a többi, a bevétel elszámolását el kell halasztani mindaddig, amíg ezt a jelentős cselekményt el nem végzik.

26. Amikor egy szolgáltatásnyújtást magában foglaló ügylet kimenetele nem becsülhető megbízhatóan, a bevételt az elszámolt ráfordításoknak csak olyan mértékéig szabad elszámolni, amely mértékben azok megtérülnek.

27. Egy ügylet kezdeti szakaszában gyakran előfordul, hogy az ügylet kimenetelét nem lehet megbízhatóan megbecsülni. Valószínűsíthető lehet azonban, hogy a gazdálkodó egységnek az ügylet során felmerült ráfordításai megtérülnek. Ezért a bevételt a felmerült ráfordításoknak csak olyan mértékéig számolják el, amely mértékig azok várhatóan megtérülnek. Mivel az ügylet eredménye nem becsülhető megbízhatóan, nyereséget nem számolnak el.

28. Amikor egy ügylet eredménye nem becsülhető meg megbízhatóan és nem valószínű, hogy a felmerült költségek megtérülnek, bevételt nem számolnak el, és a felmerült ráfordításokat költségként számolják el. Amikor megszűnnek azok a bizonytalansági tényezők, amelyek megakadályozták, hogy megbízhatóan meg lehessen becsülni a szerződés kimenetelét, a bevételt a 20., nem pedig a 26. bekezdésnek megfelelően számolják el.

KAMAT, JOGDÍJAK ÉS OSZTALÉKOK

29. A gazdálkodó egység eszközeinek mások által történő, kamatot, jogdíjakat és osztalékokat eredményező használatából származó bevételt a 30. bekezdésben felsoroltak alapján kell elszámolni, amikor:

(a) valószínű, hogy az ügylethez kapcsolódó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez; és

(b) a bevétel összegét megbízhatóan lehet mérni.

30. A bevételt a következők alapján kell elszámolni:

(a) a kamatot az effektív kamat módszerrel kell elszámolni, amint azt az IAS 39 9. és AG5–AG8. bekezdései meghatározzák;

(b) a jogdíjakat a rájuk vonatkozó megállapodás tartalmának megfelelően, eredményszemléletűen kell elszámolni; és

(c) az osztalékokat akkor kell megjeleníteni, amikor a részvényeseknek a kifizetéshez való joga létrejön.

31. [Törölve]

32. Amikor ki nem fizetett kamat halmozódott fel a kamatozó befektetés beszerzése előtt, a később kapott kamatot megosztják az akvizíció előtti és utáni időszakok között; csak az akvizíció utáni részt számolják el bevételként. Amikor a részvényre járó osztalékokat az akvizíció előtti időszak nyereségéből határozzák meg, ezeket az osztalékokat levonják az értékpapírok bekerülési értékéből. Amennyiben egy önkényes alapot kivéve bonyolult elvégezni egy ilyen megosztást, az osztalékokat bevételként számolják el, kivéve, ha azok egyértelműen a tulajdoni részesedést megtestesítő értékpapírok bekerülési értékének részbeni megtérülését jelentik.

33. A jogdíjak a vonatkozó megállapodás feltételeinek megfelelően járnak, és rendszerint ezen az alapon kerülnek elszámolásra, hacsak – tekintettel a megállapodás tartalmára – nem megfelelőbb a bevételnek valamely egyéb szisztematikus és ésszerű alapon történő elszámolása.

34. Bevételt csak akkor számolnak el, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalanság, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként számolják el, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként.

KÖZZÉTÉTEL

35. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a bevételek elszámolására vonatkozóan alkalmazott számviteli politikát, beleértve a szolgáltatásnyújtást magában foglaló ügyletek teljesítési fokának meghatározásához alkalmazott módszereket is;

(b) az időszak alatt elszámolt minden lényeges bevételi kategória összegét, beleértve az alább felsoroltakból származó bevételt:

i. áruk értékesítése;

ii. szolgáltatások nyújtása;

iii. kamat;

iv. jogdíjak;

v. osztalékok; és

(c) minden egyes lényeges bevételi kategóriában szereplő, az áruk és szolgáltatások cseréjéből származó bevétel összegét.

36. A gazdálkodó egység a függő kötelezettségeket és függő követeléseket az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően teszi közzé. Függő kötelezettségek és függő eszközök olyan tételekből keletkezhetnek, mint a garanciaköltségek, keresetek, bírságok vagy lehetséges veszteségek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

IAS 19 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Munkavállalói juttatások

CÉL

Ennek a standardnak az a célja, hogy előírja a munkavállalói juttatások elszámolását és közzétételét. A standard a gazdálkodó egységtől megköveteli, hogy jelenítsen meg:

(a) egy kötelezettséget akkor, amikor a munkavállaló a jövőben kifizetendő munkavállalói juttatásért cserében a szolgálatot elvégzi; és

(b) egy ráfordítást akkor, amikor a gazdálkodó egység a munkavállaló által a munkavállalói juttatásért cserében nyújtott szolgálatból keletkező gazdasági hasznot élvezi.

HATÓKÖR

1. A jelen standardot a munkáltatónak a munkavállalói juttatások elszámolására kell alkalmaznia, kivéve azokat, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik.

2. A jelen standard nem foglalkozik a munkavállalói juttatási programok beszámolásával (lásd IAS 26 *Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása* standardot).

3. Azok a munkavállalói juttatások, amelyekre a jelen standard alkalmazandó, tartalmazzák:

   (a) azokat, amelyeket a gazdálkodó egység és az egyes munkavállalók, azok csoportja vagy képviselői között írásban meghatározott programok vagy más formális megállapodások alapján nyújtanak;

   (b) a jogszabályi előírások vagy iparági megállapodások alapján adott juttatásokat, amelyek szerint a gazdálkodó egységeknek a nemzeti, állami, iparági vagy más, többmunkáltatós juttatási programokba befizetést kell teljesíteniük; vagy

   (c) az olyan, nem formális gyakorlat alapján adott juttatásokat, amelyből vélelmezett kötelem keletkezik. A nem formális gyakorlat akkor keletkeztet vélelmezett kötelmet, amikor a gazdálkodó egységnek nincs más reális lehetősége, mint a munkavállalói juttatások megfizetése. Vélelmezett kötelem például az, amikor a gazdálkodó egység nem formális gyakorlatának megváltoztatása a munkavállalókkal való kapcsolatát elfogadhatatlan mértékben károsítaná.

4. A munkavállalói juttatások tartalmazzák:

   (a) a rövid távú munkavállalói juttatásokat, amilyenek a meglévő munkavállalóknak juttatott 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, amilyenek 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 teljesen nem válnak esedékessé a tárgyidőszak végét követő tizenkét hónapon belül, a nyereségrészesedést, a jutalmakat és a halasztott kifizetésű juttatásokat; és

   (d) a végkielégítéseket.

   Mivel a fenti (a)–(d) bekezdésben felsorolt 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 egység 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 a gazdálkodó egység által a munkavállalók által elvégzett szolgálatért adott ellenérték minden formája.

A *rövid távú munkavállalói juttatások* olyan (a végkielégítéstől eltérő) munkavállalói juttatások, amelyek teljes mértékben esedékessé válnak annak az időszaknak a lezárását követő tizenkét hónapon belül, amelyben a munkavállaló a kapcsolódó munkát elvégezte.

A *munkaviszony megszűnése utáni juttatások* olyan (a végkielégítéstől eltérő) munkavállalói juttatások, amelyek a munkaviszony befejezése után járnak.

A *munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok* olyan formális vagy nem formális megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egység egy vagy több munkavállalóját a munkaviszony megszűnése utáni juttatásban részesíti.

A *meghatározott hozzájárulási programok* olyan, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok, amelyeknél a gazdálkodó egység 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 vagy megelőző időszaki szolgálatával kapcsolatos összes munkavállalói juttatás kifizetésére.

A *meghatározott juttatási programok* a meghatározott hozzájárulási alapoktól eltérő munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok.

A *többmunkáltatós (juttatási) programok* olyan (az állami programokon kívüli) meghatározott hozzájárulási vagy juttatási programok, amelyek:

(a) a különböző, nem közös ellenőrzés alatt működő gazdálkodó egységek által átadott eszközöket összevonják; és

(b) ezeket az eszközöket egynél több gazdálkodó egység munkavállalói juttatásaihoz használják, azon az alapon, hogy a hozzájárulások és juttatások szintje annak a gazdálkodó egységnek a kilététől függetlenül kerül meghatározásra, amely az érintett munkavállalókat foglalkoztatja.

Az *egyéb hosszú lejáratú munkavállalói juttatások* olyan (a munkaviszony megszűnése utáni juttatásoktól és a végkielégítéstől eltérő) munkavállalói juttatások, amelyek nem válnak teljes mértékben esedékessé annak az időszaknak a lezárását követő tizenkét hónapon belül, amelyben a munkavállaló a vonatkozó munkát elvégezte.

A *végkielégítések* olyan munkavállalói juttatások, amelyek fizetendővé válhatnak:

(a) a gazdálkodó egységnek 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.

A *megszolgált munkavállalói juttatások* olyan munkavállalói juttatások, amelyeknek nem feltétele a jövőbeli munkaviszony.

A *meghatározott juttatási kötelem (jelenértéke)* a munkavállalók tárgyidőszaki és megelőző időszaki szolgálatából származó kötelem teljesítéséhez szükséges várható jövőbeli kifizetéseknek – a program eszközeinek levonása nélküli – jelenértéke.

A *tárgyidőszaki szolgálat költsége* a meghatározott juttatási kötelem jelenértékében a munkavállaló által tárgyidőszakban elvégzett munka miatt bekövetkezett növekedés.

A *kamatköltség* egy meghatározott juttatási kötelem jelenértékének az időszak során történt növekedése, amely abból adódik, hogy a juttatás egy időszakkal közelebb került a kifizetéshez.

A *program eszközei* tartalmazzák:

(a) a hosszú lejáratú munkavállalói juttatási alap által tartott eszközöket; és

(b) a minősített biztosítási kötvényeket.

A *hosszú távú munkavállalói juttatási alap eszközei* olyan (a beszámolót készítő gazdálkodó egység által kibocsátott, nem átruházható pénzügyi instrumentumoktól eltérő) eszközök, amelyek:

(a) olyan szervezet (alap) tulajdonában vannak, amely jogilag elkülönül a beszámolót készítő gazdálkodó egységtől, és amely kizárólag munkavállalói juttatások fizetésével vagy finanszírozásával foglalkozik; és

(b) csak munkavállalói juttatások kifizetésére és finanszírozására használhatók fel, a beszámolót készítő gazdálkodó egység saját hitelezői számára nem hozzáférhetőek (csőd esetén sem), és nem adhatók vissza a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek, kivéve:

i. ha az alap fennmaradó vagyona elegendő az alap vagy a beszámolót készítő gazdálkodó egység teljes munkavállalói juttatási kötelezettségének teljesítésére; vagy

ii. az eszközöket azért juttatják vissza a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek, hogy megtérítsék neki az általa már kifizetett munkavállalói juttatásokat.

A *minősített biztosítási kötvény* olyan biztosító által kibocsátott biztosítási kötvény ([1]), amely (az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardban leírtak szerint) nem kapcsolt fél a beszámolót készítő gazdálkodó egység szempontjából, ha a kötvény hozamai:

(a) csak a meghatározott juttatási program keretében történő munkavállalói juttatások kifizetésére vagy finanszírozására használhatók fel; és

(b) a beszámolót készítő gazdálkodó egység saját hitelezői számára nem hozzáférhetőek (csőd esetén sem), és nem fizethetők ki a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek, 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 gazdálkodó egységnek, hogy megtérítsék neki az általa már kifizetett munkavállalói juttatásokat.

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 *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.

Az *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.

A *múltbeli szolgálat költsége* a meghatározott juttatási kötelem jelenértékének a munkavállalók megelőző időszaki szolgálatával kapcsolatos növekedése, amely a tárgyidőszakban a munkaviszony megszűnése 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) 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) a nyereségrészesedés és jutalmak, amennyiben a munkavállaló által nyújtott kapcsolódó szolgálat időszak végét követő 12 hónapon belül fizetendők; és

(d) a 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 értékeléséhez, és nincs lehetőség aktuáriusi nyereség vagy veszteség keletkezésére. Továbbá, a rövid távú juttatási kötelmek értékelése nem diszkontált alapon történik.

([1]) A minősített biztosítási kötvény nem feltétlenül az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardban meghatározott biztosítási szerződés.

Megjelenítés és értékelés

Valamennyi rövid távú munkavállalói juttatás

10. Amikor egy munkavállaló szolgálatot végzett a gazdálkodó egység részére a beszámolási időszak alatt, a gazdálkodó egységnek 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 gazdálkodó egységnek a különbözetet eszközként (előre megfizetett ráfordításként) kell megjelenítenie, amennyiben 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 a például az IAS 2 *Készletek* és az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardokat).

A 11., 14. és 17. bekezdés kifejti, hogyan kell a gazdálkodó egységnek 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 gazdálkodó egységnek 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 egység számos okból biztosíthat fizetett távollétet munkavállalói számára, többek között szabadság, betegség és rövid távú munkaképtelenség, szülési vagy apasági szabadság, bíróságon való megjelenés vagy katonai szolgálat miatt. A fizetett távollétekre való jogosultság a 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 gazdálkodó egységgel 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 azt megjelenítik 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 gazdálkodó egységnek a halmozódó fizetett távollétek várható költségét azon a többletösszegen kell értékelnie, amelyet a gazdálkodó egység várhatóan fizetni fog a mérlegforduló-napig 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 gazdálkodó egységnek 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.

Szemléltető példa a 14. és 15. bekezdéshez

A gazdálkodó egységnek 100 munkavállalója van, akik mindegyike öt munkanap fizetett betegszabadságra jogosult évente. A betegszabadság fel nem használt része a következő naptári évre átvihető. A betegszabadságot először a tárgyévi keretből veszik igénybe, ezt követően pedig az előző évből áthozott egyenlegből (LIFO alapon). 20X1. december 30-án az egy munkavállalóra jutó átlagos fel nem használt jogosultságok mértéke két nap. A gazdálkodó egység várakozása szerint, a várhatóan a jövőben is érvényes, múltbeli tapasztalatok alapján, 92 munkavállaló öt napnál nem több fizetett betegszabadságot fog felhasználni 20X2-ben, a fennmaradó nyolc munkavállaló pedig munkavállalónként átlag hat és fél napot vesz majd igénybe.

A gazdálkodó egység úgy számítja, hogy további 12 nap fizetett betegszabadság kifizetése lesz szükséges a 20X1. december 31-ig felhalmozódott, fel nem használt jogosultság után (nyolc munkavállaló, munkavállalónként 1,5 nappal számolva). Ennek megfelelően a gazdálkodó egység 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, az elveszik, és a munkavállalók pénzeszközben történő megváltásra sem tarthatnak igényt a fel nem használt keret után a munkaviszony megszűnésekor. Ez az általános gyakorlat a betegszabadság (amennyiben 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 egység a távollét igénybevételéig nem jelenít meg kötelezettséget vagy ráfordítást, mivel a munkavállaló által végzett szolgálat nem növeli a juttatás összegét.

Nyereségrészesedési és jutalmazási programok

17. A gazdálkodó egységnek a 10. bekezdésben meghatározott nyereségrészesedés és jutalom kifizetésének várható költségét akkor és csak akkor kell megjelenítenie, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek meglévő jogi vagy vélelmezett kötelme van ilyen összegek megfizetésére múltbeli események következtében; és

(b) a kötelem összegéről megbízható becslés készíthető.

Meglévő kötelem akkor és csak akkor áll fenn, amikor a gazdálkodó egység számára nincs más reális alternatíva, mint a kifizetések teljesítése.

18. Egyes nyereségrészesedési programoknál a munkavállalók csak akkor részesednek a nyereségből, ha a gazdálkodó egységnél 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.

Szemléltető példa a 18. bekezdéshez

Egy nyereségrészesedési program azt írja elő a gazdálkodó egység számára, hogy tárgyévi eredményének meghatározott hányadát fizesse ki azon munkavállalói részére, akik az év folyamán folyamatosan munkaviszonyban voltak. Amennyiben egyetlen munkavállalónak sem szűnik meg a munkaviszonya az év folyamán, az éves nyereségrészesedés teljes összege a nyereség 3 %-a. A gazdálkodó egység becslése szerint a munkaerő elvándorlása a kifizetéseket a nyereség 2,5 %-ra fogja csökkenteni.

A gazdálkodó egység a nyereség 2,5 %-át számolja el kötelezettségként és ráfordításként.

19. A gazdálkodó egységnek lehet, hogy nincs jogi kötelme jutalom kifizetésére. Ennek ellenére egyes esetekben a gazdálkodó egységnél gyakorlat a jutalmak fizetése. Ilyen esetekben, a gazdálkodó egységnek vélelmezett kötelme van, mivel a gazdálkodó egység számára nincs más reális alternatíva, mint a jutalmak kifizetése. A vélelmezett kötelem értékelése tükrözi annak lehetőségét, hogy egyes munkavállalók munkaviszonya anélkül szűnik meg, hogy a jutalmat megkapnák.

20. A gazdálkodó egység akkor és csak akkor képes megbízhatóan megbecsülni egy nyereségrészesedési vagy jutalmazási programból származó jogi vagy vélelmezett kötelmének mértékét, amikor:

(a) a program formális szabálya meghatározza a juttatás összege kiszámításának a képletét;

(b) a gazdálkodó egység a kifizetendő összegeket még a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezése előtt meghatározza; vagy

(c) a gazdálkodó egység múltbeli gyakorlata egyértelműen alátámasztja a gazdálkodó egység vélelmezett kötelmének mértékét.

21. A nyereségrészesedési és jutalmazási programokból származó kötelem a munkavállalók által végzett szolgálatból keletkezik, nem pedig a gazdálkodó egység tulajdonosaival megkötött ügyletből. Így a gazdálkodó egységnek a nyereségrészesedési és a jutalmazási program költségeit nem a nyereség 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 a 126–131. bekezdést).

Közzététel

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 kulcspozícióban lévő vezetőknek nyújtott munkavállalói juttatások közzétételét. Az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard előírja a munkavállalói juttatások költségeinek közzétételét.

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 egység a munkaviszony megszűnése után juttatásokat nyújt, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok. A gazdálkodó egység a 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 meghatározott hozzájárulási programokként vagy meghatározott juttatási programokként minősíthetők, a programok főbb működési feltételeinek és szabályainak gazdasági tartalmától függően. A meghatározott hozzájárulási programoknál:

(a) a gazdálkodó egység jogi vagy vélelmezett kötelme a gazdálkodó egység által az alapba a megállapodásnak megfelelően befizetendő összegre korlátozódik. Így a munkaviszony megszűnése utáni juttatásnak a munkavállaló által kapott összege a gazdálkodó egység (és esetleg a munkavállaló) által a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programnak vagy biztosítótársaságnak hozzájárulásként befizetett összegtől, és a 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 egység kötelme nem korlátozódik arra az összegre, amelyet az alapba történő hozzájárulásként elfogadott, például azok, ha a gazdálkodó egységnek jogi vagy vélelmezett kötelme van:

(a) a program juttatási képletén keresztül, amely nem csupán a hozzájárulás összegéhez kapcsolódik;

(b) egy, a programon keresztüli közvetett, vagy egy közvetlen, a hozzájárulások meghatározott hozamára vonatkozó garancián keresztül; vagy

(c) olyan nem formális gyakorlaton keresztül, amely vélelmezett kötelmet keletkeztet. Vélelmezett kötelem keletkezhet például, amikor egy gazdálkodó egységnél gyakorlat az, hogy a volt munkavállalóknak az inflációkövetés érdekében folyamatosan növeli a juttatásait, akkor is, amikor nincs erre vonatkozó jogi kötelem.

27. A meghatározott juttatási programoknál:

(a) a gazdálkodó egység kötelme a megegyezés szerinti juttatás összegét a jelenlegi és a korábbi munkavállalóknak biztosítani; és

(b) az aktuáriusi kockázatot (hogy a juttatások a vártnál többe kerülnek) és a befektetési kockázatot lényegében a gazdálkodó egység viseli. Amennyiben az aktuáriusi vagy a befektetési tapasztalatok a vártnál rosszabbak lesznek, a gazdálkodó egység kötelme növekedhet.

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.

Többmunkáltatós programok

29. A gazdálkodó egységnek a többmunkáltatós programot a program feltételeinek megfelelően (beleértve a formális feltételeken túli vélelmezett kötelmet is) kell meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási programnak minősítenie. Amikor a többmunkáltatós program meghatározott juttatási programnak minősül, a gazdálkodó egységnek:

(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 120A. bekezdésben megkövetelt információkat közzé kell tennie.

30. Amikor nem áll elegendő információ rendelkezésre ahhoz, hogy a meghatározott juttatási programokra vonatkozó elszámolási szabályokat alkalmazzák a meghatározott juttatási programnak minősülő többmunkáltatós programra, a gazdálkodó egységnek:

(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 egység 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 gazdálkodó egységre gyakorolt hatásokat, ha lehetnek ilyenek.

31. Példa a többmunkáltatós, meghatározott juttatási programra:

(a) a program finanszírozása 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 gazdálkodó egységeknek 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 egység számára aktuáriusi kockázatot keletkeztet: ha a mérleg fordulónapjáig megszolgált juttatások költségei a vártnál nagyobbak, a gazdálkodó egységnek 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 többmunkáltatós meghatározott juttatási programnak minősülő programra vonatkozóan, a gazdálkodó egységnek a meghatározott juttatási kötelemből, a program eszközeiből, és a programhoz kapcsolódó, a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból a rá eső részt ugyanúgy számolja el, mint bármely más meghatározott juttatási program esetében. Ugyanakkor egyes esetekben lehetséges, hogy a gazdálkodó egység nem képes a számviteli elszámolásokhoz szükséges megbízhatósággal meghatározni a program pénzügyi helyzetéből és teljesítményéből következően ráeső részt. Ez akkor fordulhat elő, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek nincs hozzáférése a programra vonatkozó, a jelen standard követelményeit kielégítő információkhoz; vagy

(b) a program a részt vevő gazdálkodó egységek számára aktuáriusi kockázatot keletkeztet más gazdálkodó egységek jelenlegi és korábbi munkavállalóihoz kapcsolódóan, aminek eredményeként nincs konzisztens és megbízható alap a kötelemnek, a program eszközeinek és a költségnek az egyes részt vevő gazdálkodó egységek közötti felosztására.

Ilyen esetekben a gazdálkodó egység a programot meghatározott hozzájárulási programként számolja el, és közzéteszi a 30. bekezdésben meghatározott kiegészítő információkat.

32A. Fennállhat olyan szerződéses megállapodás egy többmunkáltatós program és annak résztvevői között, amely meghatározza, hogy a program többletét hogyan kell felosztani a résztvevők között (vagy hogyan kell fedezni a hiányt). A többmunkáltatós 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 a bevételt vagy ráfordítást az eredményben.

Szemléltető példa a 32A. bekezdéshez

Egy gazdálkodó egység részt vesz egy olyan, többmunkáltatós meghatározott juttatási programban, amely a programértékeléseket nem az IAS 19 alapján készíti el. Ezért a programot úgy számolja el, mintha meghatározott hozzájárulási program lenne. Egy nem az IAS 19-en alapuló fedezeti értékelés 100 milliós hiányt mutat a programban. A program keretében a programban részt vevő munkáltatókkal szerződéses megállapodás született a hozzájárulások ütemezéséről, amely segítségével az elkövetkező öt éven belül számolják fel a hiányt. A gazdálkodó egységnek a szerződés szerinti teljes hozzájárulása 8 millió volt.

A gazdálkodó egység megjeleníti a pénz időértékének megfelelően korrigált hozzájárulásokra vonatkozó kötelezettségét és az ezzel egyenlő ráfordítást az eredményben.

32B. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard megköveteli, hogy a gazdálkodó egység bizonyos függő kötelezettségeket kimutasson, vagy azokról információt tegyen közzé. Egy többmunkáltatós programmal összefüggésben függő kötelezettség keletkezhet például:

(a) más résztvevő gazdálkodó egységekhez kapcsolódó aktuáriusi veszteségekből, mivel a többmunkáltatós programban a részt vevő gazdálkodó egységek osztoznak az összes többi gazdálkodó egység aktuáriusi kockázatában; vagy

(b) a program feltételei szerinti felelősségből a programban keletkező hiány finanszírozására, ha más gazdálkodó egységek nem vesznek többé benne részt.

33. A többmunkáltatós programokat meg kell különböztetni a csoportos ügyintézésű programoktól. A csoportos ügyintézésű program nem más, mint egy munkáltatós 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 gazdálkodó egységet más részt vevő gazdálkodó egységek meglévő és korábbi munkavállalóihoz kapcsolódó aktuáriusi kockázatoknak. Ennek a standardnak a fogalmai megkövetelik, hogy a gazdálkodó egység a csoportos ügyintézésű programot meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási programként minősítse, a program feltételeinek megfelelően (beleértve a vélelmezhető, a formális feltételeken túli kötelmet is).

Meghatározott juttatási programok, amelyek közös ellenőrzés alatt álló különböző gazdálkodó egységek között osztják meg a kockázatot

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 többmunkáltatós programnak.

34A. Az ilyen programban részt vevő gazdálkodó egységnek információt kell szereznie a program egészéről, az IAS 19 szerint olyan feltevések alapján értékelve, amelyek a program egészére vonatkoznak. 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 az egyedi vagy különálló pénzügyi kimutatásaiban kell megjeleníteni, amelyik legálisan szponzorálja a programot. A csoportba tartozó többi gazdálkodó egységnek – a különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban – az adott időszakban általuk fizetendő hozzájárulással megegyező mértékű költséget kell megjeleníteniük.

34B. Az ilyen programban való részvétel a csoporthoz tartozó minden egyes gazdálkodó egység számára kapcsolt felekkel folytatott ügyletnek számít. A gazdálkodó egységnek ennélfogva a különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban az alábbiakat kell közzétennie:

(a) a nettó meghatározott juttatási költség kiterhelésére vonatkozó szerződéses megállapodást vagy a kifejezett politikát vagy az a tény, hogy nincs ilyen politika;

(b) a gazdálkodó egység által fizetendő hozzájárulás meghatározására szolgáló politikát;

(c) amennyiben a gazdálkodó egység a nettó meghatározott juttatási költségek felosztását számolja el a 34A. bekezdésnek megfelelően, a program egészére vonatkozó összes információt a 120–121. bekezdés szerint;

(d) ha a gazdálkodó egység az időszakra fizetendő hozzájárulást számolja el a 34A. bekezdésnek megfelelően, a program egészére vonatkozó információkat a 120A(b)–(e), (j), (n), (o), (q) és a 121. bekezdés szerint. A 120A. bekezdésben előírt egyéb közzétételek nem alkalmazandók.

35. [Törölve]

Állami programok

36. A gazdálkodó egység köteles az állami programokat a többmunkáltatós programokkal (lásd a 29. és 30. bekezdést) azonos módon elszámolni.

37. Az állami programokat jogi szabályozás útján hozzák létre azért, hogy minden gazdálkodó egységet (vagy egy bizonyos kategóriába, például egy bizonyos iparágba tartozó valamennyi gazdálkodó egységet) lefedjenek, és amelyet az államháztartás központi vagy helyi szervezetei, vagy egyéb, a beszámolót készítő gazdálkodó egység ellenőrzése vagy befolyása alatt nem álló testület (például egy kifejezetten e célra létrehozott önálló hivatal) működtet. Egyes, gazdálkodó egységek 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 gazdálkodó egységnek milyen kötelme van. Számos állami programot folyamatos befizetések alapján finanszíroznak: a hozzájárulások összegét úgy állapítják meg, hogy azok fedezetet nyújtsanak az ugyanabban az időszakban keletkező juttatásokra; míg a tárgyidőszakban megszolgált jövőbeni juttatási jogosultságok a jövőbeni hozzájárulásokból kerülnek kifizetésre. Ugyanakkor, a legtöbb állami program esetében a gazdálkodó egységnek nincs jogi vagy vélelmezett kötelme ezeknek a jövőbeni juttatásoknak a megfizetésére: egyetlen kötelme az, hogy a hozzájárulásokat megfizesse, amikor azok esedékessé válnak, és ha a gazdálkodó egység már nem foglalkoztat az állami programban részt vevő munkavállalót, nem kötelezett arra, hogy a saját munkavállalói által a múltban megszolgált juttatásokat fizesse. Ez az oka annak, hogy az állami programok általában meghatározott hozzájárulási programnak minősülnek. Azokban a ritka esetekben azonban, amikor egy állami program meghatározott juttatási program, a gazdálkodó egység a 29. és a 30. bekezdésben meghatározott módon jár el.

Biztosított juttatások

39. Lehet, hogy a gazdálkodó egység biztosítási díjat fizet egy munkaviszony megszűnése utáni juttatási program finanszírozására. A gazdálkodó egységnek az ilyen programot meghatározott hozzájárulási programként kell kezelnie, kivéve, ha a gazdálkodó egységnek (közvetlenül vagy a programon keresztül közvetve) jogi vagy vélelmezett kötelme lesz:

(a) a munkavállalói juttatások közvetlen megfizetésére azok esedékessé válásakor; vagy

(b) további összegek befizetésére, amennyiben a biztosító nem fizet meg valamennyi, a tárgyidőszakban és a megelőző időszakokban végzett munkavállalói szolgálatból eredő, a jövőben esedékes munkavállalói juttatást.

Amennyiben a gazdálkodó egység fenntart egy ilyen jogi vagy vélelmezett kötelmet, a gazdálkodó egységnek a programot meghatározott juttatási programként kell kezelnie.

40. A biztosítási szerződés által biztosított juttatásoknak nem szükséges közvetlenül vagy automatikusan kapcsolódniuk a gazdálkodó egység munkavállalói juttatásokkal kapcsolatos kötelméhez. A biztosítási szerződéseket tartalmazó 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 egység 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 féllel fennálló viszonyon keresztül) jogi vagy vélelmezett kötelme fennmarad, a biztosítási díjak megfizetése nem jelent meghatározott hozzájárulási megállapodást. Ebből következően a gazdálkodó egység:

(a) a minősített biztosítási kötvényt a program eszközeként számolja el (lásd a 7. bekezdést); és

(b) a többi biztosítási kötvényt visszatérítés-fizetési jogokként mutatja ki (amennyiben a kötvény megfelel a 104A. bekezdésben foglalt kritériumoknak).

42. Ha a biztosítási kötvény a juttatási program egy adott résztvevőjének, vagy azok egy csoportjának a nevére szól, és a gazdálkodó egységnek nincs jogi vagy vélelmezett kötelme a kötvényből származó bármely veszteség fedezésére, a gazdálkodó egységnek 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 gazdálkodó egységnek már nincs eszköze vagy kötelezettsége. Ily módon, a gazdálkodó egység 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 egység 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 egység részére, a gazdálkodó egységnek a valamely meghatározott hozzájárulási programba az ezen szolgálatért cserébe befizetendő hozzájárulás összegét meg kell jelenítenie:

(a) kötelezettségként (elhatárolt ráfordításként), bármely már megfizetett hozzájárulás levonása után. Ha a már megfizetett hozzájárulás meghaladja a mérlegfordulónap előtti szolgálatért cserében járó hozzájárulás összegét, a gazdálkodó egységnek ezt a különbözetet eszközként (előre megfizetett ráfordításként) kell megjelenítenie olyan mértékig, ameddig az előre kifizetett összeg például, jövőbeni kifizetésekben csökkenést vagy pénzeszköz-visszatérítést eredményez; és

(b) ráfordításként, kivéve, ha valamely másik nemzetközi számviteli standard megköveteli vagy megengedi a hozzájárulásoknak egy eszköz bekerülési értékében való figyelembevételét (lásd a 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 diszkontrátával kell diszkontálni.

Közzététel

46. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a meghatározott hozzájárulási programokkal kapcsolatban ráfordításként elszámolt összegeket.

47. Ha az IAS 24 standard azt megköveteli, a gazdálkodó egység közzéteszi a kulcspozícióban lévő 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 egység, és néha a munkavállalók egy olyan szervezetbe vagy alapba fizetnek be, amely jogilag független a beszámolót készítő gazdálkodó egységtől és ahonnan a munkavállalói juttatásokat kifizetik. A fedezett juttatások esedékessé válásukkor történő megfizetése nem kizárólag az alap pénzügyi helyzetétől és befektetési teljesítményétől függ, hanem a gazdálkodó egység arra való képességétől (szándékától) is, hogy az alap eszközeiben bekövetkező esetleges hiányt kipótolja. Ily módon, a gazdálkodó egység lényegében átvállalja a programhoz kapcsolódó aktuáriusi és befektetési kockázatokat. Következésképpen, a meghatározott juttatási programhoz kapcsolódó ráfordításként elszámolt összeg nem szükségszerűen azonos az adott időszakban esedékes hozzájárulás összegével.

50. A gazdálkodó egység 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 összege megbízható becslésének elkészítésére. Ez megköveteli, hogy a gazdálkodó egység meghatározza a tárgyidőszakhoz, és a megelőző időszakokhoz rendelhető juttatások összegét (lásd a 67–71. bekezdést) 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 a 72–91. bekezdést);

(b) a juttatásnak a kivetített jóváírási egység módszerrel történő diszkontálása, a meghatározott juttatási kötelem jelenértékének és a tárgyidőszaki szolgálat költségének (lásd a 64–66. bekezdést) a meghatározására;

(c) a program bármely eszköze valós értékének meghatározása (lásd a 102–104. bekezdést);

(d) az aktuáriusi nyereségek és veszteségek összértékének meghatározása, és azoknak az aktuáriusi nyereségeknek és veszteségeknek meghatározása, amelyeket meg kell jeleníteni (lásd a 92–95. bekezdést);

(e) amikor egy programot bevezetnek vagy módosítanak, a múltbeli szolgálat költségeinek meghatározása (lásd a 96–101. bekezdést); és

(f) amikor egy programot szűkítenek vagy rendeznek, a kapcsolódó nyereség vagy veszteség meghatározása (lásd a 109–115. bekezdést).

Ha a gazdálkodó egység egynél több meghatározott juttatási programmal rendelkezik, a gazdálkodó egységnek 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 gazdálkodó egységnek nem csupán a meghatározott juttatási programhoz tartozó formális feltételekből származó jogi kötelmeket kell elszámolnia, hanem bármely vélelmezett kötelmet is, amely a gazdálkodó egység nem formális gyakorlatából keletkezik. A nem formális gyakorlat akkor keletkeztet vélelmezett kötelmet, amikor a gazdálkodó

egységnek nincs más reális lehetősége, mint a munkavállalói juttatások megfizetése. Vélelmezett kötelem például az, amikor a gazdálkodó egység nem formális gyakorlatának megváltoztatása a munkavállalókkal való kapcsolatát elfogadhatatlan mértékben károsítaná.

53. A meghatározott juttatási program formális feltételei lehetővé tehetik a gazdálkodó egység számára, hogy a programból fakadó kötelmeit megszüntesse. Azonban egy gazdálkodó egység számára általában nehéz egy program megszüntetése, ha meg akarja tartani a munkavállalókat. Ily módon, az ellenkező bizonyítékok hiányában, a munkaviszony megszűnése utáni juttatások elszámolása azt feltételezi, hogy a jelenleg kínált juttatásokat a gazdálkodó egység a munkavállalók hátralévő munkában töltendő ideje alatt fenntartja.

Mérleg

54. A meghatározott juttatási kötelemként megjelenített összeg a következő összegek nettó összesenje:

(a) a meghatározott juttatási kötelem mérlegforduló-napi jelenértéke (lásd a 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 a 96. bekezdést);

(d) csökkentve a meghatározott juttatási program azon eszközeinek (ha vannak ilyenek) a mérlegforduló-napi valós értékével, amelyekből a kötelmek közvetlenül rendezésre kerülnek (lásd a 102–104. bekezdést).

55. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke a program eszközei valós értékének levonása előtti bruttó kötelem.

56. A gazdálkodó egységnek a meghatározott juttatási programból fakadó kötelmek jelenértékét, és a program bármely eszközének valós értékét olyan rendszerességgel kell meghatároznia, hogy a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegek ne különbözzenek lényegesen a mérlegfordulónapon meghatározandó összegektől.

57. A jelen standard javasolja, de nem teszi kötelezővé a gazdálkodó egység számára, hogy az összes lényeges, munkaviszony megszűnése utáni meghatározott juttatási kötelem értékeléséhez szakképzett aktuáriust vonjon be. Gyakorlati megfontolásokból a gazdálkodó egység felkérhet egy szakképzett aktuáriust a kötelem részletes értékelésére a mérleg fordulónapja előtt. Az ilyen értékelés eredményeit azonban aktualizálják bármely lényeges ügyletnek vagy egyéb, a körülményekben (ezen belül a piaci árakban és a kamatlábakban) bekövetkezett lényeges változásnak megfelelően.

58. Az 54. bekezdés szerint meghatározott összeg lehet negatív (eszköz). A gazdálkodó egységnek a keletkező eszközt az alábbiak közül az alacsonyabb értéken kell kimutatni:

(a) az 54. bekezdésben meghatározott érték; és

(b) a következők összege:

i. bármely még el nem számolt nettó aktuáriusi veszteség és múltbeli szolgálati költség összege (lásd a 92., 93. és 96. bekezdést); és

ii. a programból származó visszatérítések vagy a programhoz való jövőbeni hozzájárulások csökkentése formájában rendelkezésre álló bármely gazdasági hasznok jelenértéke. Ezen gazdasági hasznok jelenértékét a 78. bekezdésben meghatározott diszkontrátával kell meghatározni.

58A. Az 58. bekezdés alkalmazása nem eredményezheti azt, hogy egy nyereséget kizárólag a tárgyidőszakban felmerült aktuáriusi veszteség vagy múltbeli szolgálat költsége eredményeként, vagy egy veszteséget kizárólag a tárgyidőszakban felmerült aktuáriusi nyereség eredményeként jelenítsenek meg. A gazdálkodó egység ezért az 54. bekezdés alapján köteles azonnal elszámolni az alábbiakat, olyan mértékig, ameddig azok felmerülnek, amikor a meghatározott juttatási eszközt az 58(b) bekezdés alapján meghatározzák:

(a) a tárgyidőszaki nettó aktuáriusi veszteségek és a tárgyidőszaki múltbeli szolgálat költsége, olyan mértékben, amilyen mértékben azok meghaladják az 58(b)ii. bekezdésben meghatározott gazdasági hasznok jelenértékében bekövetkező csökkenést. Ha nincs változás vagy növekedés a gazdasági hasznok jelenértékében, a tárgyidőszak teljes nettó aktuáriusi veszteségét és a tárgyidőszak múltbeli szolgálat költségét az 54. bekezdés alapján azonnal meg kell jeleníteni;

(b) a tárgyidőszak nettó aktuáriusi nyereségeit a tárgyidőszak múltbeli szolgálat költségeinek levonása után, olyan mértékben, amilyen mértékben azok meghaladják az 58(b)ii. bekezdésben meghatározott gazdasági hasznok jelenértékében bekövetkező bármely növekedést. Ha nincs változás vagy csökkenés a gazdasági hasznok jelenértékében, a tárgyidőszak nettó aktuáriusi nyereségeinek teljes összegét, a tárgyidőszak múltbeli szolgálat költségeinek levonása után az 54. bekezdés alapján azonnal meg kell jeleníteni.

58B. Az 58A. bekezdés csak abban az esetben vonatkozik egy gazdálkodó egységre, ha az a beszámolási időszak elején vagy végén többlettel rendelkezett ([1]) egy meghatározott juttatási programban és a program aktuális feltételei alapján a gazdálkodó egység 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 a megjelenítését az 54. bekezdéssel összhangban elhalasztják, növelni fogják az 58(b)i. bekezdésben meghatározott összeget. Ha ezt a növekedést nem ellensúlyozza gazdasági hasznok jelenértékének egy olyan azonos csökkenése, amely megfelel a megjelenítés 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 megjelenítését. Fordított hatás keletkezik az időszakban felmerülő olyan aktuáriusi nyereségekkel, amelyeknek a megjelenítését az 54. bekezdéssel összhangban elhalasztják, 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 alkalmazására példaként lásd a C. függeléket.

59. Eszköz keletkezhet akkor, ha a meghatározott juttatási program túlfedezett, vagy bizonyos esetekben, amikor aktuáriusi nyereséget jelenítenek meg. A gazdálkodó egység ilyen esetekben eszközt jelenít meg, mivel:

(a) a gazdálkodó egység ellenőriz egy erőforrást, amely erőforrás az a képesség, hogy a többletet jövőbeni hasznok termelésére használják fel;

(b) az ellenőrzés múltbeli események (a gazdálkodó egység által fizetett hozzájárulás, és a munkavállaló által végzett szolgálat) eredménye; és

(c) a jövőbeni gazdasági hasznok a gazdálkodó egység rendelkezésére állnak a jövőbeni hozzájárulások összegének csökkenése vagy pénzeszköz visszatérítés formájában, vagy közvetlenül a gazdálkodó egység 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 a 92. és 93. bekezdést), és bizonyos múltbeli szolgálat költségének (lásd a 96. bekezdést) halasztott elszámolását. Azonban ez az értékhatár felülírja a 155(b) bekezdésben meghatározott átmeneti rendelkezéseket. A 120A(f)iii. bekezdés megköveteli a gazdálkodó egységtől, hogy az 58(b) bekezdésben szereplő korlátozás miatt eszközként meg nem jelenített bármely összeget közzétegye.

Szemléltető példa a 60. bekezdéshez

A meghatározott juttatási program a következő jellemzőkkel rendelkezik:

A kötelem jelenértéke	1 100
A program eszközeinek valós értéke	(1 190)
	(90)
Meg nem jelenített aktuáriusi veszteségek	(110)
Múltbeli szolgálat meg nem jelenített költsége	(70)
A kötelezettségnek a 155(b) bekezdés alapján, a standard első alkalmazásakor keletkezett, még meg nem jelenített növekedése	(50)
Negatív összeg az 54. bekezdés alapján	(320)
Rendelkezésre álló jövőbeni visszatérítések és jövőbeni hozzájárulások csökkenésének jelenértéke	90
Az 58(b) bekezdésben meghatározott értékhatárt a következők szerint számítják ki:	
Meg nem jelenített aktuáriusi veszteségek	*110*
Múltbeli szolgálat meg nem jelenített költsége	*70*
Rendelkezésre álló jövőbeni visszatérítések és jövőbeni hozzájárulások csökkenésének jelenértéke	*90*
Értékhatár	*270*

A 270 kevesebb, mint 320. Ezért a gazdálkodó egység 270 értékű eszközt jelenít meg, és közzéteszi, hogy az értékhatár az eszköz könyv szerinti értékét 50-nel csökkentette (lásd a 120A(f)iii. bekezdést).

([1]) A többlet a program eszközei valós értékének a meghatározott juttatási kötelem jelenértékét meghaladó része.

Eredmény

61. A gazdálkodó egységnek a következő tételek nettó összegét az eredményben kell megjelenítenie, kivéve, ha egy másik standard megköveteli vagy megengedi ezeknek egy eszköz bekerülési értékében történő beszámítását:

(a) tárgyidőszaki szolgálat költségei (lásd a 63–91. bekezdést);

(b) kamatköltség (lásd a 82. bekezdést);

(c) a program bármely eszközén (lásd a 105–107. bekezdést) vagy bármely visszatérítési jogon várható hozam (lásd a 104A. bekezdést);

(d) aktuáriusi nyereségek és veszteségek, a gazdálkodó egység számviteli politikájának megfelelően (lásd a 92. és 93D. bekezdést);

(e) múltbeli szolgálat költsége (lásd a 96. bekezdést);

(f) bármely megszorítás vagy rendezés hatása (lásd a 109. és 110. bekezdést); és

(g) az 58(b) bekezdésben szereplő értékhatár hatása, kivéve, ha azt az eredményen kívül jelenítik meg a 93C. bekezdésnek megfelelően.

62. Más standardok megkövetelik, hogy bizonyos munkavállalói juttatások költségeit az eszközök, mint például készletek, vagy az ingatlanok, gépek és berendezések (lásd az IAS 2 és az IAS 16 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 szolgálati költségek jelenértékének megállapításához szükséges, hogy:

(a) aktuáriusi értékelési módszert alkalmazzanak (lásd a 64–66. bekezdést);

(b) a juttatást a szolgálati időszakhoz hozzárendeljék (lásd a 67–71. bekezdést); és

(c) aktuáriusi feltételezésekkel éljenek (lásd a 72–91. bekezdést).

Aktuáriusi értékelési módszer

64. A gazdálkodó egységnek 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 juttatási jogosultság további egységgel való növelését (lásd a 67–71. bekezdést) és minden egyes egységet külön értékel, hogy a végső kötelmet felépítse (lásd a 72–91. bekezdést).

Szemléltető 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 diszkontráta 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 időpontnál 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*

Év	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Tárgyidőszaki szolgálat költsége	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Záró kötelem	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Megjegyzés:

1. *A nyitó kötelem értéke a megelőző évekhez rendelt juttatás jelenértéke.*
2. *A tárgyidőszaki szolgálat költsége a tárgyévhez rendelt juttatás jelenértéke.*
3. *A záró kötelem a tárgyévhez és a megelőző évekhez rendelt juttatások jelenértéke.*

66. A gazdálkodó egységnek 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.

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 gazdálkodó egységnek 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 gazdálkodó egységnek a juttatás összegét lineáris módszerrel kell hozzárendelnie az egyes időszakokhoz:

(a) attól az időponttól kezdődően, 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 lényeges összegű többletjuttatást a program alapján.

68. A kivetített jóváírási egység módszere megköveteli a gazdálkodó egységtől, hogy a juttatást hozzárendelje a tárgyidőszakhoz (azért, hogy meghatározza a tárgyidőszaki szolgálat költségét), valamint a tárgyidőszakhoz és a megelőző időszakokhoz (azért, hogy meghatározza a meghatározott juttatási kötelmek jelenértékét). A gazdálkodó egység azokhoz az időszakokhoz rendeli a juttatást, amelyekben a munkaviszony megszűnése utáni juttatások biztosítására vonatkozó kötelem keletkezik. Ez a kötelem akkor keletkezik, amikor a munkavállalók szolgálatokat végeznek azokért a munkaviszony megszűnése utáni munkavállalói juttatásokért cserébe, amelyeket a gazdálkodó egység várhatóan későbbi beszámolási időszakokban fizet meg. Az aktuáriusi módszerek lehetővé teszik, hogy a gazdálkodó egység ennek a kötelemnek az értékét megfelelő megbízhatósággal értékelje a kötelezettség megjelenítésének az igazolásához.

Szemléltető példa a 68. bekezdéshez

1. A meghatározott juttatási program egy 100 egységnyi, egyösszegű juttatást ad a nyugdíjba vonuláskor valamennyi munkában töltött év után.

   Minden évhez 100 juttatás van rendelve. A tárgyidőszaki szolgálat költsége a 100 jelenértéke. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke a 100 jelenértéke, szorozva a mérlegforduló-napig 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 távozott volna.

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.

   A becsült utolsó fizetés 0,2 %-át kitevő, a várható nyugdíjba vonulás időpontjától a munkavállaló várható halálának időpontjáig fizetendő havi nyugdíjnak a várható nyugdíjba vonulás időpontjára számított jelenértékével egyenlő juttatást hozzárendelik az egyes szolgálati évekhez. A tárgyidőszaki szolgálat költsége ennek a juttatásnak a jelenértéke. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke az utolsó fizetés 0,2 %-ának megfelelő nyugdíj kifizetések jelenértéke, szorozva a mérlegforduló-napig 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 azok még nem megszolgáltak). A munkavállalók által a jogosultság megszolgálása napjáig végzett szolgálat vélelmezett kötelmet keletkeztet, mivel valamennyi későbbi mérlegfordulónapon annak a jövőbeni szolgálatnak az értéke, amelyet egy munkavállalónak végeznie kell, mielőtt a juttatásra jogosulttá válik, csökken. A meghatározott juttatási kötelem értékelésekor a gazdálkodó egység figyelembe veszi annak lehetőségét, hogy egyes munkavállalók nem teljesítik a megszolgálási követelményeket. 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.

Szemléltető példa a 69. bekezdéshez

1. Egy program minden szolgálati évre 100 juttatást fizet. A juttatásokra való jogosultság tízévi munkaviszony után keletkezik.

   Minden évhez 100 juttatást rendelnek hozzá. 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 juttatást fizet, leszámítva a munkavállaló 25. életéve előtti szolgálatot. A juttatások azonnal megszolgálttá válnak.

   A 25. életév betöltése előtti munkavégzéshez nem rendelnek hozzá juttatást, mivel az azt megelőző szolgálat nem eredményez (feltételes vagy feltétel nélküli) juttatást. Minden ezt követő évhez 100 juttatást rendelnek hozzá.

70. A kötelem addig az időpontig növekszik, amíg a munkavállaló által végzett szolgálat már nem eredményez lényeges összegű többletjuttatást. Így minden juttatást az ekkor vagy ezt megelőző időpontban végződő időszakokhoz rendelnek hozzá. 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 egység a juttatást lineárisan addig az időpontig bezárólag rendeli hozzá, amíg a munkavállaló által végzett szolgálat már nem eredményez lényeges összegű többletjuttatást. Ennek oka az, hogy a munkavállaló által a teljes időszak alatt végzett szolgálat végül ezt az emelt mértékű juttatást eredményezi.

Szemléltető példa a 70. bekezdéshez

1. Egy program 1 000 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 juttatást rendelnek hozzá (1 000 osztva tízzel). 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 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 összegű többletjuttatást. Ezeknél a munkavállalóknál a gazdálkodó egység 100 (2 000 osztva 20-szal) juttatást rendel hozzá a 35. életévüktől az 55. életévükig tartó időszak minden évéhez.

   Azoknál a munkavállalóknál, akik 35 és 45 éves életkor között léptek be, a húsz év utáni szolgálati idő már nem eredményez lényeges összegű többletjuttatást. Ezeknél a munkavállalóknál a gazdálkodó egység 100 (2 000 osztva 20-szal) juttatást rendel hozzá az első húsz év mindegyikéhez.

   Az olyan munkavállalónál, aki 55 éves korában csatlakozik, a tíz évet meghaladó munkaviszony már nem eredményez lényeges összegű többletjuttatást. Ezen munkavállalónál a gazdálkodó egység 200 (2 000 osztva 10-zel) juttatást rendel hozzá az első tíz év mindegyikéhez.

   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 egység a várható egészségügyi költség jelenértékének 4 %-át (40 % osztva tízzel) rendeli hozzá 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 részének vagy egészének a megszolgáláshoz szükséges. Az olyan munkavállalók esetében, akik várhatóan tíz éven belül távoznak, juttatást nem rendelnek hozzá.

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 idő 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 egység a 68. bekezdésben foglaltak szerint lineáris alapon rendeli hozzá a juttatást. A húsz évet meghaladó szolgálati idő már nem eredményez lényeges összegű többletjuttatást. Ezért az első húsz év mindegyikéhez rendelt juttatás összege a várható egészségügyi költségek 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 hozzá. Ezen munkavállalók esetében a tizedik év végétől a várható távozás időpontjáig nem kerül juttatás hozzárendelésre.

Az olyan munkavállalók esetében, akik várhatóan tíz éven belül távoznak, juttatást nem rendelnek hozzá.

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 szempontjából a fizetésemelés nem eredményez 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.

Szemléltető példa a 71. bekezdéshez

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 rendelik hozzá az egyes évekhez. Ez az az időpont, amikortól kezdődően a munkavállaló által végzett szolgálat már nem eredményez lényeges összegű 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 gazdálkodó egység 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. diszkontráta (lásd a 78–82. bekezdést);

ii. a jövőbeni fizetési és juttatási szintek (lásd a 83–87. bekezdést);

iii. egészségügyi juttatások esetén a jövőbeni egészségügyi költségek, beleértve, ahol lényeges, az igénylések lebonyolításának és a juttatások folyósításának költségeit (lásd a 88–91. bekezdést); és

iv. a program eszközein várható hozam (lásd a 105–107. bekezdést).

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, a fizetésemelés mértéke, a program eszközein elért hozam és a diszkontráták. 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 egység a diszkontrátákat és más pénzügyi feltételezéseket nominális (feltüntetett) értékek szerint becsüli meg, kivéve, ha a reálértékek (inflációval korrigált értékek) megbízhatóbbak, például hiperinflációs gazdasági környezetben (lásd az IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban* standardot), vagy amikor a juttatás indexhez kötött és az azonos pénznemű és lejáratú indexhez kötött kötvények piaca fejlett.

77. A pénzügyi előrejelzéseknek a mérleg fordulónapján érvényes azon időszakra vonatkozó piaci várakozásokon kell alapulniuk, amelynek során a kötelmet teljesíteni kell.

Aktuáriusi feltételezések: diszkontráta

78. A munkaviszony megszűnése utáni (fedezett és nem fedezett) juttatási kötelmek diszkontálásához használt rátát a jó minőségű vállalati kötvények mérlegforduló-napi piaci hozama alapján kell meghatározni. Azokban az országokban, ahol az ilyen vállalati kötvényeknek nincs fejlett piaca, az államkötvények (mérlegforduló-napi) 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 lényeges hatással bíró aktuáriusi feltételezés a diszkontráta. A diszkontráta kifejezi a pénz időértékét, de nem fejezi ki az aktuáriusi vagy a befektetési kockázatot. Továbbá a diszkontráta nem fejezi ki a gazdálkodó egység hitelezői által viselt, a gazdálkodó egységre jellemző hitelezési kockázatot, vagy azt a kockázatot, hogy a jövőbeni tényleges adatok eltérhetnek az aktuáriusi feltételezésektől.

80. A diszkontráta kifejezi a juttatások kifizetésének becsült ütemezését. A gyakorlatban a gazdálkodó egység gyakran egy egyszerű, súlyozott átlaggal számított diszkontráta alkalmazásával éri ezt el, amely ráta a juttatási kifizetések becsült ütemezését és összegét, és azt a pénznemet is tükrözi, amelyben a juttatás kifizetésére sor kerül.

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 egység a megfelelő lejárat aktuális piaci rátáit alkalmazza a rövidebb távú kifizetések diszkontálására, és az aktuális piaci rátát a hozamgörbe mentén kivetítve becsüli meg a hosszabb távú kifizetésekre alkalmazandó diszkontrátát. Egy meghatározott juttatási kötelem teljes jelenértéke valószínűleg nem túl érzékeny arra a diszkontrátára, amelyet a vállalati vagy államkötvények leghosszabb lejáratán túli időszak juttatásainak kifizetéseire alkalmaznak.

82. A kamatköltséget úgy számítják ki, hogy az időszak elején meghatározott diszkontrátát megszorozzák az adott időszakra vonatkozó meghatározott juttatási kötelem jelenértékével, figyelembe véve bármely, a kötelemmel kapcsolatos lényeges változásokat. A kötelem jelenértéke különbözni fog a mérlegben megjelenített kötelezettségtől, mivel a kötelezettséget a program eszközeinek valós értékét levonva jelenítik meg, és mivel egyes aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket, valamint egyes múltbeli szolgálati költségeket nem jelenítenek meg azonnal. [Az A. függelék többek között bemutatja a kamatköltség kiszámítását.]

Aktuáriusi feltételezések: fizetések, juttatások és egészségügyi költségek

83. A munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmeket olyan alapon kell értékelni, amely tükrözi:

(a) a becsült jövőbeni fizetésemelkedéseket;

(b) a program feltételeiben meghatározott (vagy az ezen feltételeken túlmenő, vélelmezett kötelemből származó) juttatásokat a mérleg fordulónapján; és

(c) az állami juttatások mértékében bekövetkező olyan feltételezett jövőbeni változásokat, 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 fizetés emelkedések mértékére vonatkozó becslések figyelembe veszik az inflációt, a beosztást, az előléptetést és egyéb releváns tényezőket, mint például a munkaerőpiacon tapasztalható keresleti-kínálati viszonyokat.

85. Amennyiben a program formális feltételei (vagy az e feltételeken túlmenő vélelmezett kötelem) megköveteli a gazdálkodó egységtől, 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 gazdálkodó egységnek 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 megjelenítettek aktuáriusi nyereségeket, és a gazdálkodó egységnek 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 a 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 egység a jövőbeni egészségügyi költségeket a saját múltbeli tapasztalatai alapján becsüli meg, kiegészítve azt, ahol szükséges, a más gazdálkodó egységektől, 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 tényadatokat módosítják, 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 becslések 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 a 83(c) és 87. bekezdést).

Aktuáriusi nyereségek és veszteségek

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); és

(b) a program bármely eszköze valós értékének 10 %-a.

Ezeket a határértékeket minden egyes meghatározott juttatási programra külön kell kiszámolni és alkalmazni.

93. Az aktuáriusi nyereségek és veszteségek elszámolandó része minden egyes meghatározott juttatási program esetében a 92. bekezdésben meghatározott többlet, osztva az adott programhoz tartozó munkavállalók várható átlagos hátralévő szolgálati idejével. A gazdálkodó egység azonban alkalmazhat bármely más szisztematikus módszert is az aktuáriusi nyereségek és veszteségek gyorsabb elszámolására, feltéve, hogy a nyereségek és a veszteségek elszámolása ugyanazon az alapon történik, és ezt az alapot időszakról időszakra, következetesen alkalmazzák. A gazdálkodó egység alkalmazhat ilyen szisztematikus módszert az aktuáriusi nyereségekre és veszteségekre akkor is, ha azok a 92. bekezdésben meghatározott értékhatárokon belül esnek.

93A. Ha, amint azt a 93. bekezdés megengedi, egy gazdálkodó egység az aktuáriusi nyereségek és veszteségek megjelenítésére azt a politikát alkalmazza, hogy abban az időszakban jeleníti meg ezeket, amikor bekövetkeznek, megjelenítheti ezeket az eredményen kívül, a 93B–93D. bekezdésnek megfelelően, feltéve, hogy ezt teszi:

(a) az összes meghatározott juttatási programja esetében; és

(b) az összes aktuáriusi nyeresége és vesztesége tekintetében.

93B. Az eredményen kívül megjelenített aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket, amint azt a 93A. bekezdés megengedi, a „a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatása" elnevezésű sajáttőkeváltozás-kimutatásban mutatják be, amely csak a (2003-ban módosított) IAS 1 standard 96. bekezdésében meghatározott tételeket tartalmazza. A gazdálkodó egység az aktuáriusi nyereséget és veszteséget nem mutathatja be a saját tőke változásainak kimutatásában az IAS 1 standard 101. bekezdésében előírt oszlopos formában, vagy az IAS 1 standard 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 az eredményen kívül kell megjelenítenie.

93D. Az aktuáriusi nyereséget és veszteséget és az 58(b) bekezdésben foglalt értékhatárból fakadó módosításokat, amelyeket közvetlenül a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásában jelenítettek meg, azonnal a felhalmozott eredményben kell megjeleníteni. Azok nem jeleníthetők meg valamely későbbi időszak eredményében.

94. Aktuáriusi nyereségek és veszteségek származhatnak akár a meghatározott juttatási kötelem jelenértékében, akár a program eszközeinek valós értékében bekövetkező növekedésekből vagy csökkenésekből. Az aktuáriusi nyereségeket vagy veszteségeket okozhatja 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 diszkontrátában bekövetkező változások hatása; és

(d) a program eszközein elért tényleges és várt hozam közötti különbség (lásd a 105–107. bekezdést).

95. Hosszabb távon az aktuáriusi nyereségek és veszteségek kiegyenlíthetik egymás hatását. Ezért a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmeket legcélszerűbb a legjobb becslés körüli sávként („folyosó"-ként) szemlélni. A gazdálkodó egységnek lehetősége van rá, de nem köteles arra, hogy az e sávon belül eső aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket elszámolja. Jelen standard a gazdálkodó egységtől 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 egység számára gyorsabb megjelenítést lehetővé tevő szisztematikus módszerek alkalmazását is, feltéve, hogy ezek a 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 meg nem jelenített részét figyelembe venni a későbbi aktuáriusi nyereségek elszámolása során.

Múltbeli szolgálat költsége

96. A meghatározott juttatási kötelezettségének az 54. bekezdés szerinti értékelésekor a gazdálkodó egységnek – 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 gazdálkodó egységnek a múltbeli szolgálat költségét azonnal el kell számolnia.

97. Múltbeli szolgálat költsége akkor keletkezik, amikor a gazdálkodó egység 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 jelenítik meg, függetlenül attól, hogy a költség korábbi időszakban teljesített munkavállalói szolgálathoz tartozik. A múltbeli szolgálat költségét a módosítás miatti kötelezettség változásaként értékelik (lásd a 64. bekezdést).

Szemléltető példa a 97. bekezdéshez

Egy gazdálkodó egység 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 egység 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-én több mint ötéves szolgálati idővel rendelkező munkavállalók	150
Az X5.01.01-én öt évnél kevesebb szolgálati idővel rendelkező munkavállalók (a jogosultság megszolgálásáig átlagosan hátralévő idő: három év)	120
	270

A gazdálkodó egység 150 egységet azonnal elszámol, mivel az erre való jogosultságot már megszolgálták. 120 egységet a gazdálkodó egység 20X5. január 1-jétől kezdődően három év alatt, lineáris módszerrel számol el.

98. A múltbeli szolgálat költsége nem tartalmazza:

(a) a tényleges és a korábban feltételezett fizetésemelések közötti eltérések hatását a korábbi években elvégzett szolgálat után járó juttatási kötelemre (ilyenkor nem keletkezik múltbeli szolgálat költsége, mivel az aktuáriusi feltételezések figyelembe veszik a várható fizetéseket);

(b) a nem kötelező nyugdíjemelések alul- és felülbecsléseit, amikor a gazdálkodó egységnek vélelmezett kötelme van ilyen emelések megtételére (ilyenkor nem keletkezik múltbeli szolgálat költsége, mivel az aktuáriusi feltételezések figyelembe veszik az ilyen emeléseket);

(c) a juttatások olyan emelésére vonatkozó becsléseket, amelyek a pénzügyi kimutatásokban már megjelenített aktuáriusi nyereségek miatt keletkeznek, amennyiben a gazdálkodó egység 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 a 85(b) bekezdést);

(d) a megszolgált juttatások növekedését, amikor a munkavállalók új, vagy emelt juttatások hiányában teljesítik a megszolgálási követelményeket (nincs múltbeli szolgálat költsége, mivel a juttatás becsült költsége tárgyidőszaki szolgálat költségeként elszámolásra került a szolgálat végzésével párhuzamosan); és

(e) a program olyan módosításainak hatását, amelyek a jövőbeni szolgálatok után járó juttatások összegét csökkentik (megszorítás).

99. A gazdálkodó egység a múltbeli szolgálati költségek amortizációjának ütemezését a juttatások bevezetésekor vagy módosításakor állapítja meg. Gyakorlati szempontból kivitelezhetetlen lenne az amortizációs ütemterv későbbi módosításainak beazonosításához és végrehajtásához szükséges részletes kimutatásokat vezetni. Ezen túlmenően a hatás valószínűleg csak akkor lényeges, amikor megszorítás vagy rendezés következik be. Ezért a gazdálkodó egység a múltbeli szolgálat költségének amortizációs ütemtervét csak a juttatás megszorítása vagy rendezése esetén módosítja.

100. Amikor a gazdálkodó egység a 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 egység a meglévő meghatározott juttatási program alapján kifizetendő bizonyos juttatásokat lecsökkent, és ezzel egyidejűleg a program alapján az ugyanazon munkavállalóknak járó más juttatásokat megnöveli, a gazdálkodó egység a változást egyetlen nettó változásként kezeli.

Megjelenítés és értékelés: a program eszközei

A program eszközeinek valós értéke

102. Az 54. bekezdés alapján a mérlegben megjelenítendő 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-k olyan diszkontrátával 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 egység által az alapba még be nem fizetett hozzájárulási összegek, továbbá a gazdálkodó egység 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 program eszközei között olyan minősített biztosítási kötvények is vannak, amelyek pontosan megfelelnek a program alapján kifizetendő juttatások egy része vagy egésze összegének és esedékességének, ezen biztosítási kötvények valós értékét kell a kapcsolódó kötelezettség jelenértékének 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 gazdálkodó egységnek a visszatérítési jogát külön eszközként kell megjelenítenie. A gazdálkodó egységnek az eszközt valós értéken kell értékelnie. Minden egyéb tekintetben a gazdálkodó egységnek 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 gazdálkodó egységnek 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 egység a minősített biztosítási kötvényeket a program egyéb eszközeivel azonos módon számolja el, és a 104A. bekezdés rendelkezései nem alkalmazandók (lásd a 39–42. és 104. bekezdést).

104C. Amikor a biztosítási kötvény nem minősített biztosítási kötvény, ez a biztosítási kötvény nem minősül a program eszközének. A 104A. bekezdés rendelkezik az ilyen esetekről: a gazdálkodó egység a biztosítási kötvény alapján járó visszatérítési jogát elkülönült eszközként jeleníti meg, nem pedig egy levonásként az 54. bekezdés szerint megjelenített meghatározott juttatási kötelezettség meghatározásakor; minden más tekintetben a gazdálkodó egység ezt az eszközt a program többi eszközével azonos módon kezeli. Az 54. bekezdés szerint megjelenített meghatározott juttatási kötelezettséget konkrétan növelik (csökkentik) abban a mértékben, amennyiben a meghatározott juttatási kötelmen és a kapcsolódó visszatérítési jogon elért halmozott nettó aktuáriusi nyereségek (veszteségek) nem kerülnek megjelenítésre a 92. és 93. bekezdés alapján. A 120A(f)iv. bekezdés megköveteli, hogy a gazdálkodó egység tegye közzé visszatérítési jogosultság és a kapcsolódó kötelezettség közötti kapcsolat rövid bemutatását.

Szemléltető példa a 104A–C. bekezdéshez

A kötelem jelenértéke	1 241
Meg nem jelenített aktuáriusi nyereség	17
A mérlegben megjelenített kötelezettség	1 258
Biztosítási kötvényekből származó olyan jogok, amelyek pontosan megfelelnek a program alapján fizetendő egyes juttatások összegének és esedékességének Ezen juttatások jelenértéke	1 092

A 17 el nem számolt aktuáriusi nyereség a kötelezettségen és a visszatérítési jogosultságon realizált aktuáriusi nyereség halmozott nettó összege.

104D. Amennyiben a visszatérítési jog olyan biztosítási kötvényből származik, amely pontosan megfelel a meghatározott juttatási program alapján fizetendő juttatások egésze vagy egy része összegének és esedékességének, a visszatérítési jog 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 eszközeinek várható hozama az eredménykimutatásban elszámolt ráfordítások egyik komponense. A program eszközeinek várható hozama 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 eszközeinek várható hozama a hozamoknak a kapcsolódó kötelem teljes időtartamára vonatkozó időszak eleji piaci várakozásain alapul. A program eszközeinek várható hozama 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.

Szemléltető példa a 106. bekezdéshez

20X1. január 1-jén a program eszközeinek valós értéke 10 000, míg az aktuáriusi nyereség meg nem jelenített halmozott nettó értéke 760 volt. 20X1. június 30-án a program 1 900 juttatást fizetett ki és 4 900 hozzájárulást kapott. 20X1. december 31-én a program eszközeinek valós értéke 15 000 volt, 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 egység 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 eszközein realizált és nem realizált nyereségek (adózott)	2,00
Adminisztrációs költségek	(1,00)
Várható hozam	10,25
20X1-re vonatkozóan a program eszközeire vonatkozóan várható és tényleges hozam a következő volt:	
10 000-en 12 hónapra 10,25 % kamat mellett elért hozam	*1 025*
3 000-en hat hónapra 5 % kamat mellett elért hozam (az éves 10,25 % megfelelője, hathavonta számítva)	*150*
Program eszközeitől elvárt hozam 20X1-re	*1 175*
A program eszközeinek 20X1. december 31-i valós értéke	*15 000*
Mínusz a program eszközeinek 20X1. január 1-jei valós értéke	*(10 000)*
Mínusz kapott hozzájárulások	*(4 900)*
Plusz kifizetett juttatások	*1 900*
A program eszközeinek tényleges hozama	*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 meg nem jelenített 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 00010 %-a és ii. 14 792 10 %-a). A következő évben (20X2-ben) a gazdálkodó egység eredménykimutatásában aktuáriusi nyereséget számol el 25 (1 525 mínusz 1 500) osztva az illető munkavállalókra vonatkozó átlagos hátralévő munkaviszonyban töltendő idővel értékben.

A program eszközeinek a 20X2-re vonatkozóan várható hozama a kötelem teljes futamideje alatti hozamra vonatkozó X2.01.01-i piaci várakozásokon fog alapulni.

107. A program eszközeinek várható és tényleges hozamának meghatározásakor a gazdálkodó egység levonja az adminisztrációs költségeket, a kötelmek értékeléséhez használt aktuáriusi feltételezéseknél már figyelembe vett költségek kivételével.

Üzleti kombinációk

108. Egy üzleti kombinációban a gazdálkodó egység a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból keletkező eszközöket és kötelezettségeket a kötelem jelenértékén mutatja ki, levonva a program eszközeinek valós értékét (lásd a IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot). A kötelem jelenértéke az alábbiak közül mindet tartalmazza, még abban az esetben is, ha a felvásárolt az akvizíció időpontjában még nem jelenítette meg azokat:

(a) az akvizíció időpontja előtt keletkezett aktuáriusi nyereségek és veszteségek (függetlenül attól, hogy a 10 %-os „folyosón" belülre vagy kívülre esnek-e);

(b) a múltbeli szolgálat olyan költsége, amely az akvizíció időpontját megelőzően a juttatás módosításai vagy egy új program bevezetése következtében keletkezett; és

(c) azok az összegek, amelyeket a 155(b) bekezdés átmeneti rendelkezései alapján a felvásárolt még nem jelenített meg.

Megszorítások és rendezések

109. A gazdálkodó egységnek 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, amelyeket a 92. és 96. bekezdés alapján még nem jelenítettek meg.

110. A megszorítás vagy rendezés hatásának meghatározása előtt a gazdálkodó egységnek 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 egység:

(a) vagy bizonyíthatóan elkötelezte magát, hogy a programban érintett munkavállalók számát lényegesen csökkenti; vagy

(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 lényeges hatással lenne. A megszorítások gyakran kapcsolódnak átszervezéshez. Ezért a gazdálkodó egységnek a megszorítást ugyanakkor kell elszámolnia, amikor a kapcsolódó átszervezést.

112. Rendezés akkor történik, amikor a gazdálkodó egység 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 egység 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 gazdálkodó egységnek fennmarad a jogi vagy vélelmezett kötelme (lásd a 39. bekezdést) további összegek megfizetésére, ha a biztosító a biztosítási kötvényben meghatározott munkavállalói juttatást nem fizeti meg. A 104A–D. bekezdés foglalkoznak azoknak a biztosítási kötvényekből származó visszatérítési jogoknak a megjelenítésével és értékelésével, amelyek nem tartoznak a program eszközei közé.

114. A rendezés a megszorítással együtt 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.

Szemléltető példa a 115. bekezdéshez

A gazdálkodó egység megszüntet egy működési szegmenst, és a megszűnt szegmens munkavállalói nem fognak megszerezni további juttatásokat. Ez egy rendezés nélküli megszorítás. A jelenlegi aktuáriusi feltételezések alkalmazásával (beleértve a jelenlegi piaci kamatokat és egyéb jelenlegi piaci árakat) közvetlenül a megszorítás előtt a gazdálkodó egységnek 1 000 nettó jelenértékű meghatározott juttatási kötelme van, 820 valós értékű program eszközei vannak, és 50 meg nem jelenített halmozott nettó aktuáriusi nyeresége van. A gazdálkodó egység jelen standardot egy évvel korábban kezdte alkalmazni. Ezáltal nettó kötelezettsége 100-zal növekedett, amely összeget a gazdálkodó egység döntése szerint öt év alatt fog megjeleníteni (lásd a 155(b) bekezdést). 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:

	A megszorítás előtt	*Nyereség a megszorítás miatt*	*A megszorítás után*
A kötelem nettó jelenértéke	*1 000*	*(100)*	*900*
A program eszközeinek valós értéke	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Meg nem jelenített aktuáriusi nyereség	*50*	*(5)*	*45*
Meg nem jelenített áttérési összeg (100 × 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
A mérlegben megjelenített nettó kötelezettség	*150*	*(97)*	*53*

Bemutatás

Beszámítás

116. A gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell beszámítania egy meghatározott programhoz tartozó eszközt egy másik programra vonatkozó kötelezettséggel szemben, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek kikényszeríthető joga van az egyik programban keletkező többletnek egy másik programban felmerülő kötelemhez történő felhasználására; és

(b) a gazdálkodó egység a kötelmeket 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: bemutatás* standardban meghatározott feltételekhez.

Rövid/hosszú lejáratú megkülönböztetés

118. Egyes gazdálkodó egységek elkülönítik a rövid lejáratú eszközöket és kötelezettségeket a nem rövid lejáratú eszközöktől és kötelezettségektől. A jelen standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodó egységnek 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 komponensei

119. A jelen standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodó egységnek 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

120. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek képessé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználóit a meghatározott juttatási programok jellegének és a programokban az időszak során bekövetkezett változások pénzügyi hatásainak az értékelését.

120A. A gazdálkodó egységnek a következő információkat kell közzétennie a meghatározott juttatási programokra vonatkozóan:

(a) a gazdálkodó egység számviteli politikáját az aktuáriusi nyereségek és veszteségek elszámolására vonatkozóan;

(b) a program típusának általános bemutatását;

(c) a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke nyitó és záró egyenlegének egyeztetését, külön mutatva be, ha ez kivitelezhető, az időszak során azokat a hatásokat, amelyek az egyes alábbi tételekhez hozzárendelhetők:

i. tárgyidőszaki szolgálat költsége;

ii. kamatköltség;

iii. a program résztvevőinek hozzájárulásai;

iv. aktuáriusi nyereségek és veszteségek;

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; és

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 értékének a nyitó és záró egyenlegének és a 104A. bekezdés szerint eszközként megjelenített bármely visszatérítés nyitó és záró egyenlegének az egyeztetését, külön mutatva be, ha kivitelezhető, az időszak során azokat a hatásokat, amelyek az egyes alábbi tételekhez hozzárendelhetők:

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. a munkáltató hozzájárulásai;

v. a program résztvevőinek hozzájárulásai;

vi. kifizetett juttatások;

vii. üzleti kombinációk; és

viii. rendezések;

(f) a (c) bekezdésben szereplő meghatározott juttatási kötelem jelenértékének és az (e) bekezdésben szereplő program eszközei valós értékének a mérlegben megjelenített eszközökkel és kötelezettségekkel történő egyeztetését, bemutatva legalább:

i. a mérlegben meg nem jelenített nettó aktuáriusi nyereségeket vagy veszteségeket (lásd a 92. bekezdést);

ii. a mérlegben meg nem jelenített múltbeli szolgálat költségét (lásd a 96. bekezdést);

iii. az 58(b) bekezdésben meghatározott értékhatár miatt eszközként meg nem jelenített bármely összeget;

iv. a 104A. bekezdés alapján eszközként megjelenített bármely visszatérítési jog valós értékét a mérleg fordulónapján (a visszatérítési jog és a kapcsolódó kötelem közötti kapcsolat rövid leírásával); és

v. a mérlegben megjelenített egyéb összegeket;

(g) az eredményben az alábbiak mindegyikére megjelenített összes ráfordítás, és azok a tételsorok, amelyekben szerepelnek:

i. tárgyidőszaki szolgálat költségei;

ii. kamatköltség;

iii. a program eszközeinek várható hozama;

iv. a 104A. bekezdés szerint eszközként kimutatott bármely visszatérítési jogon várt hozam;

v. aktuáriusi nyereségek és veszteségek;

vi. múltbeli szolgálat költsége;

vii. bármely megszorítás vagy rendezés hatása; és

viii. az 58(b) bekezdésben szereplő értékhatár hatása;

(h) a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásában megjelenített teljes összeget az alábbiak mindegyikére vonatkozóan:

i. aktuáriusi nyereségek és veszteségek; és

ii. az 58(b) bekezdésben szereplő értékhatár hatása;

(i) az aktuáriusi nyereséget és veszteséget a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásában a 93A. bekezdés szerint megjelenítő gazdálkodó egységnél a megjelenített bevételek és ráfordítások kimutatásában elszámolt aktuáriusi nyereségek és veszteségek halmozott összegét;

(j) a program eszközeinek minden főbb kategóriájánál, amelyek tartalmazzák, de nem kizárólag, a tőkeinstrumentumokat, adósságinstrumentumokat, ingatlanokat és minden egyéb eszközt, azt a százalékot vagy összeget, amelyet az egyes főbb kategóriák képviselnek a program összes eszközének a valós értékében;

(k) a program eszközeinek valós értékében a következők miatt figyelembe vett összegeket:

i. a gazdálkodó egység saját pénzügyi instrumentumainak minden egyes kategóriája; és

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 felhasznált alapvető aktuáriusi feltételezések a mérleg fordulónapján, amelyek szükség szerint az alábbiakat tartalmazzák:

i. diszkontráták;

ii. a program minden eszközén várható hozam a pénzügyi kimutatásokban bemutatott időszakokban;

iii. a 104A. bekezdésnek megfelelően eszközként kimutatott bármely visszatérítési jogon várható hozam a pénzügyi kimutatásokban bemutatott időszakokban;

iv. fizetésemelések várható mértéke (és minden olyan, a program formális vagy vélelmezhető feltételeiben a juttatások jövőbeni emelkedéséhez meghatározott indexekben vagy más változókban bekövetkező változás);

v. az egészségügyi költségek trendjei; és

vi. bármely más lényeges aktuáriusi feltételezés, amely felhasználásra került.

A gazdálkodó egységnek minden egyes aktuáriusi becslést abszolút értéken kell közzétennie (például abszolút százalékként), nem csupán különböző százalékos értékek vagy más változók különbözeteként;

(o) a feltételezett egészségügyi költségtrend egy százalékpontos növekedésének és csökkenésének a hatása a következőkre:

i. a munkaviszony megszűnése utáni nettó periodikus egészségügyi költségek tárgyidőszaki szolgálati költség és kamatköltség komponenseinek összevont értékére; és

ii. az egészségügyi költségekre vonatkozó, munkaviszony megszűnése utáni halmozott juttatási kötelemre.

Ennek a közzétételnek a szempontjából minden egyéb 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) az alábbiak tárgyidőszaki és az előző négyéves időszaki értékét:

i. a meghatározott juttatási kötelem jelenértékét, a program eszközeinek valós értékét, és a program többletét vagy hiányát; és

ii. az alábbiakból keletkező tapasztalati módosításokat:

(A) a program kötelezettségei a program mérlegforduló-napi kötelezettségeinek (1) összegeként, vagy (2) százalékaként kifejezve; és

(B) a program eszközei a program mérlegforduló-napi eszközeinek (1) összegeként, vagy (2) százalékaként kifejezve;

(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 fizetés alapú nyugdíjprogramoktól és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi programoktól. A program leírásának tartalmaznia kell azokat az informális gyakorlatokat, amelyekből olyan vélelmezett kötelmek keletkeznek, amelyek szerepelnek a meghatározott juttatási kötelemnek az 52. bekezdés szerinti értékelésében. Részletesebb információk megadása nem szükséges.

122. Amikor egy gazdálkodó egységnél 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 egység 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 standard megköveteli, a gazdálkodó egységnek információkat kell közzétennie:

(a) a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokkal folytatott, kapcsolt felek közötti ügyletekről; és

(b) a kulcspozícióban lévő vezetők részére nyújtott, munkaviszony megszűnése utáni juttatásokról.

125. Amikor az IAS 37 standard megköveteli, a gazdálkodó egységnek 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 lényeges 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 mérlegforduló-napi meghatározott juttatási kötelem mérlegfordulónapon érvényes jelenértéke (lásd a 64. bekezdést);

(b) mínusz a program azon eszközeinek (ha vannak ilyenek) a mérlegforduló-napi valós értéke, amelyekből a kötelezettségek közvetlenül rendezésre kerülnek (lásd a 102–104. bekezdést).

A kötelezettség értékelésekor a gazdálkodó egységnek a 49–91. bekezdést kell alkalmaznia, kivéve az 54. és a 61. bekezdést. A gazdálkodó egységnek a 104A. bekezdést kell alkalmaznia bármely visszatérítési jog megjelenítésére és értékelésére.

129. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan a gazdálkodó egységnek a következő tételek nettó összegét kell ráfordításként, vagy (az 58. bekezdésben foglaltaknak megfelelően) bevételként megjelenítenie, kivéve addig a mértékig, amennyiben valamely más standard megköveteli vagy megengedi azoknak az eszközök bekerülési értékében történő figyelembevételét:

(a) tárgyidőszaki szolgálat költségei (lásd a 63–91. bekezdést);

(b) kamatköltség (lásd a 82. bekezdést);

(c) a program bármely eszközén (lásd a 105–107. bekezdést) és az eszközként kimutatott visszatérítési jogon (lásd a 104A. bekezdést) várható hozam;

(d) aktuáriusi nyereségek vagy veszteségek, amelyek teljes összegét azonnal meg kell jeleníteni;

(e) múltbeli szolgálati költség, amelynek a teljes összegét azonnal meg kell jeleníteni; és

(f) bármely megszorítás vagy rendezés hatása (lásd a 109. és 110. bekezdést).

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 költségét a hosszú távú munkaképtelenséget okozó esemény bekövetkezésekor jelenítik meg.

Közzététel

131. Bár a jelen standard nem ír elő meghatározott közzétételi szabályokat az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan, más standardok megkövetelhetnek közzétételeket, például, amikor az ilyen juttatásokból származó ráfordítás lényeges, és így az IAS 1 standard közzétételt követel meg. Ahol azt az IAS 24 standard megköveteli, a gazdálkodó egység a kulcspozícióban lévő vezetők egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásaira vonatkozó információkat közzéteszi.

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 gazdálkodó egységnek kötelezettségként és ráfordításként akkor, és csak akkor kell megjelenítenie, ha a gazdálkodó egység bizonyíthatóan elkötelezte magát:

(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 egység akkor, és csak akkor kötelezte el magát bizonyíthatóan végkielégítés kifizetésére, ha a gazdálkodó egységnek 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.

135. A gazdálkodó egység jogszabályi rendelkezés, szerződés vagy más, a munkavállalókkal vagy azok képviselőivel történt megállapodás, vagy az üzleti gyakorlaton, szokáson alapuló vélelmezhető kötelem, vagy a gazdálkodó egység 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 néha tartalmazzák:

(a) nyugdíjazási juttatások vagy más munkaviszony megszűnése utáni juttatások emelését, akár közvetetten, egy munkavállalói juttatási programon keresztül, akár közvetlenül; és

(b) a munkavállaló fizetését egy meghatározott felmondási idő végéig, ha a munkavállaló a gazdálkodó egység számára gazdasági haszonnal járó további szolgálatot már nem végez.

136. Egyes munkavállalói juttatások attól függetlenül fizetendőek, 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 a munkaviszony megszűnése utáni juttatások, nem pedig végkielégítések, és a gazdálkodó egység munkaviszony megszűnése utáni juttatásokként számolja el azokat. Néhány gazdálkodó egység a munkavállaló kérésére történő önkéntes felmondás esetében alacsonyabb juttatásokat biztosít (lényegében ez egy munkaviszony megszűnése utáni juttatást), mint abban az esetben, ha a gazdálkodó egység 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 egység számára jövőbeni gazdasági hasznokat, és azonnal ráfordításként jelenítik meg azokat.

138. Amikor a gazdálkodó egység végkielégítéseket jelenít meg, lehet, hogy a gazdálkodó egységnek a nyugdíjazási juttatások vagy más munkavállalói juttatások megszorítását is el kell számolnia (lásd a 109. bekezdést).

Értékelés

139. Amikor a végkielégítések a mérleg fordulónapja utáni 12 hónapon túl válnak esedékessé, azok összegét a 78. bekezdésben meghatározott diszkontráta 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 standard előírásainak megfelelően a gazdálkodó egység közzéteszi a függő kötelezettségre vonatkozó információkat, kivéve, ha a tényleges kifizetés valószínűsége esetleges.

142. Ahogy az IAS 1 megköveteli, a gazdálkodó 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.

143. Amikor az IAS 24 standard előírja, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a kulcspozícióban lévő vezetők végkielégítéseire vonatkozó információkat.

144–152. [Törölve]

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

153. A jelen fejezet a meghatározott juttatási programokra vonatkozó átmeneti rendelkezéseket határozza meg. Amikor a gazdálkodó egység először alkalmazza a jelen standardot egyéb munkavállalói juttatásokra, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardot alkalmazza.

154. A jelen standard első alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek a meghatározott juttatási programokra vonatkozó áttérési kötelezettségét az áttérés időpontjában a következők szerint kell meghatároznia:

(a) a kötelem jelenértéke (lásd a 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 a 102–104. bekezdést);

(c) mínusz a 96. bekezdés alapján bármely olyan múltbeli szolgálat költsége, amelyet későbbi időszakokban kell megjeleníteni.

155. Amennyiben az áttérési kötelezettség meghaladja azt az összeget, amelyet a gazdálkodó egység korábbi számviteli politikája alapján azonos időpontban megjelenítettek volna, a gazdálkodó egység köteles egy visszavonhatatlan döntéssel ezt a növekedést az 54. bekezdésben meghatározott juttatási kötelezettségének részeként megjeleníteni:

(a) azonnal az IAS 8 alapján; vagy

(b) ráfordításként lineáris alapon a standard első alkalmazásától számított maximum öt év alatt. Amennyiben a gazdálkodó egység a (b)-t választja, köteles:

i. az 58(b) bekezdésben meghatározott határértéket alkalmazni a mérlegben kimutatott minden eszköz értékelésekor;

ii. minden egyes mérlegfordulónapon közzétenni: (1) a növekedés még meg nem jelenített 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 meg kell jeleníteni, a gazdálkodó egységnek csak olyan mértékben kell az aktuáriusi nyereséget megjelenítenie, amennyiben az aktuáriusi nyereség még meg nem jelenített halmozott nettó összege (még az aktuáriusi nyereség elszámolása előtt) meghaladja az áttérési kötelezettség meg nem jelenített részét; és

iv. a meg nem jelenített 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, amelyet ugyanezen időpontban a gazdálkodó egység korábbi számviteli politikája alapján megjelenítettek volna, a gazdálkodó egységnek a csökkenést az IAS 8 alapján azonnal el kell számolnia.

156. A standard első alkalmazásakor a gazdálkodó egység 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.

Szemléltető példa a 154–156. bekezdéshez

1998. december 31-én a gazdálkodó egység mérlege 100 nyugdíjfizetési kötelezettséget tartalmaz. A gazdálkodó egység 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 egység 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 megjelenített kötelezettség	*100*
A kötelezettség növekedése	*136*

A gazdálkodó egység választhat, hogy a 136 növekedést azonnal, vagy maximum öt éven keresztül folyamatosan jeleníti-e meg. A döntés később nem módosítható.

1999. december 31-én 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 átlagos várhatóan hátralévő szolgálati ideje ekkor nyolc év volt. A gazdálkodó egység 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 meg nem jelenített részének halmozott nettó értéke	*120*
Áttérési kötelezettség meg nem jelenített része (136 × 4/5)	*(109)*
Megjelenítendő nyereség maximális értéke (155(b) iii. bekezdést)	*11*

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

157. A jelen standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba, a 159–159C. bekezdésben foglaltak kivételével. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység a jelen standardot a nyugdíjazási juttatások költségeire vonatkozóan az 1999. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra alkalmazza, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie, hogy ezt a standardot alkalmazta az IAS 19 *Nyugdíjazási juttatások költségei* standard helyett.

158. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1993-ban elfogadott IAS 19 *Nyugdíjazási juttatások költségei* standardot.

159. A következő rendelkezések a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves pénzügyi kimutatásokra ([1]) lépnek hatályba:

(a) a program eszközeinek módosított fogalma a 7. bekezdésben, és a hosszú távú munkavállalói juttatási alapok és a minősített biztosítási kötvények kapcsolódó fogalmai; és

(b) a 104A, a 128. és a 129. bekezdésben a visszatérítésekre vonatkozó elszámolási és értékelési előírások, és a 120A(f)iv., 120A(g)iv., 120A(m) és 120A(n)iii. bekezdésben a kapcsolódó közzétételek.

A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a korábbi alkalmazás a pénzügyi kimutatásokra hatással van, a gazdálkodó egységnek ezt a tényt közzé kell tennie.

159A. Az 58A. bekezdésben található módosítás a 2002. május 31-én vagy azt követően végződő éves pénzügyi kimutatásokra lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a korábbi alkalmazás a pénzügyi kimutatásokra hatással van, a gazdálkodó egységnek ezt a tényt közzé kell tennie.

159B. A gazdálkodó egységnek a 32A, 34–34B, 61. és 120–121. bekezdés 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. bekezdésben szereplő opciót a 2004. december 16-án vagy azt követően kezdődő éves időszakokra lehet alkalmazni. Annak a gazdálkodó egységnek, amely az opciót a 2006. január 1-je előtt kezdődő éves időszakokra alkalmazza, a 32A., 34–34B., 61. és 120–121. bekezdésben szereplő módosításokat is alkalmaznia kell.

160. Az IAS 8 standard alkalmazandó, amikor a gazdálkodó egység megváltoztatja számviteli politikáját a 159–159C. bekezdésben foglalt módosítások szerint. Az ilyen módosítások visszamenőleges alkalmazásakor, ahogyan azt az IAS 8 megköveteli, a gazdálkodó egység ezeket a változásokat olyan módon kezeli, mintha azokat a standard fennmaradó részével azonos időpontban alkalmazta volna, kivéve, hogy egy gazdálkodó egység közzéteheti a 120A (p) bekezdésben előírt összegeket úgy, hogy az összegeket minden egyes éves időszakra a jövőre nézve határozzák meg a pénzügyi kimutatásokban bemutatott első olyan éves időszaktól kezdve, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza a 120A. bekezdés módosításait.

([1]) A 159. és 159A. bekezdések az „éves pénzügyi kimutatásokra” hivatkoznak a hatálybalépés napjának megfogalmazására vonatkozó egyértelműbb, 1998-ban bevezetett nyelvezetnek megfelelően. A 157. bekezdés a „pénzügyi kimutatásokra” hivatkozik.

IAS 20 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele

HATÓKÖR

1. Ezt a standardot kell alkalmazni az állami támogatások elszámolására és közzétételére, valamint az állami közreműködés egyéb formáinak közzétételére vonatkozóan.

2. Ez a standard nem foglalkozik:

   (a) az állami támogatásoknak az árváltozások hatását tükröző pénzügyi kimutatásokban vagy a hasonló jellegű kiegészítő információkban való elszámolásából eredő speciális problémákkal;

   (b) azzal az állami közreműködéssel, amelyet olyan juttatások formájában nyújtanak egy gazdálkodó egységnek, amelyek az adóköteles nyereség meghatározásakor vehetők igénybe, vagy amelyeket a nyereségadó-fizetési kötelezettség alapján határoznak meg, vagy azzal korlátoznak (úgymint nyereségadó-mentességek, beruházási adókedvezmények, gyorsított értékcsökkenési leírás és csökkentett adókulcsok);

   (c) a gazdálkodó egység tulajdonlásában lévő állami részvétellel;

   (d) az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard hatálya alá tartozó állami támogatásokkal.

FOGALMAK

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

   Az *állam(háztartás)* kifejezés a kormányra, a kormányzati szervekre és a hasonló, akár helyi, akár nemzeti vagy nemzetközi testületekre utal.

   Az *állami közreműködés* olyan állami tevékenység, amely bizonyos kritériumoknak megfelelő, egy vagy több gazdálkodó egység részére gazdasági előny nyújtását célozza meg. Nem tartoznak az e standard keretében nyújtott állami közreműködés körébe az olyan előnyök, amelyeket kizárólag közvetve, általános kereskedelmi feltételeket befolyásoló tevékenységen keresztül nyújtanak, úgymint egy fejlesztendő terület infrastruktúrájának biztosítása, vagy a versenytársakra kivetett kereskedelmi korlátozások.

   Az *állami támogatások* erőforrásoknak egy gazdálkodó egység részére történő átadásai formájában nyújtott állami közreműködések, amelyet a gazdálkodó egység működési tevékenységéhez kapcsolódó, meghatározott feltételek múltbeli vagy jövőbeli teljesítése ellenében nyújtanak. Nem tartoznak ide az állami közreműködésnek azon formái, amelyeknek ésszerűen nincs nekik tulajdonítható értékük, valamint azok az állammal kötött ügyletek, amelyeket nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó egység szokásos kereskedelmi ügyleteitől ([1]).

   Az *eszközökkel kapcsolatos támogatások* olyan állami támogatások, amelyeknek az elsődleges feltétele az, hogy az ilyen támogatásra jogosult gazdálkodó egység hosszú lejáratú eszközöket szerezzen be, hozzon létre, vagy más módon szerezzen meg. A támogatások másodlagos feltételeket is előírhatnak, amelyek leszűkítik az eszközök típusát vagy helyét, vagy azt az időszakot, amely alatt be kell szerezni vagy meg kell tartani azokat.

   A *jövedelemhez kapcsolódó támogatások* az eszközökhöz kapcsolódó támogatásoktól eltérő állami támogatások.

   Az *elengedhető kölcsönök* olyan kölcsönök, amelyek esetében a kölcsönadó vállalja, hogy meghatározott feltételek fennállása esetén elengedi a visszafizetést.

   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 az, hogy ösztönözzék a gazdálkodó egységet, hogy olyan tevékenységbe kezdjen, amelybe szokásos körülmények között – ha a közreműködést nem kapná meg – nem fogna bele.

5. A gazdálkodó egység által kapott állami közreműködés két okból is lényeges lehet a pénzügyi kimutatások elkészítése során. Először, ha erőforrások kerültek átadásra, meg kell találni a megfelelő módot az átadás elszámolására. Másodszor kívánatos jelezni, hogy a gazdálkodó egység milyen mértékben profitált a beszámolási időszak alatt az ilyen közreműködésből. Ez elősegíti a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a korábbi időszakok pénzügyi kimutatásaival, valamint a más gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaival történő összehasonlítását.

6. Az állami támogatásokat időnként más elnevezéssel illetik, például segélyek, szubvenciók vagy juttatások.

([1]) Lásd a még a SIC-10 *Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat a működési tevékenységgel* értelmezést.

ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK

7. Az állami támogatások – ideértve a nem monetáris támogatásokat valós értéken – nem mutathatók ki addig, amíg nincs ésszerű bizonyíték arra, hogy:

(a) a gazdálkodó egység teljesíteni fogja a hozzájuk kapcsolódó feltételeket; és

(b) a gazdálkodó egység meg fogja kapni a támogatásokat.

8. Egy állami támogatást csak akkor jelenítenek meg, ha ésszerű bizonyíték arra, hogy a gazdálkodó egység teljesíteni fogja a hozzá kapcsolódó feltételeket, és hogy a támogatást meg fogja kapni. A támogatás kézhez vétele még nem meggyőző bizonyíték arra vonatkozóan, hogy a támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesültek, vagy teljesülni fognak.

9. Az a mód, ahogy egy támogatást megkapnak, nem befolyásolja a támogatás esetében alkalmazandó számviteli módszert. Ezért a támogatást ugyanolyan módon kell elszámolni, akár pénzeszközben, akár az állammal szembeni kötelezettségek csökkentésén keresztül kapják.

10. Az államtól kapott elengedhető kölcsön akkor kezelendő állami támogatásként, ha ésszerű bizonyíték van arra, hogy a gazdálkodó egység teljesíteni fogja a kölcsön visszafizetésének elengedésére vonatkozó feltételeket.

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 szisztematikusan kell bevételként elszámolni azok alatt az időszakok alatt, amelyek szükségesek ahhoz, hogy összemérjék őket a kompenzálni kívánt kapcsolódó ráfordításokkal. A támogatások nem írhatók jóvá közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben.

13. Két alapvető megközelítés létezik az állami támogatások elszámolására: a tőkemegközelítés, amely alapján a támogatás közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben kerül jóváírásra, és a jövedelemmegközelítés, 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 azt a mérlegben kellene kezelni, nem pedig az eredménykimutatáson kellene átvezetni az általa finanszírozott költségtételek ellentételezésére. Mivel visszafizetés nem várható, a támogatást közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben kellene jóváírni; és

(b) nem megfelelő az állami támogatásokat az eredménykimutatásban megjeleníteni, mivel ezeket nem megszolgálják, hanem azok az állam által nyújtott olyan ösztönzést jelentenek, amelyekhez nem kapcsolódnak költségek.

15. A jövedelemmegközelítést támogató érvek a következők:

(a) mivel az állami támogatások a részvényesektől eltérő forrásból származó bevételek, ezeket nem lehet közvetlenül a részvényesek részesedéseivel szemben jóváírni, hanem bevételként kell elszámolni azokat a megfelelő időszakokban;

(b) az állami támogatások ritkán ellentételezés nélküliek. A gazdálkodó egység a kitűzött feltételek megvalósításával és az előírt kötelezettségek teljesítésével szolgálja meg azokat. Ezért ezeket bevételként kell elszámolni, 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.

16. A jövedelemmegközelítés szempontjából lényeges, hogy az állami támogatásokat szisztematikus és ésszerű módon azokra az időszakokra számolják el bevételként, amelyben a kapcsolódó költségek felmerülnek. Az átvételi alapon történő elszámolás nem felel meg az eredményszemléletű számvitel alapfeltételének (IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard), és csak akkor lenne elfogadható, ha nincs más alap a támogatásnak az időszakokhoz való hozzárendelésére, mint az az időszak, amelyben azt megkapják.

17. A legtöbb esetben könnyen megállapíthatók azok az időszakok, amelyekben a gazdálkodó egység elszámolja az állami támogatáshoz kapcsolódó költségeket vagy ráfordításokat, 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 néha olyan pénzügyi vagy fiskális segélycsomagok részeként kapják meg a gazdálkodó egységek, amelyekhez számos feltétel kapcsolódik. Ilyen esetekben figyelmet kell fordítani azoknak a költségeket és ráfordításokat előidéző feltételeknek az azonosítására, amelyek meghatározzák azokat az időszakokat, amelyekben a támogatás megszolgálttá válik. Helyénvaló lehet, ha a támogatás egyik részét egyféle módszerrel, másik részét pedig egy másikféle módszerrel rendelik hozzá.

20. Egy olyan állami támogatást, amely már felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzálására, vagy a gazdálkodó egységnek jövőbeli kapcsolódó költség nélkül adott azonnali pénzügyi támogatásként válik lehívhatóvá, annak az időszaknak a bevételeként kell elszámolni, amelyben lehívhatóvá válik.

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

22. Egy gazdálkodó egység állami támogatást a megelőző időszakban felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzációjaként is kaphat. Az ilyen támogatást annak az időszaknak a bevételeként számolják el, amikor lehívhatóvá válik, egy közzététellel, amely biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.

Nem monetáris állami támogatások

23. Az állami támogatás egy nem monetáris eszköz átadásának formáját is öltheti, például egy teleknek vagy egyéb erőforrásnak a gazdálkodó egység használatába történő átadásával. Ilyen körülmények között rendszerint felbecsülik a nem monetáris eszköz valós értékét, és mind a támogatást, mind az eszközt ezen a valós értéken számolják el. Egy lehetséges alkalmazott alternatív megoldás, hogy mind az eszközt, mind a támogatást a névleges értéken szerepeltetik.

Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások bemutatása

24. Az eszközökhöz kapcsolódó állami támogatásokat – ideértve a valós értéken számított nem monetáris támogatásokat is – a mérlegben vagy halasztott bevételként kell bemutatni, vagy a támogatással az eszköz könyv szerinti értékét kell csökkenteni.

25. Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások (vagy a támogatások megfelelő részének) a pénzügyi kimutatásokban történő bemutatásának két módja elfogadható alternatíváknak minősül.

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 támogatást eredményként az értékcsökkenthető eszköz élettartama alatt az alacsonyabb értékcsökkenési leíráson keresztül jelenítik meg.

28. Az eszközök beszerzése és a kapcsolódó támogatások átvétele jelentős változásokat okozhat a gazdálkodó egység cash flow-jában. Ez okból, valamint azért, hogy az eszközökbe történt bruttó beruházást bemutassák, az ilyen mozgásokat a cashflow-kimutatásban gyakran elkülönített tételekként teszik közzé, tekintet nélkül arra, hogy a mérleg bemutatásánál levonták-e a támogatás összegét a kapcsolódó eszközből, vagy sem.

A jövedelemhez kapcsolódó támogatások bemutatása

29. A jövedelemhez 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 gazdálkodó egységnél nem merültek volna fel a ráfordítások, ha a támogatást nem vehették volna igénybe, és hogy a ráfordítás és a támogatás nettósítás nélküli bemutatása ezért félrevezető lenne.

31. A jövedelemhez kapcsolódó támogatások bemutatására mindkét módszer elfogadhatónak minősül. A pénzügyi kimutatások megfelelő megértéséhez szükség lehet a támogatás közzétételére. Rendszerint helyénvaló, ha a támogatásnak bármely olyan bevétel vagy ráfordítás tételre gyakorolt hatását közzéteszik, amelynek az elkülönített közzététele előírás.

Állami támogatások visszafizetése

32. Egy visszafizetendővé váló állami támogatást a számviteli becslés módosításaként kell elszámolni (lásd az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslés változásai és hibák* standardot). Egy jövedelemhez kapcsolódó támogatás visszafizetését először a támogatással kapcsolatban kimutatott elhatárolás még nem amortizált összegével szemben kell elszámolni. Ha a visszafizetés összege meghaladja az ilyen elhatárolás összegét, vagy ha nincs elhatárolás, a visszafizetést azonnal 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 fogalmából ki vannak zárva az állami közreműködésnek az olyan formái, amelyeknek ésszerűen nincs nekik tulajdonítható értékük, valamint azok a kormányzattal kötött ügyletek, amelyeket nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó egység szokásos kereskedelmi ügyleteitől.

35. Olyan támogatás, amelynek ésszerűen nincs neki tulajdonítható értéke, például az ingyenes műszaki vagy marketing-tanácsadás és a garanciák biztosítása. Olyan támogatás, amelyet nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó egység szokásos kereskedelmi ügyleteitől, például a gazdálkodó egység értékesítését elősegítő állami beszerzési politika. Lehetséges, hogy a haszon megléte nem kérdéses, de a kereskedelmi tevékenységnek az állami közreműködéstől való elkülönítésére tett bármilyen kísérlet nagyon önkényes lenne.

36. A fent említett példákban a haszon olyan jelentős lehet, hogy annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek megtévesztők, szükség van a támogatás jellegének, terjedelmének és időtartamának közzétételére.

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 közreműködésbe az infrastruktúrának az általános közlekedési és kommunikációs hálózat fejlesztése általi biztosítása, és az olyan fejlesztett létesítmények biztosítása, mint az öntöző- vagy vízhálózat, amelyek egy helyi közösség egészének vannak folyamatosan, meghatározatlan módon hasznára.

KÖZZÉTÉTEL

39. A következő kérdéseket közzé kell tenni:

(a) az állami támogatások esetében alkalmazott számviteli politikát, ideértve a pénzügyi kimutatások elkészítésénél alkalmazott bemutatásra vonatkozó módszereket is;

(b) a pénzügyi kimutatásokban megjelenített állami támogatások jellegét és mértékét, valamint azoknak az egyéb formákban adott állami közreműködéseknek a megjelölését, amelyekből a gazdálkodó egységnek közvetlenül haszna származott; és

(c) a megjelenített állami közreműködéshez kapcsolódó, nem teljesített feltételeket és egyéb függő kötelezettségeket.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

40. Egy olyan gazdálkodó egységnek, amely először alkalmazza ezt a standardot:

(a) amikor szükséges, meg kell felelnie a közzétételre vonatkozó követelményeknek; és

(b) vagy:

i. módosítania kell a pénzügyi kimutatásait a számviteli politikában történt változások miatt az IAS 8 standardnak megfelelően; vagy

ii. a standard számviteli rendelkezéseit csak azokra a támogatásokra, vagy olyan résztámogatásokra kell alkalmaznia, amelyek a standard hatálybalépése után válnak lehívhatóvá vagy visszafizetendővé.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

41. A jelen standard az 1984. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

IAS 21 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai

CÉL

1. A gazdálkodó egység két módon folytathat külföldi tevékenységeket. Lehetnek külföldi pénznemben folytatott ügyletei, vagy lehetnek külföldi érdekeltségei. Ezenfelül a gazdálkodó egység külföldi pénznemben is prezentálhatja a pénzügyi kimutatásait. A jelen standard célja annak meghatározása, hogy a gazdálkodó egység hogyan vegye figyelembe a külföldi pénznemben folytatott ügyleteit, valamint külföldön folytatott tevékenységeit a pénzügyi kimutatásaiban, valamint, hogy a pénzügyi kimutatásokat hogyan számítsa át a prezentálás pénznemére.

2. Az alapvető kérdés az, hogy milyen átváltási árfolyamo(ka)t alkalmazzanak, és hogyan jelenítsék meg az átváltási árfolyamok változásait a pénzügyi kimutatásokban.

HATÓKÖR

3. A jelen standardot kell alkalmazni ([1]):

   (a) a külföldi pénznemben történt ügyletek és egyenlegek elszámolására, kivéve az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard hatálya alá tartozó származékos ügyleteket és egyenlegeket;

   (b) a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban konszolidálással, arányos konszolidálással vagy tőkemódszerrel kimutatott külföldi érdekeltségek eredményének és pénzügyi helyzetének átszámításakor; valamint

   (c) a gazdálkodó egység eredményének és pénzügyi helyzetének a prezentálás pénznemére történő átszámításakor.

4. Az IAS 39 számos származékos devizaügyletre vonatkozik, és ennek megfelelően ezek nem tartoznak a jelen standard hatálya alá. Ugyanakkor azon származékos devizaügyletek, amelyek nem esnek az IAS 39 hatálya alá (pl. az egyéb szerződésekbe beágyazott származékos devizaügyletek), a jelen standard hatálya alá tartoznak. Ezenfelül a jelen standard alkalmazandó, amikor a gazdálkodó egység a származékos ügyletekhez tartozó összegeket a funkcionális pénznemből a prezentálás pénznemére átszámítja.

5. A jelen standard nem vonatkozik a külföldi pénznemben lévő tételek fedezeti elszámolására, beleértve a külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetésre vonatkozó fedezeti ügyletet. A fedezeti ügyletek elszámolására az IAS 39 standard vonatkozik.

6. A jelen standard alkalmazandó a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak külföldi pénznemben történt prezentálására, és meghatározza az ilyen pénzügyi kimutatásokra vonatkozó azon előírásokat, amelyeknek meg kell felelni ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatásokat a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal összhangban állónak lehessen nevezni. A pénzügyi adatok külföldi pénznemre történő olyan átszámítása esetén, amely nem felel meg ezen előírásoknak, a jelen standard előírja a közzéteendő információkat.

7. A jelen standard nem foglalkozik a külföldi pénznemen alapuló ügyletekből származó cash flow-knak a cashflow-kimutatásban történő bemutatásával és a külföldi érdekeltség cash flow-inak átszámításával (lásd IAS 7 *Cashflow-kimutatások*).

FOGALMAK

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

   A *záróárfolyam* a mérlegfordulónapon érvényes azonnali átváltási árfolyam.

   Az *árfolyam-különbözet* az a különbözet, amely abból adódik, hogy egy adott pénznem meghatározott számú egységét egy másik pénznemre eltérő átváltási árfolyamokon számítják át.

   Az *átváltási árfolyam* két pénznem átváltási aránya.

   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* a gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől eltérő pénznem.

   Külföldi érdekeltség a beszámolót készítő gazdálkodó egység külföldi leányvállalata, társult vállalkozása, közös vállalkozása vagy fióktelepe, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egységtől eltérő országban vagy devizanemben vannak bejegyezve, vagy folytatják tevékenységüket.

([1]) Lásd a még a SIC-7 *Az euro bevezetése* értelmezést.

A *funkcionális pénznem* annak az elsődleges gazdasági környezetnek a pénzneme, amelyben a gazdálkodó egység működik.

A *csoport* az anyavállalat és annak összes leányvállalata.

Monetáris tételek a birtokolt pénznemegységek, valamint a meghatározott vagy meghatározható számú pénznemegységben járó vagy fizetendő követelések és kötelezettségek.

Külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek az illető érdekeltség nettó eszközeiben való részesedése.

A *prezentálás pénzneme* az a pénznem, amelyben a gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásait prezentálja.

Az *azonnali átváltási árfolyam* az azonnali leszállításra alkalmazott átváltási árfolyam.

A fogalmak kifejtése

A funkcionális pénznem

9. Az elsődleges gazdasági környezet, amelyben a gazdálkodó egység működik, általában az, amelyben a gazdálkodó egység a pénzt elsődlegesen megkeresi, és elkölti. A gazdálkodó egységnek az alábbi tényezőket kell figyelembe vennie a funkcionális pénznemének meghatározásához:

(a) azt a pénznemet:

i. amely az áruk és szolgáltatások értékesítési árait leginkább befolyásolja (ez gyakran az a pénznem, amelyben a gazdálkodó egység termékei és szolgáltatásainak eladási árát megadják és kiegyenlítik); valamint

ii. amely azon ország hivatalos pénzneme, amelynek versenyhelyzete és szabályozása leginkább meghatározza a gazdálkodó egység termékei és szolgáltatásai eladási árát;

(b) amely leginkább befolyásolja a termékek és szolgáltatások nyújtásához kapcsolódó munkaerő, anyag és egyéb költségeket (ez gyakran az a pénznem, amelyben a költségeket megadják és kiegyenlítik).

10. Az alább felsorolt tényezők szintén bizonyítékot szolgáltathatnak a gazdálkodó egység funkcionális pénzneme meghatározásához:

(a) az a pénznem, amelyben a finanszírozási tevékenységből a források befolynak (pl. adósság vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásából);

(b) az a pénznem, amelyben a működésből befolyó összegeket tartják.

11. A külföldi érdekeltség funkcionális pénznemének, valamint annak meghatározásakor, hogy a meghatározott funkcionális pénznem megegyezik-e a beszámolót készítő gazdálkodó egység funkcionális pénznemével, az alábbi tényezőket kell figyelembe venni (a beszámolót készítő gazdálkodó egység ebben az összefüggésben az a gazdálkodó egység, amelynek a külföldi érdekeltség a leányvállalata, fióktelepe, társult vállalkozása vagy közös vállalkozása):

(a) a külföldi érdekeltség tevékenységeit a beszámolót készítő gazdálkodó egység kiterjesztéseként folytatják-e, nem pedig jelentős önállósággal. Az elsőre példa, amikor a külföldi érdekeltség kizárólag a beszámolót készítő gazdálkodó egységtől importált árukat értékesíti, és az ebből befolyó bevételeket átutalja a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek. Az utóbbira példa, amikor a külföldi érdekeltség pénzeszközt vagy monetáris tételeket halmoz fel, ráfordításai merülnek fel, bevételt termel, és hiteleket vesz fel, és ezek mindegyikét lényegében saját helyi pénznemében bonyolítja;

(b) a beszámolót készítő gazdálkodó egységgel lebonyolított tranzakciók a külföldi érdekeltség tevékenységének jelentős vagy kis hányadát képezik-e;

(c) a külföldi érdekeltség tevékenységéből származó cash flow-k közvetlenül érintik-e a beszámolót készítő gazdálkodó egység cash flow-it, és folyamatosan készen állnak-e a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek való átutalásra;

(d) a külföldi érdekeltség tevékenységéből származó cash flow-k elegendők-e a meglévő és szokásosan várható fizetési kötelmek teljesítésére anélkül, hogy a beszámolót készítő gazdálkodó egységnek forrásokat kellene rendelkezésre bocsátania.

12. Ha a fenti jellemzők keverednek, és a funkcionális pénznem nem nyilvánvaló, a vezetés saját maga dönti el legjobb belátása szerint, melyik az a funkcionális pénznem, amely leghűebben tükrözi a lebonyolított ügyletek, események és feltételek gazdasági hatásait. E megközelítés részeként a vezetés először a 9. bekezdésben foglalt elsődleges jellemzőket vizsgálja meg, mielőtt a 10. és 11. bekezdésben foglalt jellemzőket vizsgálat alá vetné, amelyek további megerősítő bizonyítékot szolgáltatnak a gazdálkodó egység funkcionális pénznemére vonatkozóan.

13. A gazdálkodó egység funkcionális pénznemének a gazdálkodó egységre vonatkozó ügyleteket, eseményeket és feltételeket kell tükröznie. Ennek megfelelően, ha egyszer meghatározásra került a funkcionális pénznem, az nem változik, kivéve, ha az annak alapjául szolgáló ügyletekben, eseményekben vagy feltételekben változás következik be.

14. Amennyiben a funkcionális pénznem valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait az IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban* standard alapján kell újra megállapítani. A gazdálkodó egység nem kerülheti el az IAS 29 szerinti újramegállapítást pl. azzal, hogy a jelen standard alapján meghatározott funkcionális pénznemtől eltérő funkcionális pénznemet választ (pl. anyavállalata funkcionális pénznemét).

Külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés

15. Lehetnek olyan monetáris tételek, amelyek követelések vagy kötelezettségek a külföldi érdekeltség felé. Az olyan tételek, amelyek rendezése nem tervezett és nem is valószínű a belátható jövőben, lényegében részét képezik a gazdálkodó egység adott külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetésének, így azokat a 32–33. bekezdés előírásai szerint számolják el. Ezek a monetáris tételek tartalmazhatnak hosszú lejáratú követeléseket és hiteleket. Nem tartalmaznak azonban vevőkövetéseket és szállítói tartozásokat.

15A. Az a gazdálkodó egység, amely olyan monetáris tétellel rendelkezik, amely követelés vagy kötelezettség a 15. bekezdésben ismertetett külföldi érdekeltség felé, a csoport bármelyik leányvállalata is lehet. Például, egy gazdálkodó egységnek két leányvállalata van, A és B. B leányvállalat egy külföldi érdekeltség. Az A leányvállalat kölcsönt nyújt a B leányvállalatnak. Az A leányvállalat B leányvállalattal szembeni kölcsönkövetelése a gazdálkodó egység B leányvállalatban lévő nettó befektetésének részét képezi abban az esetben, ha a kölcsön visszafizetését nem tervezik, és arra valószínűleg nem is kerül sor a belátható jövőben. Ugyanez lenne igaz akkor is, ha az A leányvállalat maga is külföldi érdekeltség volna.

Monetáris tételek

16. A monetáris tétel alapvető jellemzője, hogy jogot jelent valamely fix vagy meghatározható számú pénznem egység átvételére (vagy kötelmet annak átadására). Példák: nyugdíj és más pénzben fizetendő munkavállalói juttatások; pénzeszközben kiegyenlítendő céltartalékok; kötelezettségként kimutatott pénzeszközbeni osztalék. Hasonlóképpen monetáris tételnek tekintendő a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumainak változó darabszámára, vagy valamely változó összegű eszköz átvételére (vagy átadására) vonatkozó szerződés, melyben a kapott (teljesítendő) valós érték megegyezik egy pénznem fix vagy meghatározható számú egységével. Fordítva, a nem monetáris tételek alapvető jellemzője, hogy hiányzik a jog valamely fix vagy meghatározható számú pénznem egység átvételére (vagy a kötelem annak átadására). Példák: az árukért és szolgáltatásokért előre megfizetett összegek (pl. előre megfizetett bérleti díj); a goodwill; az immateriális javak; a készletek; az ingatlanok, gépek és berendezések; valamint a nem monetáris eszköz átadásával teljesítendő céltartalékok.

A JELEN STANDARD ÁLTAL ELŐÍRT MEGKÖZELÍTÉS ÖSSZEGZÉSE

17. A pénzügyi kimutatások elkészítésekor valamennyi gazdálkodó egységnek – az akár egy különálló gazdálkodó egység, akár egy külföldi érdekeltséggel rendelkező gazdálkodó egység (mint pl. egy anyavállalat), akár egy külföldi érdekeltség (pl. egy leányvállalat vagy fióktelep) – a 9–14. bekezdés rendelkezései alapján kell meghatároznia a funkcionális pénznemét. A külföldi pénznemben lévő tételeket a gazdálkodó egység átszámítja a funkcionális pénznemére, és ennek az átszámításnak a hatásait a 20–37., valamint az 50. bekezdés alapján mutatja be.

18. Számos beszámolót készítő gazdálkodó egység nagyszámú elkülönült gazdálkodó egységből áll (pl. egy csoport, amely az anyavállalatból és egy vagy több leányvállalatból áll). Az egyes gazdálkodó egység típusok, akár egy csoport tagjai, akár nem, rendelkezhetnek társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő befektetésekkel. Lehet továbbá fióktelepük is. A beszámolót készítő gazdálkodó egység részét képező minden egyes különálló gazdálkodó egység eredményét és pénzügyi helyzetét át kell számítani arra a pénznemre, amelyben a beszámolót készítő gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásait prezentálja. A jelen standard lehetővé teszi, hogy a beszámolót készítő gazdálkodó egység bármely pénznemet (vagy pénznemeket) választhassa a prezentálás pénznemének. A beszámolót készítő gazdálkodó egység részét képező bármely olyan külön gazdálkodó egység eredményét és pénzügyi helyzetét, amelynek funkcionális pénzneme eltér a prezentálás pénznemétől, a 38–50. bekezdésben leírtak szerint számítják át.

19. A jelen standard azt is lehetővé teszi, hogy a pénzügyi kimutatásokat készítő különálló gazdálkodó egység, valamint az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard szerint egyedi pénzügyi kimutatásokat készítő gazdálkodó egység bármely pénznemben (vagy pénznemekben) prezentálhassa pénzügyi kimutatásait. Amennyiben a gazdálkodó egységnél a prezentálás pénzneme eltér a funkcionális pénznemétől, a gazdálkodó egység eredményeit és pénzügyi helyzetét szintén a 38–50. bekezdés alapján számítják át a prezentálás pénznemére.

KÜLFÖLDI PÉNZNEMBEN TÖRTÉNT ÜGYLETEK FUNKCIONÁLIS PÉNZNEMBEN TÖRTÉNŐ BEMUTATÁSA

Kezdeti megjelenítés

20. A külföldi pénznemben történt ügylet olyan ügylet, amelyet külföldi pénznemben bonyolítottak le, vagy amelyet külföldi pénznemben kell teljesíteni, amelybe beletartoznak azok az ügyletek, amelyek akkor keletkeznek, ha egy gazdálkodó egység:

(a) olyan árukat vagy szolgáltatásokat vásárol vagy értékesít, amelyek ára külföldi pénznemben van megadva;

(b) olyan pénzeszközöket vesz vagy ad kölcsön, amelynél a fizetendő vagy járó összeg külföldi pénznemben van megadva; vagy

(c) egyéb módon szerez vagy értékesít külföldi pénznemben megadott eszközöket, vagy egyéb módon keletkeztet vagy rendez külföldi pénznemben megadott kötelezettségeket.

21. A külföldi pénznemben történt ügyletet a kezdeti megjelenítéskor a funkcionális pénznemben kell rögzíteni, a külföldi pénznemben lévő összegre a funkcionális pénznem és a külföldi pénznem ügylet napján érvényes azonnali átváltási árfolyamát alkalmazva.

22. Az ügylet időpontja az az időpont, amelyen az ügylet először megfelel a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok szerinti megjelenítési kritériumoknak. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan árfolyamot alkalmaznak, amely közel áll az ügylet napján érvényes árfolyamhoz, például alkalmazhatnak heti vagy havi átlagárfolyamot az adott időszakban kötött valamennyi külföldi pénznemen alapuló ügyletre. Ha azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem helyénvaló.

Beszámolás a későbbi mérlegfordulónapokon

23. Minden egyes mérlegfordulónapon:

(a) a külföldi pénznemben fennálló monetáris tételeket záróárfolyamon kell átszámítani;

(b) a külföldi pénznemben megadott eredeti bekerülési érték alapján értékelt nem monetáris tételeket azon az átváltási árfolyamon kell átszámítani, amely az ügylet időpontjában érvényben volt; valamint

(c) a külföldi pénznemben megadott valós értéken értékelt nem monetáris tételeket azon az átváltási árfolyamon kell átszámítani, amely a valós érték meghatározásának időpontjában érvényben volt.

24. Egy tétel könyv szerinti értékét az egyéb vonatkozó standardok szerint állapítják meg. Például a tárgyi eszközöket az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján valós értéken vagy eredeti bekerülési értéken értékelhetik. Függetlenül attól, hogy a könyv szerinti érték az eredeti bekerülési érték alapján, vagy valós érték alapján került-e megállapításra, amennyiben az összeget külföldi pénznemben határozzák meg, ezt követően azt a jelen standard alapján számítják át a funkcionális pénznemre.

25. Egyes tételek könyv szerinti értékét két vagy több összeg összehasonlítása alapján állapítják meg. Például a készletek könyv szerinti értéke az IAS 2 *Készletek* standard szerint azok bekerülési értéke és nettó realizálható értéke közül az alacsonyabb. Hasonlóképpen, az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján az olyan eszköz könyv szerinti értéke, amelynél jelzés van az értékvesztésre, annak az értékvesztés figyelembevétele előtti könyv szerinti értéke és a megtérülő értéke közül az alacsonyabb. Ha az ilyen eszköz nem monetáris eszköz és külföldi pénznemben van értékelve, a könyv szerinti értéket az alábbiak összehasonlításával határozzák meg:

(a) a bekerülési érték vagy a könyv szerinti érték (amelyik alkalmazandó), az összeg meghatározása időpontjában érvényes árfolyamon átszámítva (azaz abban az időpontban érvényes árfolyamon, amikor a bekerülési értéken értékelt tételre vonatkozó ügylet történt); valamint

(b) a nettó realizálható érték vagy a megtérülő érték (amelyik alkalmazandó) az adott érték meghatározásának napján érvényes átváltási árfolyamon átszámítva (például a mérlegforduló-napi záró árfolyamon).

Az összehasonlítás eredményeként lehetséges, hogy a funkcionális pénznemben értékvesztés miatti veszteséget jelenítenek meg, míg a külföldi pénznemben nem, vagy fordítva.

26. Ha több átváltási árfolyam is elérhető, azt az árfolyamot használják, amelyen az ügylet vagy az egyenleg által képviselt jövőbeni cash flow-kat ki lehetett volna egyenlíteni, ha ezen cash flow-k az értékelés időpontjában történtek volna. Ha két pénznem között átmenetileg nincs átválthatóság, azt az alkalmazott árfolyam az az első követő árfolyam, amelyen az átváltást el lehetne végezni.

Árfolyam-különbözetek megjelenítése

27. A 3. bekezdésben leírtak szerint az IAS 39 alkalmazandó a külföldi pénznemben fennálló tételek fedezeti elszámolására. A fedezeti elszámolás alkalmazása egyes árfolyam-különbözetek elszámolását a jelen standardban előírttól eltérő módon követeli meg. Például az 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, az eredményben abban az időszakban kell elszámolni, amikor azok felmerülnek, kivéve a 32. bekezdésben leírt esetet.

29. Amikor egy külföldi pénznemben történt ügyletből monetáris tétel keletkezik, és eltérés van az ügylet időpontjában érvényes átváltási árfolyam, valamint a teljesítés időpontjában érvényes árfolyam között, árfolyam-különbözet keletkezik. Amennyiben az ügylet rendezése ugyanabban a beszámolási időszakban történik, mint amelyben az bekövetkezett, a teljes árfolyam-különbözetet az adott beszámolási időszakban számolják el. Amennyiben azonban az ügylet egy későbbi beszámolási időszakban kerül rendezésre, a rendezés időpontjáig terjedő időszakokban elszámolt árfolyam-különbözetet az átváltási árfolyam egyes időszakokban bekövetkező változása alapján határozzák meg.

30. Amikor egy nem monetáris tételen keletkező nyereséget vagy veszteséget közvetlenül a saját tőkében jelenítenek meg, az ezen nyereség vagy veszteség bármely árfolyamelemét is közvetlenül a saját tőkében kell megjeleníteni. Fordítva, amikor egy nem monetáris tételen keletkező nyereséget vagy veszteséget az eredményben számolnak el, az ezen nyereség vagy veszteség bármely árfolyamelemét is az eredményben kell elszámolni.

31. Egyéb standardok előírják, hogy meghatározott nyereségeket vagy veszteségeket közvetlenül a saját tőkében jelenítsenek meg. Például az IAS 16 standard előírja, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelésénél keletkező egyes nyereségeket vagy veszteségeket közvetlenül a saját tőkében számoljanak el. Amikor egy ilyen eszközt külföldi pénznemben értékelnek, a jelen standard 23(c) bekezdésének előírásai alapján az átértékelt összeget az érték meghatározása időpontjában érvényes árfolyamon kell átszámítani, amelynek eredményeként egy árfolyam-különbözet keletkezik, amelyet szintén a saját tőkében számolnak el.

32. Az olyan monetáris tételeken keletkező árfolyam-különbözeteket, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egység külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetésének részét képezik (lásd a 15. bekezdést), az eredményben kell elszámolni a beszámolót készítő gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban, vagy amennyiben alkalmazható, a külföldi érdekeltség különálló pénzügyi kimutatásaiban. Az olyan pénzügyi kimutatásokban, amelyek a külföldi érdekeltséget és a beszámolót készítő gazdálkodó egységet is tartalmazzák (pl. konszolidált pénzügyi kimutatások, amennyiben a külföldi érdekeltség leányvállalat), az ilyen árfolyam-különbözeteket kezdetben a saját tőke elkülönült elemeként kell megjeleníteni, és a nettó befektetés elidegenítésekor kell a 48. bekezdéssel összhangban az eredményben elszámolni.

33. Amikor egy monetáris tétel a beszámolót készítő gazdálkodó egység külföldi érdekeltségben történt nettó befektetése részét képezi, és az a beszámolót készítő gazdálkodó egység funkcionális pénznemében került meghatározásra, a 28. bekezdésnek megfelelően árfolyam-különbözet keletkezik a külföldi érdekeltség különálló pénzügyi kimutatásaiban. Amennyiben ugyanez a tétel a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében van kifejezve, a 28. bekezdés alapján a beszámolót készítő gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban keletkezik árfolyam-különbözet. Ha ezt a tételt olyan pénznemben határozták meg, amely eltér mind a beszámolót készítő gazdálkodó egység, mind a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemétől, a beszámolót készítő gazdálkodó egység egyedi pénzügyi kimutatásaiban és a külföldi érdekeltség különálló pénzügyi kimutatásaiban a 28. bekezdéssel összhangban árfolyam-különbözet keletkezik. Az ilyen árfolyam-különbözetet 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 érdekeltséget konszolidálják, arányosan konszolidálják, vagy a tőkemódszer alapján számolják el).

34. Amikor a gazdálkodó egység a könyveit és nyilvántartásait a funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben vezeti, a pénzügyi kimutatások elkészítésekor a gazdálkodó egység valamennyi összeget a 20–26. bekezdésnek megfelelően számít át a funkcionális pénznemére. Ennek eredményeként ugyanazok az összegek állnak elő a funkcionális pénznemében, amelyek akkor keletkeztek volna, ha a tételeket már eredetileg is a funkcionális pénznemében rögzítette volna. Például a monetáris tételeket a záróárfolyamon számítják át a funkcionális pénznemre, míg az eredeti bekerülési értéken nyilvántartott nem monetáris tételeket azon ügylet időpontjában érvényes átváltási árfolyamon számítják át, amely azok megjelenítését eredményezte.

A funkcionális pénznem megváltozása

35. Ha változás áll be a gazdálkodó egység funkcionális pénznemében, a gazdálkodó egységnek a változás időpontjától kezdődően a jövőre nézve kell az új funkcionális pénznemre alkalmaznia az átszámítási eljárásokat.

36. A 13. bekezdésben jelzettel összhangban a gazdálkodó egység funkcionális pénzneme a gazdálkodó egységre vonatkozó ügyleteket, eseményeket és feltételeket tükrözi. Ennek megfelelően, ha egyszer meghatározásra került a funkcionális pénznem, az csak akkor változtatható meg, ha a mögöttes ügyletekben, eseményekben vagy feltételekben változás következik be. Például az áruk és szolgáltatások értékesítési árait főként befolyásoló pénznemben bekövetkező változás eredményezheti a gazdálkodó egység funkcionális pénznemének a megváltoztatását.

37. A funkcionális pénznem megváltoztatásának hatását a jövőre nézve számolják el. Más szavakkal, a gazdálkodó egység a változtatás időpontjában érvényes átváltási árfolyam alkalmazásával számítja át az egyes tételeket az új funkcionális pénznemre. A keletkező, a nem monetáris tételekre vonatkozó átszámított összegeket tekintik azok eredeti bekerülési értékének. A külföldi érdekeltség átszámításából keletkező, a 32. és 39(c) bekezdés alapján korábban a saját tőkébe besorolt árfolyam-különbözeteket csak az érdekeltség elidegenítéséig nem számolják el az eredményben.

A FUNKCIONÁLIS PÉNZNEMTŐL ELTÉRŐ PREZENTÁLÁSI PÉNZNEM ALKALMAZÁSA

A prezentálás pénznemére történő átszámítás

38. A gazdálkodó egység bármely pénznemben (vagy pénznemekben) prezentálhatja pénzügyi kimutatásait. Amennyiben a prezentálás pénzneme eltér a gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől, a gazdálkodó egység átszámítja az eredményeit és pénzügyi helyzetét a prezentálás pénznemére. Például amikor egy cégcsoporton belül eltérő funkcionális pénznemmel rendelkező gazdálkodó egységek vannak, azok egyedi eredményeit és pénzügyi helyzetét egy közös pénznemben kell kifejezni, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészíthetőek legyenek.

39. Azon gazdálkodó egység eredményeit és pénzügyi helyzetét, amelynek funkcionális pénzneme nem valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, az alábbi eljárást követve kell egy eltérő prezentálási pénznemre átszámítani:

(a) az eszközöket és kötelezettségeket minden bemutatott mérleg esetében (beleértve az összehasonlító adatokat) az adott mérleg fordulónapján érvényes záróárfolyamon kell átszámítani;

(b) a bevételt és a ráfordításokat minden eredménykimutatás esetében (beleértve az összehasonlító adatokat) az egyes ügyletek időpontjában érvényes átváltási árfolyamon kell átszámítani; valamint

(c) a keletkező árfolyam-különbözetet a saját tőkében, elkülönítve kell megjeleníteni.

40. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan átváltási árfolyamot alkalmaznak a bevételi és ráfordítási tételek átszámítására, amely megközelíti az ügyletek időpontjában érvényes árfolyamot, például az időszak átlagárfolyamát. Ha azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem helyénvaló.

41. A 39(c) bekezdésben hivatkozott árfolyam-különbözet keletkezhet:

(a) a bevételek és ráfordítások ügylet időpontjában érvényes átváltási árfolyamon, valamint az eszközök és kötelezettségek záróárfolyamon történő átszámításából. Ilyen árfolyam-különbözet keletkezhet mind az eredményben elszámolt bevétel és ráfordítás tételeknél, mind pedig a közvetlenül a saját tőkében kimutatott tételeknél;

(b) a nyitó nettó eszközök értékének egy olyan záróárfolyamon történő átszámításából, amely eltér az előző záróárfolyamtól.

Az ilyen árfolyam-különbözeteket nem az eredményben számolják el, mivel az átváltási árfolyamok változásainak kismértékű a hatása, vagy nincs hatása a működésből származó jelenlegi vagy jövőbeni cash flow-kra. Amikor az árfolyam-különbözet egy konszolidált, de nem 100 %-ban tulajdonolt külföldi érdekeltségre vonatkozik, az átszámításból származó és a kisebbségi részesedésre vonatkozó árfolyam-különbözetet a konszolidált mérlegben a kisebbségi részesedésre felosztják, és annak részeként mutatják ki.

42. Azon gazdálkodó egység eredményeit és pénzügyi helyzetét, amely funkcionális pénzneme valamely hiperinflációs gazdaság pénzneme, az alábbi eljárást követve kell egy eltérő prezentálási pénznemre átszámítani:

(a) valamennyi összeget (azaz eszközök, kötelezettségek, sajáttőke-tételek, bevételek és ráfordítások, beleértve az összehasonlító adatokat is) a legfrissebb mérleg fordulónapján érvényes záróárfolyamon kell átszámítani, kivéve, hogy

(b) ha az összegeket egy nem hiperinflációs gazdaság pénznemére számítják át, az összehasonlító adatoknak meg kell egyezniük azokkal, amelyek az előző évi pénzügyi kimutatásokban tárgyévi összegként szerepeltek (azaz nem helyesbítik azokat az árszintben vagy az átváltási árfolyamokban bekövetkezett utólagos változásokkal).

43. Amikor a gazdálkodó egység funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásait az IAS 29 standard szerint újra meg kell állapítania, mielőtt a 42. bekezdésben leírt átszámítási eljárást alkalmazza, kivéve az olyan összehasonlító adatokat, amelyek egy nem hiperinflációs gazdaság pénznemére kerülnek átszámításra (lásd a 42(b) bekezdést). Amikor a gazdaságban megszűnik a hiperinfláció, és a gazdálkodó egységnek már nem kell az IAS 29 szerint újramegállapítania pénzügyi kimutatásait, a pénzügyi kimutatások újramegállapításának megszüntetése időpontjában érvényes árszintre átértékelt összegeket kell felhasználnia eredeti bekerülési értékként a prezentálás pénznemére történő átszámítás során.

Külföldi érdekeltség átszámítása

44. A 38–43. bekezdésen túl a 45–47. bekezdés alkalmazandó a külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének prezentálás pénznemére történő átszámítása során ahhoz, hogy a külföldi érdekeltség a beszámolót készítő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban konszolidációval, arányos konszolidációval, vagy a tőkemódszer alapján szerepelhessen.

45. A külföldi érdekeltség eredményeinek és pénzügyi helyzetének összevonása a beszámolót készítő gazdálkodó egységével a szokásos konszolidációs eljárást követi, mint pl. a csoporton belüli egyenlegek és leányvállalatok közötti ügyletek kiszűrése (lásd IAS 27 és IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*). Ugyanakkor a csoporton belüli monetáris eszközöket (vagy kötelezettségeket) akár rövid, akár hosszú lejáratúak, nem lehet kiszűrni a hozzájuk tartozó csoporton belüli kötelezettséggel (vagy eszközzel) szemben anélkül, hogy az árfolyam-ingadozások

eredményeit a konszolidált pénzügyi kimutatásokban szerepeltetnék. Ennek oka, hogy az adott monetáris tétel elkötelezettséget jelent egy pénznem egy másik pénznemre történő átváltására, és a beszámolót készítő gazdálkodó egységnél nyereség vagy veszteség keletkezhet az árfolyamváltozások miatt. Ennek megfelelően a beszámolót készítő gazdálkodó egység konszolidált pénzügyi kimutatásaiban az ilyen árfolyam-különbözetet továbbra is elszámolják az eredményben, vagy, ha az a 32. bekezdésben leírt körülmények között keletkezik, a saját tőke részeként sorolják be a külföldi érdekeltség elidegenítéséig.

46. Ha a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak fordulónapja eltér a beszámolót készítő gazdálkodó egységétől, a külföldi érdekeltség gyakran külön kimutatásokat készít a beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaival megegyező fordulónapra. Ha ez nem történik meg, az 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 átváltási árfolyamon számítják át. Az IAS 27 standardnak megfelelően a beszámolót készítő gazdálkodó egység mérlegfordulónapjáig eltelt időszak alatti jelentős átváltási árfolyamváltozások hatásainak megfelelően 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 arányos konszolidációjakor.

47. A külföldi érdekeltség akvizíciója során keletkezett bármely goodwillt, valamint a külföldi érdekeltség akvizíciójából származó, az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékében végrehajtott valós értékmódosításokat a külföldi érdekeltség eszközeiként és kötelezettségeiként kell kezelni. Ennek megfelelően azokat a külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében kell kifejezni, és a 39. és a 42. bekezdés alapján a záróárfolyamon kell átszámítani.

A külföldi érdekeltség elidegenítése

48. A külföldi érdekeltség elidegenítésekor az adott külföldi érdekeltségre vonatkozóan a saját tőke elkülönített elemében megjelenített árfolyam-különbözet halmozott összegét az eredményben kell elszámolni abban az időpontban, amikor az elidegenítésből származó nyereséget vagy veszteséget elszámolják.

49. Egy gazdálkodó egység a külföldi érdekeltségben meglévő részesedését elidegenítheti értékesítés, felszámolás, tőkevisszafizetés vagy az adott gazdálkodó 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 szerepeltetni a nyereségben vagy a veszteségben. A külföldi érdekeltség könyv szerinti értékének leírása nem jelent részleges elidegenítést. Ezért a halasztott árfolyamnyereség vagy -veszteség semmilyen része sem kerül megjelenítésre az eredményben a leírás időpontjában.

AZ ÁRFOLYAM-KÜLÖNBÖZETEK ADÓ HATÁSAI

50. A külföldi pénznemben történt ügyleteken keletkező nyereségek és veszteségek, valamint a gazdálkodó egység (beleértve a külföldi érdekeltséget is) eredményeinek és pénzügyi helyzetének másik pénznemre történő átszámításának lehetnek adóhatásai. Ezen adóhatásokra az IAS 12 *Nyereségadók* standard vonatkozik.

KÖZZÉTÉTEL

51. Az 53., valamint 55–57. bekezdésben a „funkcionális pénznemre” történő hivatkozások csoport esetén az anyavállalat funkcionális pénznemére vonatkoznak.

52. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) az eredményben elszámolt árfolyam-különbözeteket, kivéve az IAS 39 alapján az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi instrumentumokon keletkező árfolyam-különbözetet; valamint

(b) a saját tőke elkülönült elemeként besorolt nettó árfolyam-különbözeteket, és ezen árfolyam-különbözetek összegeinek levezetését az időszak elejére és végére.

53. Ha a prezentálás pénzneme eltér a funkcionális pénznemtől, ezt a tényt ki kell jelenteni, a funkcionális pénznemnek és az eltérő beszámolási pénznem alkalmazása okának közzétételével együtt.

54. Ha változás történik a beszámolót készítő gazdálkodó egység, vagy valamely jelentős külföldi érdekeltség funkcionális pénznemében, ezt a tényt, valamint a funkcionális pénznem megváltozásának okait közzé kell tenni.

55. Ha a gazdálkodó egység a funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben készíti el pénzügyi kimutatásait, csak akkor nevezheti pénzügyi kimutatásait a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolás Standardokkal összhangban lévőnek, ha a pénzügyi kimutatások a vonatkozó standardok és értelmezések mindegyikének megfelelnek, beleértve a 39. és 42. bekezdésben kifejtett átszámítási módszert is.

56. Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység a funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben mutatja be pénzügyi kimutatásait vagy más pénzügyi adatait, anélkül, hogy az 55. bekezdésben meghatározott előírást teljesítené. Például, lehet, hogy a gazdálkodó egység csak pénzügyi kimutatásai egyes adatait váltja át más pénznemre. Vagy pl. egy olyan gazdálkodó egység, melynek funkcionális pénzneme nem egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, a legfrissebb záró árfolyamon számíthatja át pénzügyi kimutatásait egy másik pénznemre. Az ilyen átszámítások nem felelnek meg a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak, és ilyenkor az 57. bekezdésben meghatározott információk közzététele követelmény.

57. Ha a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait vagy egyéb pénzügyi adatait olyan pénznemben teszi közzé, amely eltér a funkcionális és a prezentálási pénznemétől, és az 55. bekezdés előírásai nem teljesülnek, a gazdálkodó egységnek:

(a) egyértelműen kiegészítő jellegűként kell azonosítania az adott információt, hogy megkülönböztesse azt a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak megfelelő adatoktól;

(b) közzé kell tennie azt a pénznemet, amelyben a kiegészítő információk szerepelnek; valamint

(c) közzé kell tennie a gazdálkodó egység funkcionális pénznemét, valamint a kiegészítő adatok meghatározásához felhasznált átszámítás módszerét.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

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

58A. *A külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés* (Az IAS 21 módosítása) című, 2005 decemberében kibocsátott dokumentum beillesztette a 15A. bekezdést és módosította a 33. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt.

59. A 47. bekezdés rendelkezéseit a jövőre nézve kell alkalmazni valamennyi akvizícióra vonatkozóan, amely azon pénzügyi beszámolási időszak kezdetét követően következik be, amelyre a jelen standardot először alkalmazzák. A 47. bekezdés rendelkezéseinek a visszamenőleges alkalmazása a korábbi akvizíciókra megengedett. Egy külföldi érdekeltség akvizíciója esetében, aminek kezelése a jövőre nézve történik, de amely azelőtt zajlott le, hogy a standard először alkalmazásra került volna, a gazdálkodó egységnek nem kell az előző éveket újramegállapítania, és ennek megfelelően, amikor alkalmazható, az adott akvizícióból származó goodwillt és valós érték módosításokat a gazdálkodó egység eszközeként vagy kötelezettségeként is kezelheti, nem pedig a külföldi érdekeltség eszközeiként vagy kötelezettségeiként. Ily módon a goodwill és valós érték módosítások vagy már kifejezésre kerültek a gazdálkodó egység funkcionális pénznemében, vagy nem monetáris külföldi pénznemben felmerülő tételnek minősülnek, amelyek az akvizíció időpontjában érvényes átváltási árfolyam alkalmazásával kerülnek kimutatásra.

60. A jelen standard alkalmazásából adódó egyéb változtatásokat az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard előírásai szerint kell elszámolni.

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

61. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1993-ban módosított) IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot.

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

(a) SIC-11 *Árfolyam – jelentős devizaleértékelésekből származó veszteségek aktiválása*;

(b) SIC-19 *A beszámoló pénzneme – értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján*; valamint

(c) SIC-30 *A beszámoló pénzneme – az értékelés pénznemétől a prezentálás pénznemére történő átszámítás.*

IAS 23 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Hitelfelvételi költségek

CÉL

A jelen standard célja, hogy előírja a hitelfelvételi költségek számviteli kezelését. Ez a standard általában megköveteli a hitelfelvételi költségek azonnali, költségként történő elszámolását. A standard azonban megengedett alternatív eljárásként megengedi 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 – beleértve a kötelezettségnek nem minősülő elsőbbségi tőkét – tényleges vagy származtatott költségével.

FOGALMAK

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

   A *hitelfelvételi költségek* források kölcsönbe vételével kapcsolatos, a gazdálkodó egységnél felmerült kamat és egyéb költségek.

   A *minősített eszköz* olyan eszköz, amelynek a használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozása szükségszerűen jelentős időt vesz igénybe.

5. A hitelfelvételi költségek tartalmazhatják:

   (a) a folyószámlahitelek, valamint a rövid és hosszú lejáratú hitelfelvételek után felszámított kamatot;

   (b) a hitelfelvételekkel kapcsolatos diszkontok vagy prémiumok amortizációját;

   (c) a hitelfelvételi megállapodással kapcsolatban felmerült járulékos költségek amortizációját;

   (d) az IAS 17 *Lízingek* standardnak megfelelően megjelenített pénzügyi lízingekkel kapcsolatos finanszírozási költségeket; és

   (e) a külföldi pénznemben felvett hitelen keletkező árfolyam-különbözeteket, 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 felmerülnek.

8. A javasolt eljárás szerint a hitelfelvételi költségeket ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben felmerülnek, tekintet nélkül arra, hogy hogyan kerül a hitel felhasználásra.

Közzététel

9. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni a hitelfelvételi költségekre alkalmazott számviteli politikát.

HITELFELVÉTELI KÖLTSÉGEK – MEGENGEDETT ALTERNATÍV ELJÁRÁS

Megjelenítés

10. A hitelfelvételi költségeket ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben felmerülnek, 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.

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 egység számára gazdasági hasznokat fognak eredményezni, és ha a költségek megbízhatóan mérhetők. Az egyéb hitelfelvételi költségeket ráfordításként jelenítik meg abban az időszakban, amelyben felmerülnek.

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 egység kimondottan azért vesz fel hitelt, hogy egy meghatározott minősített eszközhöz hozzájusson, akkor könnyen azonosíthatók azok a hitelfelvételi költségek, amelyek az adott minősített eszközhöz közvetlenül kapcsolódnak.

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 egység finanszírozási tevékenységét központilag koordinálják. Akkor is nehézségek merülnek fel, ha egy csoport különböző kamatozású adósságinstrumentumok sorát alkalmazza a hitelfelvételre, majd ezeket a forrásokat különböző alapon kölcsönzi ki a csoport más gazdálkodó egységeinek. Más jellegű bonyodalmak keletkeznek külföldi pénznemben megadott, vagy ahhoz kapcsolódó hitelek igénybevétele esetén, ha a csoport a tevékenységét magas inflációjú gazdaságokban folytatja, és abból, ha a devizaárfolyamok ingadoznak. Mindezek következményeként a közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének tulajdonítható hitelfelvételi költségek összegének megállapítása nehéz, és mérlegelést igényel.

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 egység azt megelőzően jut hozzá a hitelforrásokhoz, és keletkeznek ezzel kapcsolatban hitelfelvételi költségei, hogy a források egy részét vagy teljes egészét felhasználná a minősített eszköz kiadásaira. Ilyen körülmények között a forrást gyakran ideiglenesen befektetik addig is, amíg fel nem használják a minősített eszköz kiadásaira. Az időszakban aktiválható hitelfelvételi költségek összegének meghatározása során a felmerült hitelfelvételi költségekből levonják az ilyen források befektetéséből nyert bármely jövedelmet.

17. Amennyiben a forrásokat 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 egység 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 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 végső bekerülési értéke meghaladja a megtérülő értéket vagy a nettó realizálható értéket, akkor a könyv szerinti értéket a többi Standard előírásainak megfelelően lecsökkentik, vagy leírják. Bizonyos körülmények között a csökkentés vagy a leírás összegét ugyanazoknak a standardoknak megfelelően visszaírják.

Az aktiválás megkezdése

20. A hitelfelvételi költségek egy minősített eszköz bekerülési értékének részévé történő aktiválását akkor kell megkezdeni, amikor:

(a) az eszközre vonatkozó kiadások merülnek fel;

(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 átvállalását eredményezték. A kiadásokat csökkentik az eszközzel összefüggésben kapott részfizetések és támogatások (lásd az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standardot). Az eszköz átlagos könyv szerinti értéke egy időszakban, az előzőleg aktivált hitelfelvételi költségeket is beleértve, rendszerint jó közelítése azoknak a kiadásoknak, amelyekre az aktiválási ráta az adott időszakban alkalmazásra kerül.

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 az eszköz birtoklása, ha nem történik olyan termelés vagy fejlesztés, amely megváltoztatná az eszköz állapotát. Például, ha a terület fejlesztése van folyamatban, az abban az időszakban felmerült hitelfelvételi költségeket aktiválják, 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. A hitelfelvételi költségek aktiválását azonban 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 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

30. Amennyiben a jelen standard adaptálása változást jelent egy gazdálkodó egység számviteli politikájában, a gazdálkodó egység számára javasolt, hogy módosítsa pénzügyi kimutatásait az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően. Másik lehetőségként a gazdálkodó egységeknek csak a jelen standard hatálybalépése után felmerült azon hitelfelvételi költségeket kell aktiválniuk, amelyek megfelelnek az aktiválási követelményeknek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

IAS 24 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek

CÉL

1. A jelen standard célja annak biztosítása, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai tartalmazzák azokat a közzétételeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy felhívják a figyelmet annak lehetőségére, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és eredményére a kapcsolt felek létezése, és a velük folytatott ügyletek, valamint a velük szemben fennálló nyitott egyenlegek hatással lehettek.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot kell alkalmazni:

   (a) a kapcsolt felek közötti viszonyok és a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek azonosítására;

   (b) a gazdálkodó egység és annak kapcsolt felei között fennálló nyitott egyenlegek azonosítására;

   (c) azon körülmények azonosítására, melyek között az (a) és (b) alpontokban szereplő információk közzététele követelmény; valamint

   (d) az ezen tételekre vonatkozó közzétételek 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 gazdálkodó egységekkel szembeni nyitott egyenlegeket közzéteszik a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egységek tevékenységük egy részét leányvállalatok, közös vállalkozások vagy társult vállalkozások útján fejtik ki. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység az ellenőrzésen, a közös ellenőrzésen vagy a jelentős befolyáson keresztül képes a befektetést befogadó pénzügyi és működési politikájának befolyásolására.

6. A kapcsolt felek közötti viszony kihatással lehet a gazdálkodó egység eredményére és pénzügyi helyzetére. Kapcsolt felek között létrejöhetnek olyan ügyletek, amelyeket független felek nem kötnének meg. Például az a gazdálkodó egység, amely anyavállalata számára bekerülési értéken 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 a gazdálkodó egység eredményére és pénzügyi helyzetére akkor is kihathat, ha nem jön létre tényleges ügylet. A kapcsolat önmagában elegendő lehet ahhoz, hogy a gazdálkodó egység egyéb felekkel kötött ügyleteire hatást gyakoroljon. Például lehetséges, hogy egy leányvállalat megszünteti kapcsolatait egy kereskedelmi partnerrel, miután az anyavállalat megszerez egy másik 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 ügyleteknek, nyitott egyenlegeknek, valamint a kapcsolatoknak az ismerete kihatással lehet a pénzügyi kimutatások felhasználóinak a gazdálkodó egység működésére vonatkozó becsléseire, beleértve a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egységgel kapcsolt viszonyban lévőnek, ha:

   (a) a fél közvetlenül vagy közvetetten, egy vagy több közvetítőn keresztül:

      i. ellenőrzi a gazdálkodó egységet, annak ellenőrzése alatt áll, vagy azzal együtt közös ellenőrzés alatt áll (beleértve az anyavállalatokat, leányvállalatokat és társleányvállalatokat);

      ii. olyan érdekeltséggel rendelkezik a gazdálkodó egységben, amely jelentős befolyást biztosít számára a gazdálkodó egység felett; vagy

iii. közös ellenőrzést gyakorol a gazdálkodó egység felett;

(b) a fél a gazdálkodó egység társult vállalkozása (ahogy azt az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard meghatározza);

(c) a fél olyan közös vállalkozás, amelyben a gazdálkodó egység tulajdonos (lásd IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*);

(d) a fél kulcspozícióban lévő vezető a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység vagy bármely olyan más gazdálkodó egység munkavállalói részére, amely kapcsolt fél a gazdálkodó egység szempontjából.

Kapcsolt felekkel folytatott ügyletek *a kapcsolt felek közötti erőforrás, szolgáltatás és kötelemátadások, 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 a gazdálkodó egységgel folytatott ügyleteiben. Ilyenek lehetnek:

(a) a magánszemély házastársa és gyermekei;

(b) a magánszemély házastársának gyermekei; valamint

(c) a magánszemély vagy a magánszemély házastársa által eltartottak.

A *kompenzáció*ba beletartozik minden munkavállalói juttatás (ahogy azt az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard meghatározza), beleértve azokat a munkavállalói juttatásokat is, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik. A munkavállalói juttatás a gazdálkodó egység által vagy nevében, a gazdálkodó egység számára nyújtott szolgáltatásokért cserébe fizetett, fizetendő, vagy nyújtott mindenfajta ellenszolgáltatás. Az tartalmazza a gazdálkodó egység anyavállalata nevében, a gazdálkodó egységre vonatkozóan történő kifizetéseket is. A kompenzáció magában foglalja:

(a) a munkavállalók részére biztosított olyan rövid távú munkavállalói juttatásokat, mint amilyenek a meglévő munkavállalóknak adott 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 olyan juttatásokat, mint amilyenek 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 teljesen nem válnak esedékessé a tárgyidőszak végét követő tizenkét hónapon belül, a nyereségrészesedést, a jutalmakat és a halasztott kifizetésű juttatásokat;

(d) a végkielégítéseket; valamint

(e) a részvényalapú kifizetéseket.

Az *ellenőrzés* képesség egy gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikájának irányítására, a tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

A *közös ellenőrzés* egy gazdasági tevékenység fölött gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása.

Kulcspozícióban lévő vezető az, aki felhatalmazással és felelősséggel rendelkezik az adott gazdálkodó egység tevékenységének tervezése, irányítása és ellenőrzése tekintetében, közvetlenül vagy közvetve, beleértve az igazgatókat (akár ügyvezető, akár nem).

A *jelentős befolyás* képesség az adott gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikai döntéseinek meghozatalában való részvételre, de nem az ellenőrzése az ezen politikáknak. Jelentős befolyás szerezhető részvénybirtoklás útján, törvényileg vagy szerződéses úton.

10. A lehetséges kapcsolt felek közötti egyes viszonyok mérlegelése során a kapcsolat tartalmára, és nem pusztán a jogi formára fordítanak figyelmet.

11. A jelen standard összefüggésében a következők nem szükségszerűen kapcsolt felek:

(a) két gazdálkodó 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 egyszerűen amiatt, mert közösen ellenőriznek egy adott közös vállalkozást;

(c) i. a hitelezők;

ii. a szakszervezetek;

iii. a közüzemek; valamint

iv. a kormányhivatalok és a kormányzati szervek;

egyszerűen a gazdálkodó egységgel folytatott szokásos ügyleteik által (még akkor sem, ha azok hatással lehetnek a gazdálkodó egység cselekvési szabadságára, vagy ha azok részt vehetnek a gazdálkodó egység döntéshozatali folyamatában);

(d) a vevő, szállító, franchise-ba adó, forgalmazó vagy általános ügynök, amellyel a gazdálkodó egység jelentős mértékű ügyleteket folytat, egyszerűen 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. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az anyavállalata nevét, valamint – ha ettől eltérő – a legvégső ellenőrzést gyakorló fél nevét. Amennyiben sem a gazdálkodó egység anyavállalata, sem a legvégső ellenőrzést gyakorló fél nem készít nyilvánosan elérhető 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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység számára a leányvállalatokban, társult vállalkozásokban és közös ellenőrzésű vállalkozásokban meglévő jelentős befektetések felsorolását és bemutatását.

15. Amennyiben sem a gazdálkodó egység anyavállalata, sem a legvégső ellenőrzést gyakorló fél nem készít nyilvánosan elérhető pénzügyi kimutatásokat, a gazdálkodó 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 elérhető konszolidált pénzügyi kimutatásokat készít.

16. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a kulcspozícióban lévő vezetők kompenzációjának teljes összegét, valamint annak a következő kategóriák szerinti bontását:

(a) rövid távú munkavállalói juttatások;

(b) munkaviszony megszűnése utáni juttatások;

(c) egyéb hosszú távú juttatások;

(d) a végkielégítések; valamint

(e) részvényalapú kifizetések.

17. Amennyiben volt kapcsolt felek közötti ügylet, a gazdálkodó 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; valamint

ii. a nyújtott vagy kapott garanciák részleteit;

(c) a nyitott egyenlegek összegére kétes kinnlévőség 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) a gazdálkodó egység felett közös ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorló gazdálkodó egységek;

(c) leányvállalatok;

(d) társult vállalkozások;

(e) közös vállalkozások, amelyekben a gazdálkodó egység tulajdonos;

(f) a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egységnek milyen ügyleteket kell közzétennie, amennyiben azt kapcsolt féllel folytatta:

(a) (kész- vagy befejezetlen) termékek vásárlása vagy értékesítése;

(b) ingatlanok és más eszközök vásárlása vagy értékesítése;

(c) szolgáltatások nyújtása vagy igénybevétele;

(d) lízingek;

(e) kutatási és fejlesztési eredmények átadásai;

(f) licencmegállapodások alapján történő átadások;

(g) finanszírozási megállapodások (ideértve a hiteleket, valamint a pénzeszközben vagy természetben nyújtott tőke-hozzájárulásokat) alapján történő átadások;

(h) garancia- vagy fedezetnyújtás; valamint

(i) kötelezettségek rendezése a gazdálkodó egység nevében vagy a gazdálkodó egység által más személy nevében.

Amennyiben egy anyavállalat vagy leányvállalat részt vesz egy olyan meghatározott juttatási programban, amely megosztja a kockázatokat a csoporton belüli gazdálkodó egységek között, az kapcsolt felek közötti tranzakciónak számít (lásd az IAS 19 standard 34B. bekezdését).

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 ezek a feltételek bizonyíthatók.

22. A hasonló jellegű tételeket összevontan lehet közzétenni, kivéve, ha az elkülönült közzététel szükséges a kapcsolt felekkel folytatott ügyleteknek a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatásának megértéséhez.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

23A. A gazdálkodó egységnek a 20. bekezdésben szereplő módosítást a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IAS 19 Munkavállalói juttatások standard – *Aktuáriusi nyereségek és veszteségek, csoportos programok és közzétételek* című módosítását egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

AZ (1994-BEN ÁTSZERKESZTETT) IAS 24 VISSZAVONÁSA

24. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1994-ben átszerkesztett) IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standardot.

IAS 26 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása

HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni a nyugdíjazási juttatási programok pénzügyi kimutatásaiban, ha ilyen pénzügyi kimutatásokat készítenek.

2. A nyugdíjazási juttatási programokra időnként különféle más elnevezéseket alkalmaznak, pl. „nyugdíjpénztárak", „nyugellátási pénztárak", vagy „nyugdíj-biztosítási pénztárak". A jelen standard a nyugdíjazási juttatási programot a résztvevők munkáltatóitól elkülönült beszámolót készítő gazdálkodó egységnek tekinti. Minden egyéb standard vonatkozik a nyugdíjazási juttatási programok pénzügyi kimutatásaira, amennyiben a jelen standard nem írja felül azokat.

3. A jelen standard a program által az összes résztvevőnek, mint csoportnak készített elszámolással és beszámolóval foglalkozik. Nem foglalkozik az egyes résztvevőknek a nyugdíjazási juttatási jogaikról adott beszámolókkal.

4. Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard foglalkozik a nyugdíjazási juttatások költségének a programokkal rendelkező munkáltatók pénzügyi kimutatásaiban történő meghatározásával. Ily módon a jelen standard kiegészíti az IAS 19-et.

5. A nyugdíjazási juttatási programok lehetnek meghatározott hozzájárulási programok vagy meghatározott juttatási programok. Közülük soknál szükség van elkülönült alapok létrehozására – amelyek vagy rendelkeznek külön jogi személyiséggel, vagy nem, valamint vagy rendelkeznek vagyonkezelővel, vagy nem –, amelyekbe a hozzájárulásokat teljesítik, és amelyekből a nyugdíjazási juttatásokat kifizetik. A jelen standard alkalmazandó függetlenül attól, hogy létrehoznak-e ilyen alapot és függetlenül attól, hogy vannak-e vagyonkezelők.

6. Azokra a nyugdíjazási juttatási programokra, amelyek biztosítótársaságoknál befektetett eszközökkel rendelkeznek, ugyanazok az elszámolási és alapképzési követelmények vonatkoznak, mint a magánbefektetői konstrukciók esetében. Ennek megfelelően ezek a jelen standard hatókörébe tartoznak, kivéve, ha a biztosítótársasággal megkötött szerződés egy bizonyos konkrét résztvevő vagy résztvevők egy csoportjának nevére szól, és a nyugdíjazási juttatási kötelezettség kizárólag a biztosítótársaság feladata.

7. A jelen standard nem foglalkozik a munkavállalói juttatások egyéb formáival, amilyenek a munkaviszony megszűnéséhez kapcsolódó kártalanítások, a halasztott kifizetésű térítések, a hosszú szolgálati idő alapján biztosított szabadság juttatások, a speciális, a korengedményes nyugdíjazással vagy a munkaerő-leépítéssel kapcsolatos programok, az egészségügyi és jóléti programok vagy a jutalmazási programok. Az állami társadalombiztosítási jellegű konstrukciók szintén nem tartoznak a jelen standard hatókörébe.

FOGALMAK

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

A *nyugdíjazási juttatási programok* olyan megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egység munkavállalóit munkájuk megszűnésekor vagy azt követően (éves jövedelem vagy egyösszegű kifizetés formájában) juttatásban részesíti, ha ezek a juttatások, vagy a munkáltató ezekhez való hozzájárulásai egy okirat rendelkezéseiből, vagy a gazdálkodó egység gyakorlatából a nyugdíjazás előtt meghatározhatók vagy megbecsülhetők.

A *meghatározott hozzájárulási programok* olyan nyugdíjazási juttatási programok, amelyek alapján a nyugdíjazási juttatásként kifizetendő összegeket az alapba befizetett hozzájárulások és a rajtuk elért hozamok határozzák meg.

A *meghatározott juttatási programok* olyan nyugdíjazási juttatási programok, amelyek alapján a nyugdíjazási juttatásként kifizetendő összegeket egy képlet alkalmazásával határozzák meg, amely rendszerint a munkavállalók keresetén és/vagy munkaviszonyban eltöltött évein alapul.

Az *alapképzés* eszközök átadása egy – a munkáltatótól elkülönült – gazdálkodó egységnek (az *alapnak*), a nyugdíjazási juttatások kifizetésére vonatkozó jövőbeni kötelmek teljesítése érdekében.

A jelen standard céljára az alábbi kifejezések is használatban vannak:

A *résztvevők* egy nyugdíjazási juttatási program tagjai és azok, akik a programból juttatásokra jogosultak.

A *juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök* egy program eszközei, csökkentve az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékén kívüli kötelezettségekkel.

Az *ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke* egy nyugdíj juttatási programnak a jelenlegi és a korábbi munkavállalók részére a letöltött szolgálat után járó várható kifizetéseinek a jelenértéke.

A *megszolgált juttatások* olyan juttatások, amelyeknek – egy nyugdíjazási juttatási program feltételei alapján – nem feltétele a folytatódó munkaviszony.

9. Néhány nyugdíjazási juttatási programnak a munkáltatókon kívül más szponzorai is vannak; a jelen standard az ilyen alapok pénzügyi kimutatásaira is vonatkozik.

10. A legtöbb nyugdíjazási juttatási program formális megállapodásokon alapul. Néhány program nem formális jellegű, de a munkáltatók kialakult gyakorlata eredményeként bizonyos fokig kötelemmé vált. Míg néhány program lehetővé teszi a munkáltatók számára, hogy a programmal kapcsolatos kötelmeiket korlátozzák, egy munkáltató számára általában nehéz a program megszüntetése, ha a munkavállalókat meg akarja tartani. Ugyanazok az elszámolási és beszámolási alapelvek vonatkoznak a nem formális programra, mint a formális programra.

11. Sok nyugdíjazási juttatási program rendelkezik külön alapok létrehozásáról, amelyekbe a hozzájárulásokat teljesítik, és amelyekből a juttatásokat kifizetik. Az ilyen alapokat olyan felek kezelhetik, akik önállóan kezelik a program eszközeit. Ezeket a feleket néhány országban vagyonkezelőnek hívják. A vagyonkezelő fogalmát a jelen standard az ilyen felekre attól függetlenül alkalmazza, hogy ilyen megállapodás létrejött-e.

12. A nyugdíjazási juttatási programokat rendszerint vagy meghatározott hozzájárulási programokként, vagy meghatározott juttatási programokként nevezik meg, amelyek mindegyike saját megkülönböztető jellemzőkkel rendelkezik. Alkalomadtán léteznek olyan alapok is, amelyek mindkettő jellemzőivel rendelkeznek. Az ilyen vegyes programok a jelen standard alkalmazásában meghatározott juttatási programnak tekintendők.

MEGHATÁROZOTT HOZZÁJÁRULÁSI PROGRAMOK

13. A meghatározott hozzájárulási programok pénzügyi kimutatásainak tartalmazniuk kell egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről, és az alapképzési politika bemutatását.

14. A meghatározott hozzájárulási program keretében a résztvevő jövőbeni juttatásainak összegét a munkáltató, a résztvevő vagy mindkettő által befizetett hozzájárulások, valamint a program működésének eredményessége és befektetési hozamai határozzák meg. A munkáltató kötelmét rendszerint a programba befizetett hozzájárulásokkal teljesíti. Normál esetben nincs szükség aktuáriusi tanácsadásra, bár az ilyen tanácsadást néha annak felbecsülésére használják fel, hogy milyen juttatások érhetők el a jelenlegi hozzájárulások, valamint a változó jövőbeni hozzájárulások és befektetési hozamok alapján.

15. A résztvevők azért érdekeltek a program tevékenységeiben, mivel azok közvetlenül befolyásolják jövőbeni juttatásaik szintjét. A résztvevők tudni szeretnék, hogy a hozzájárulások beérkeztek-e, és megfelelő ellenőrzést gyakoroltak-e a kedvezményezettek jogainak védelmére. A munkáltató a program eredményes és tisztességes működésében érdekelt.

16. A meghatározott hozzájárulási program beszámolásának az a célja, hogy rendszeres tájékoztatást nyújtson a programról és befektetéseinek teljesítményéről. Ez a cél általában úgy teljesül, hogy pénzügyi kimutatásokat készítenek a következő tartalommal:

(a) az adott időszakra vonatkozó jelentős tevékenységeknek és a programmal kapcsolatban történt bármely változások hatásának, valamint a program tagságának és feltételeinek ismertetése;

(b) az adott időszakra vonatkozó ügyletekről és befektetési teljesítményről, valamint az adott időszak végén a program pénzügyi helyzetéről beszámoló kimutatások; és

(c) a befektetési politikák ismertetése.

MEGHATÁROZOTT JUTTATÁSI PROGRAMOK

17. A meghatározott juttatási program pénzügyi kimutatásainak tartalmaznia kell:

(a) egy olyan kimutatást, amely feltünteti:

i. a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközöket;

ii. az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét, különbséget téve a megszolgált juttatások és a még meg nem szolgált juttatások között; és

iii. az ebből adódó többletet vagy hiányt; vagy

(b) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről készült kimutatást, amely tartalmaz vagy:

i. egy megjegyzést az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékéről, különbséget téve a megszolgált juttatások és a még meg nem szolgált juttatások között; vagy

ii. egy hivatkozást a kapcsolódó aktuáriusi jelentésben erről adott tájékoztatásra.

Ha nem készült aktuáriusi értékelés a pénzügyi kimutatások fordulónapjára, a legutolsó értékelést kell alapul felhasználni, és közzé kell tenni az értékelés időpontját.

18. A 17. bekezdés szempontjából az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének a program feltételei szerint a fordulónapig elvégzett munka után beígért juttatásokon kell alapulnia az aktuális fizetési szintek vagy a kivetített fizetési szintek alkalmazásával, közzétéve, hogy melyiket alkalmazták. Szintén közzé kell tenni az olyan aktuáriusi feltételezésekben bekövetkezett változások hatásait, amelyek jelentős hatást gyakoroltak az ígért nyugdíjazási juttatások jelenértékére.

19. A pénzügyi kimutatásokban ki kell fejteni az ígért nyugdíjazási juttatás aktuáriusi jelenértéke és a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök közötti kapcsolatot, valamint a beígért juttatások alapképzésére vonatkozó politikát.

20. A meghatározott juttatási program esetében az ígért nyugdíjazási juttatások kifizetése a program pénzügyi helyzetétől, a programhoz hozzájárulók jövőbeni hozzájárulás fizetési képességétől, valamint a befektetési teljesítménytől és a program működésének eredményességétől függ.

21. A meghatározott juttatási program esetében egy aktuárius rendszeres tanácsadására van szükség a program pénzügyi helyzetének felméréséhez, a feltételezések felülvizsgálatához és a jövőbeni hozzájárulási szintek ajánlásához.

22. A meghatározott juttatási program beszámolásának az a célja, hogy rendszeres tájékoztatást nyújtson a program pénzügyi erőforrásairól és tevékenységeiről, amely tájékoztatás hasznos a források felhalmozása és a program juttatásai közötti kapcsolatok időbeli alakulásának felmérésére. Ez a cél általában úgy teljesül, hogy pénzügyi kimutatásokat készítenek beleértve a következőket:

(a) az adott időszakra vonatkozó jelentős tevékenységeknek és a programmal kapcsolatban történt bármely változások hatásának, valamint a program tagságának és feltételeinek ismertetése;

(b) az adott időszakra vonatkozó ügyletekről és befektetési teljesítményről, valamint az adott időszak végén a program pénzügyi helyzetéről beszámoló kimutatások;

(c) aktuáriusi információk, akár a kimutatások részeként, akár elkülönült beszámolóban; és

(d) a befektetési politikák ismertetése.

Ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke

23. A nyugdíjazási juttatási program által várhatóan teljesített kifizetések jelenértéke kiszámítható és szerepeltethető a beszámolóban az aktuális fizetési szintek vagy a résztvevők nyugdíjazásáig kivetített fizetési szintek alkalmazásával.

24. Az aktuális fizetések szerinti megközelítés átvétele többek között a következőkkel indokolható:

(a) az ígért nyugdíjazási juttatás aktuáriusi jelenértéke, amely megegyezik a program jelenlegi egyes résztvevőinek tulajdonított összeggel, objektívebben számítható ki, mint a kivetített fizetési szintekkel, mivel kevesebb feltételezéssel kell élni;

(b) a juttatásokban a fizetésemelésnek tulajdonítható növekedés a fizetésemelés időpontjában válik a program kötelmévé; és

(c) az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének az aktuális fizetési szintek alkalmazásával kiszámított összege általában szorosabban kapcsolódik a program felmondása vagy megszűnése esetén kifizetendő összeghez.

25. A kivetített fizetések szerinti megközelítés átvétele többek között a következőkkel indokolható:

(a) a pénzügyi információkat a vállalkozás folytatásának elve alapján kell elkészíteni, függetlenül a felállítandó feltételezésektől és becslésektől;

(b) az utolsó fizetést figyelembe vevő alapok keretében a juttatásokat a nyugdíjazás időpontjában vagy időpontjához közeli időpontban érvényes fizetés alapján határozzák meg; ezért a fizetéseket, a hozzájárulási szinteket és a megtérülési rátákat előre kell jelezni; és

(c) a fizetési előrejelzések beépítésének elmulasztása – ha az alapképzés többsége a fizetések előrejelzésén alapul – azt eredményezheti, hogy a beszámoló látszólagos túlfinanszírozást mutat, pedig a program nem túlfinanszírozott, vagy megfelelő finanszírozást mutat, pedig a program alulfinanszírozott.

26. Az ígért nyugdíjazási juttatások – aktuális fizetések alapján meghatározott – aktuáriusi jelenértékét a program pénzügyi kimutatásaiban azért teszik közzé, hogy jelezzék a pénzügyi kimutatások fordulónapjáig megszolgált juttatásokra vonatkozó kötelmet. Az ígért nyugdíjazási juttatások – kivetített fizetések alapján meghatározott – aktuáriusi jelenértékét azért teszik közzé, hogy jelezzék annak a vállalkozás folytatásának elve alapján fennálló potenciális kötelemnek a nagyságrendjét, amely általában az alapképzés alapja. Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének közzétételén túl megfelelő magyarázatra is szükség lehet annak az összefüggésnek az egyértelmű jelzésére, amelyben az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét értelmezni kell. Ez a magyarázat a tervezett jövőbeni alapképzés és a fizetési előrejelzéseken alapuló alapképzési politika megfelelőségéről szóló információk formáját öltheti. A magyarázatot a pénzügyi kimutatások vagy az aktuárius jelentése tartalmazhatja.

Az aktuáriusi értékelések gyakorisága

27. Sok országban aktuáriusi értékeléseket három évnél gyakrabban nem szereznek be. Ha nem készült aktuáriusi értékelés a pénzügyi kimutatások fordulónapjára, a legutolsó értékelést veszik alapul, és közzéteszik az értékelés időpontját.

A pénzügyi kimutatások tartalma

28. A meghatározott juttatási programoknál az adatokat az alábbi formák egyikében mutatják be, amelyek az aktuáriusi adatok közzétételének és bemutatásának különböző gyakorlatait tükrözik:

(a) a pénzügyi kimutatások tartalmaznak egy kimutatást, amely bemutatja a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközöket, az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét, valamint az adódó többletet vagy hiányt. A program pénzügyi kimutatásai szintén tartalmazzák a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök változásának kimutatását és az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékében bekövetkezett változások kimutatását. A pénzügyi kimutatásokhoz csatolhatnak egy elkülönült aktuáriusi jelentést az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének alátámasztására;

(b) olyan pénzügyi kimutatások, amelyek tartalmaznak egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről és egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról. Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét a kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben teszik közzé. A pénzügyi kimutatásokhoz csatolhatnak egy aktuáriusi jelentést az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének alátámasztására; és

(c) olyan pénzügyi kimutatások, amelyek tartalmaznak egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről és egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról, miközben az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke egy elkülönült aktuáriusi jelentésben szerepel.

Bármelyik forma esetén egy vezetési vagy igazgatói beszámoló jellegű vagyonkezelői jelentés és egy befektetési beszámoló is kísérheti a pénzügyi kimutatásokat.

29. A 28. bekezdés (a) és (b) pontjában leírt formák hívei úgy vélik, hogy az ígért nyugdíjazási juttatások mennyiségi meghatározása és a fenti megközelítések alapján nyújtott információk segítenek a felhasználóknak felmérni a program aktuális helyzetét és a program kötelmei teljesítésének valószínűségét. Úgy vélik továbbá, hogy a pénzügyi kimutatásoknak önmagukban teljeseknek kell lenniük, és nem támaszkodhatnak kapcsolódó kimutatásokra. Ugyanakkor néhányan úgy vélik, hogy a 28. bekezdés (a) pontjában leírt forma azt a benyomást keltheti, hogy kötelezettség áll fenn, holott az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke véleményük szerint nem rendelkezik a kötelezettség minden jellemzőjével.

30. A 28. bekezdés (c) pontjában leírt forma hívei úgy vélik, hogy az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről készült kimutatásnak nem kellene tartalmaznia, ahogy az a 28. bekezdés (a) pontjában leírt formánál történik, továbbá még csak egy megjegyzésben sem kellene azt közzétenni a 28. bekezdés (b) pontja szerint, mivel ez közvetlenül összehasonlításra kerül a program eszközeivel, és ez az összehasonlítás esetleg nem helyénvaló. Azt mondják, hogy az aktuáriusok az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét nem feltétlenül a befektetések piaci értékével hasonlítják össze, hanem ehelyett esetleg a befektetésből várt cash flow-k jelenértékét becslik meg. Ezért ennek a formának a hívei úgy vélik, hogy ez az összehasonlítás valószínűleg nem tükrözi az aktuáriusnak a programról alkotott átfogó értékelését, és hogy ez esetleg félreérthető lehet. Vannak olyanok is, akik úgy vélik, hogy – a számszerűsítéstől függetlenül – az ígért nyugdíjazási juttatásokról szóló adatokat kizárólag egy elkülönült aktuáriusi jelentésben kellene szerepeltetni, ahol azok megfelelően megmagyarázhatók.

31. A jelen standard elfogadja azokat a nézeteket, amelyek előnyben részesítik annak megengedését, hogy az ígért nyugdíjazási juttatásokról szóló adatokat egy elkülönült aktuáriusi jelentésben tegyék közzé. A standard elutasítja az ígért nyugdíjazási juttatás aktuáriusi jelenértékének számszerűsítésével szembeni érveket. Ennek megfelelően a 28. bekezdés (a) és (b) pontjában ismertetett formák a jelen standard alapján elfogadhatók, csakúgy, mint a 28. bekezdés (c) pontjában leírt forma, feltéve, hogy a pénzügyi információk hivatkoznak egy olyan aktuáriusi jelentésre és kiegészülnek azzal, amely tartalmazza az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét.

MINDEN PROGRAM

A program eszközeinek értékelése

32. A nyugdíjazási juttatási programokba történt befektetéseket valós értéken kell nyilvántartani. A piacképes értékpapíroknál a valós érték a piaci érték. Ha a programnak olyan befektetései vannak, amelyeknél a valós érték nem becsülhető fel, közzé kell tenni, hogy miért nem alkalmazzák a valós értéket.

33. A piacképes értékpapírok esetén a valós érték általában a piaci érték, mivel ez tekinthető a fordulónapon meglévő értékpapírok és az adott időszakra vonatkozó befektetési eredmény legjobban használható mércéjének. A fix visszaváltási értékkel rendelkező és a program kötelezettségeinek való megfeleltetés érdekében megvásárolt értékpapírok, vagy azok meghatározott része, nyilvántarthatók a végleges visszaváltási értékük alapján, a lejáratig egy állandó megtérülési rátát feltételezve. Ha az alapnak olyan befektetései vannak, amelyeknél a valós érték nem becsülhető meg – például egy gazdálkodó egység teljes tulajdonjoga –, közzéteszik annak indokát, hogy miért nem alkalmazzák a valós értéket. Amennyiben a befektetéseket a piaci értéktől vagy a valós értéktől eltérő összegen tartják nyilván, a valós értéket általában szintén közzéteszik. A program tevékenységei során felhasznált eszközöket a vonatkozó standardokkal összhangban számolják el.

Közzététel

34. A nyugdíjazási juttatási program által készített pénzügyi kimutatásoknak – akár meghatározott juttatási, akár meghatározott hozzájárulási programról van szó – tartalmaznia kell az alábbi információkat is:

(a) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról szóló kimutatást;

(b) a jelentős számviteli politikák összefoglalóját; és

(c) a program leírását és a programban az időszak alatt bekövetkezett bármely változás hatását.

35. A nyugdíjazási juttatási program által készített pénzügyi kimutatások – ha értelmezhető – tartalmazzák a következőket:

(a) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről készült kimutatást, amely közzéteszi:

i. a megfelelően besorolt, az adott időszak végén meglévő eszközöket;

ii. az eszközök értékelésének alapját;

iii. minden olyan egyedi befektetés részleteit, amely meghaladja akár a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök 5 %-át vagy a bármilyen osztályú vagy fajtájú értékpapír 5 %-át;

iv. a munkáltatóban lévő bármely befektetés részleteit; és

v. az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékétől eltérő kötelezettségeket;

(b) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról szóló kimutatást, amely feltünteti:

i. a munkáltató hozzájárulásait;

ii. a munkavállalók hozzájárulásait;

iii. a befektetési bevételeket, például a kamatokat és osztalékokat;

iv. az egyéb bevételeket;

v. a fizetett vagy fizetendő juttatásokat (részletezve, például a nyugdíj, elhalálozás és munkaképtelenség esetére járó juttatásokat, valamint a nyugdíjjáradék egyösszegű kifizetéseit);

vi. az adminisztrációs ráfordításokat;

vii. az egyéb ráfordításokat;

viii. a nyereségadókat;

ix. a befektetések elidegenítésén elért nyereségeket és veszteségeket és a befektetések értékében bekövetkezett változásokat; és

x. a más programoknak történt átadásokat vagy más programoktól történt átvételeket;

(c) az alapképzési politika leírását;

(d) a meghatározott juttatási programoknál az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét (amely különbséget tehet a megszolgált juttatások és a még meg nem szolgált juttatások között), amely a program feltételei szerint, a fordulónapig elvégzett munka után ígért juttatásokon alapul, és vagy az aktuális fizetések szintjét vagy a tervezett fizetések szintjét alkalmazza; ezt az információt tartalmazhatja egy csatolt aktuáriusi jelentés, amely a kapcsolódó pénzügyi kimutatásokkal együtt értelmezendő; és

(e) a meghatározott juttatási programoknál a lényeges aktuáriusi feltételezéseknek, valamint az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének kiszámításához alkalmazott módszernek az ismertetését.

36. A nyugdíjazási juttatási program jelentése tartalmazza a program ismertetését akár a pénzügyi kimutatások részeként, akár egy elkülönült beszámolóban. Ez tartalmazhatja a következőket:

(a) a munkáltatók nevét és a résztvevő munkavállalói csoportokat;

(b) a juttatásokban részesülő résztvevők számát és az egyéb résztvevők számát, megfelelően besorolva;

(c) a program típusát – meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási program;

(d) egy megjegyzést arról, hogy hozzájárulnak-e a résztvevők a programhoz;

(e) a résztvevőknek ígért nyugdíjazási juttatások ismertetését;

(f) az alap bármely megszűnési feltételének leírását; és

(g) a jelentés által lefedett időszak alatt az (a)–(f) tételekben történt változásokat.

Nem ritka, hogy olyan egyéb dokumentumokra hivatkoznak, amelyek könnyen hozzáférhetőek a felhasználók számára, és amelyekben a programot ismertetik, és hogy csak a későbbi változásokról szóló információkat tartalmazza a beszámoló.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

37. A jelen standard a nyugdíjazási juttatási programok 1988. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásai tekintetében lép hatályba.

IAS 27 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások

HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni egy anyavállalat ellenőrzése alatt álló gazdálkodó 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 (lásd a IFRS 3 *Üzleti kombinációk*).

3. A jelen standardot kell alkalmazni továbbá a leányvállalatokban, a közös vezetésű vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolására, amennyiben a gazdálkodó egység választja, vagy a helyi előírások kötelezővé teszik számára az egyedi pénzügyi kimutatások elkészítését.

FOGALMAK

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

A *konszolidált pénzügyi kimutatások* egy csoport pénzügyi kimutatásai, amelyeket úgy prezentálnak, mintha azok egyetlen gazdasági egység pénzügyi kimutatásai lennének.

Az *ellenőrzés* képesség egy gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikájának irányítására, a 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 bevételt csak abban a mértékben jeleníti meg, amennyit a befektető a befektetést befogadónak – az akvizíció időpontját követően keletkezett – halmozott nyereségeiből megkap. Az ilyen nyereségeken felül kapott felosztások a befektetés megtérülésének minősülnek, és azokat a befektetés bekerülési értékének csökkenéseként számolják el.

A *csoport* az anyavállalat és annak összes leányvállalata.

A *kisebbségi részesedés* egy leányvállalat eredményének és nettó eszközeinek azon része, amely olyan tőkeérdekeltségeknek tulajdonítható, amelyeknek sem közvetve – leányvállalaton keresztül –, sem közvetlenül nem az anyavállalat a tulajdonosa.

Az *anyavállalat* olyan gazdálkodó egység, amely egy vagy több leányvállalattal rendelkezik.

Az *egyedi pénzügyi kimutatások* az anyavállalat, a társult vállalkozás befektetője, vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa által prezentált pénzügyi kimutatások, amelyekben a befektetéseket a közvetlen tőkeérdekeltség, és nem a befektetetést befogadó kimutatott eredménye és nettó eszközei alapján számolják el.

A *leányvállalat* olyan gazdálkodó egység, beleértve a nem tőkeegyesítő társaságokat is, mint pl. a személyegyesítő társaságot, amelyet egy másik vállalkozás (az anyavállalat) ellenőriz.

5. Az anyavállalat vagy egy leányvállalata lehet egy társult vállalkozás befektetője vagy egy közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa. Ilyen esetekben a jelen standard szerint elkészített és bemutatott konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések*, valamint az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardoknak is meg kell felelniük.

6. Az 5. bekezdésben meghatározott gazdálkodó 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 ezekhez a pénzügyi kimutatásokhoz.

7. A leányvállalattal, társult vállalkozással, vagy közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltséggel nem rendelkező gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai nem egyedi pénzügyi kimutatások.

8. A konszolidált pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó kötelezettség alól a 10. bekezdés alapján felmentett anyavállalat az egyedi pénzügyi kimutatásait prezentálhatja, mint az egyedüli pénzügyi kimutatásait.

A KONSZOLIDÁLT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK PREZENTÁLÁSA

9. Az anyavállalatnak, a 10. bekezdésben meghatározott anyavállalat kivételével, 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 maga egy másik gazdálkodó egység 100 %-os leányvállalata vagy egy másik gazdálkodó egység részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosait – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítették arról, és azok nem támasztottak kifogást az ellen, hogy az anyavállalat nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat;

(b) az anyavállalat adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyíltpiaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén, vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a belföldi és regionális piacokat is);

(c) az anyavállalat nem nyújtotta be pénzügyi kimutatásait valamely tőzsdefelügyeleti vagy más szabályozó testületnek bármely típusba tartozó pénzügyi instrumentumai nyíltpiacon való kibocsátása céljából, és ilyen benyújtás nincs folyamatban; valamint

(d) az anyavállalat legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata készít nyilvánosan elérhető 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 az egyedi pénzügyi kimutatásokat prezentálja, eleget tesz a 37–42. bekezdés rendelkezéseinek.

A KONSZOLIDÁLT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK HATÓKÖRE

12. A konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az anyavállalat minden leányvállalatára ki kell terjednie ([1]).

13. Az ellenőrzés létezése feltételezhető, ha az anyavállalat tulajdonában van – közvetlenül vagy a leányvállalatokon keresztül közvetve – az adott gazdálkodó egység feletti szavazati jogok több mint fele, kivéve, ha bizonyos meghatározott körülmények között egyértelműen bizonyítható, hogy az ilyen tulajdonlás nem testesít meg ellenőrzést. Ellenőrzés akkor is fennállhat, ha az anyavállalat tulajdonában a szavazati jogok fele vagy annál kevesebb van, de: ([2])

(a) más befektetőkkel kötött megállapodás a szavazati jogok több mint fele feletti rendelkezést biztosít;

(b) képes a gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikájának irányítására törvényi előírás vagy megállapodás révén;

(c) képes az igazgatóság vagy az annak megfelelő irányító testület tagjai többségének megválasztására vagy visszahívására, és a gazdálkodó egység ellenőrzése ezen igazgatóságon vagy testületen keresztül történik; vagy

(d) képes az igazgatóság vagy egy azzal egyenértékű irányító testület ülésein a szavazatok többségével szavazni, és a gazdálkodó egység ellenőrzése ezen igazgatóságon vagy testületen keresztül történik.

14. A gazdálkodó egység birtokolhat olyan részvény warrantokat, részvényvásárlási opciókat, törzsrészvényekre becserélhető adósság- vagy tőkeinstrumentumokat, vagy más hasonló instrumentumokat, amelyek potenciálisan – ha lehívják vagy beváltják őket – szavazati jogot biztosítanak a gazdálkodó egységnek, vagy egy másik fél szavazati jogát csökkentik egy másik gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikáját illetően (potenciális szavazati jogok). Az aktuálisan lehívható vagy átváltható potenciális szavazati jogok létezését és hatását, beleértve a más gazdálkodó egységnél lévő potenciális szavazati jogokat is, figyelembe veszik annak megítélésekor, hogy az adott gazdálkodó egység képes-e egy másik gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikájának irányítására. A potenciális szavazati jogok aktuálisan akkor nem hívhatók le vagy nem válthatók át, ha pl. azok egy jövőbeni időpontig vagy egy jövőbeni esemény bekövetkezéséig nem hívhatók le vagy nem válthatók át.

15. Annak megítéléséhez, hogy a potenciális szavazati jogok hozzájárulnak-e az ellenőrzéshez, a gazdálkodó egység minden tényt és körülményt megvizsgál (beleértve a potenciális szavazati jogok lehívási feltételeit, és bármely más szerződéses megállapodást, akár egyenként, akár összevonva), amely hatással van a potenciális szavazati jogokra, kivéve a vezetés szándékait vagy a pénzügyi képességet a lehívásra vagy az átváltásra.

([1]) Ha felvásárláskor egy leányvállalat megfelel az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerinti értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek, akkor azt azon standard szerint kell elszámolni.

([2]) Lásd a még a SIC-12 *Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó egységek* értelmezést.

16. [Törölve]

17. [Törölve]

18. [Törölve]

19. A leányvállalatot nem hagyják ki a konszolidációból egyszerűen amiatt, mert a befektető egy kockázati tőke szervezet, befektetési alap, zártvégű alap vagy hasonló gazdálkodó egység.

20. A leányvállalatot akkor sem lehet kihagyni a konszolidációból, ha a tevékenysége eltér a csoport más tagjainak üzleti tevékenységétől. Az ilyen leányvállalatok konszolidálásával, és a leányvállalatok eltérő üzleti tevékenységeiről további információk közzétételével a konszolidált pénzügyi kimutatásokban fontos információkat szolgáltatnak. Például az IFRS 8 *Működési szegmensek* 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 tevékenységeiből származó haszon megszerzése érdekében. Az ellenőrzés elvesztése azzal vagy anélkül is bekövetkezhet, hogy megváltozna a tulajdonlás abszolút vagy relatív mértéke. Ez történik pl. amikor a leányvállalat állami, bírósági, közigazgatási vagy hatósági ellenőrzés alá kerül. Bekövetkezhet továbbá szerződéses megállapodás alapján is.

KONSZOLIDÁCIÓS ELJÁRÁSOK

22. A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítésekor a gazdálkodó egység tételesen összesíti az anyavállalat és leányvállalatai pénzügyi kimutatásait úgy, hogy az eszközök, a kötelezettségek, a saját tőke, a bevételek és a ráfordítások hasonló tételeit összeadják. Annak érdekében, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások a csoportról, mint egyetlen gazdasági egységről nyújtsanak pénzügyi információt, a következő lépéseket teszik:

(a) kiszűrik az anyavállalat minden egyes leányvállalatba történt befektetésének könyv szerinti értékét, valamint az anyavállalat részesedését az egyes leányvállalatok saját tőkéjében (lásd a IFRS 3, amely ismerteti az esetleg keletkező goodwill kezelését);

(b) meghatározzák a konszolidált leányvállalatok adott beszámolási időszaki eredményéből a kisebbségi részesedésre eső részt; valamint

(c) elkülönítik a konszolidált leányvállalatok nettó eszközeiből a kisebbségi részesedésre eső részt az anyavállalat részvényeseinek azokban lévő saját tőkéjétől. A nettó eszközökben lévő kisebbségi részesedés tartalmazza:

i. a kisebbségi részesedéseknek az eredeti kombináció időpontjában az IFRS 3-nak 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, az eredményből, valamint a saját tőkéből az anyavállalatra és a kisebbségi részesedésekre eső részt a meglévő tulajdonérdekeltségek alapján határozzák meg, és nem veszik figyelembe 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, a ráfordításokat és az osztalékot, teljesen kiszűrik. A csoporton belüli ügyletekből származó, az eszközökben – pl. készletekben vagy befektetett eszközökben – megjelenített nyereségeket vagy veszteségeket teljesen kiszűrik. A csoporton belüli veszteségek értékvesztést jelezhetnek, 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 alkalmazandó.

26. A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséhez felhasznált anyavállalati és leányvállalati pénzügyi kimutatásokat ugyanarra a mérlegfordulónapra kell összeállítani. Ha az anyavállalat és egy leányvállalat mérlegfordulónapja eltér, a leányvállalat konszolidációs célokra további pénzügyi kimutatásokat készít az anyavállalat pénzügyi kimutatásainak a fordulónapjára, kivéve, ha ez kivitelezhetetlen.

27. Amennyiben a 26. bekezdés szerint a konszolidációban a leányvállalatnak az anyavállalatétól eltérő fordulónappal elkészített pénzügyi kimutatásait használják fel, az ezen időpont és az anyavállalat pénzügyi kimutatásainak fordulónapja közötti időszakra eső jelentős ügyletek és események hatásaira vonatkozóan el kell végezni a megfelelő módosításokat. A leányvállalat és az anyavállalat beszámolási fordulónapja közötti eltérés semmiképpen sem haladhatja meg a három hónapot. A beszámolási időszak hossza és a beszámolási fordulónapok közötti eltérés időszakról időszakra ugyanaz kell, legyen.

28. A konszolidált pénzügyi kimutatásokat a hasonló körülmények közötti, hasonló ügyletekre és eseményekre 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 az akvizíciónak az IFRS 3-ban definiált időpontjától kezdve szerepeltetik. A leányvállalat bevételeit és ráfordításait a konszolidált pénzügyi kimutatásokban addig az időpontig szerepeltetik, amíg az anyavállalat ellenőrzése a leányvállalat felett meg nem szűnik. A leányvállalat elidegenítéséből származó bevétel, valamint az elidegenítés időpontjában lévő könyv szerinti értéke közötti különbözetet (beleértve a leányvállalatra vonatkozó halmozott árfolyam-különbözet értékét, amelyet az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján a saját tőkében mutatnak ki) a konszolidált eredménykimutatásban a leányvállalat elidegenítésén elért nyereségként vagy veszteségként szerepeltetik.

31. Egy gazdálkodó egységben lévő befektetést attól az időponttól kezdve az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard szerint kell elszámolni és értékelni, hogy az megszűnik leányvállalat lenni, feltéve, hogy nem válik az IAS 28 szerinti társult vállalkozássá, vagy az IAS 31-ben meghatározott közös vezetésű vállalkozássá.

32. A befektetésnek a leányvállalati minősítés 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 tőkén belül, de az anyavállalat részvényeseinek saját tőkéjétől elkülönítve kell bemutatni. A csoport eredményében való kisebbségi részesedést szintén elkülönülten kell közzétenni.

34. Az eredményt az anyavállalati részvényeseknek és a kisebbségi részesedéseknek tulajdonítják. Mivel mindkettő a saját tőke részét képezi, a kisebbségi részesedéseknek tulajdonított összeg nem bevétel vagy ráfordítás.

35. A konszolidált leányvállalatban a kisebbségre jutó veszteség meghaladhatja a leányvállalat saját tőkéjében lévő kisebbségi részesedést. A többletet és minden további – a kisebbségre jutó – veszteséget a többségi részesedéssel szemben kell felosztani, kivéve, ha a kisebbségi tulajdonosok kötelesek és képesek 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 viselt, de a kisebbségre jutó veszteségeket vissza nem pótolják.

36. Ha a leányvállalatnak vannak olyan halmozódó elsőbbségi részvényei, amelyeket kisebbségi érdekeltségek birtokolnak, és azok a saját tőke részét képezik, az anyavállalat – függetlenül attól, hogy az osztalékot jóváhagyták-e – az ilyen részvényekre jutó osztalékkal való módosítást követően számítja ki a nettó eredményből a rá eső részt.

A LEÁNYVÁLLALATOKBAN, KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOKBAN ÉS TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOKBAN LÉVŐ BEFEKTETÉSEK ELSZÁMOLÁSA AZ EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKBAN

37. Ha készítenek egyedi pénzügyi kimutatásokat, a leányvállalatokban, a közös vezetésű vállalkozásokban és a társult vállalkozásokban lévő azon befektetéseket, amelyek nem minősítettek az IFRS 5-tel összhangban értékesítésre tartottnak (vagy amelyek nem részei egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak):

(a) bekerülési értéken kell elszámolni; vagy

(b) az IAS 39 szerint kell elszámolni.

A befektetések egyes csoportjaira azonos elszámolást kell alkalmazni. A leányvállalatokban, közös vezetésű vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő azon befektetéseket, amelyeket az IFRS 5-tel összhangban értékesítésre tartottnak minősítettek (amelyek részei egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak), az IFRS 5 szerint kell elszámolni.

38. A jelen standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodó egységeknek kell nyilvánosan hozzáférhető egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteniük. A 37., valamint a 39–42. bekezdés akkor alkalmazandó, ha a gazdálkodó egység a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok szerinti egyedi pénzügyi kimutatásokat készít. A gazdálkodó egység nyilvánosan elérhető konszolidált pénzügyi kimutatásokat is készít a 9. bekezdésben előírtak alapján, kivéve, ha a 10. bekezdésben foglalt mentesség alkalmazható.

39. Azokat a közös vezetésű vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő befektetéseket, amelyeket a konszolidált pénzügyi kimutatásokban az IAS 39 szerint számoltak el, a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban is ugyanígy kell elszámolni.

KÖZZÉTÉTEL

40. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az alábbi információkat kell közzétenni:

(a) [Törölve]

(b) [Törölve]

(c) az anyavállalat és a leányvállalat közötti kapcsolat jellegét, ha az anyavállalat közvetlenül, vagy leányvállalatokon keresztül közvetve nem rendelkezik a szavazati jogok több mint a felével;

(d) annak okait, hogy a befektetést befogadó szavazati vagy potenciális szavazati jogai több mint felének közvetlen, vagy leányvállalatokon keresztüli közvetett tulajdonlása miért nem valósítja meg az ellenőrzést;

(e) a leányvállalat pénzügyi kimutatásainak beszámolási fordulónapját, ha azokat a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséhez felhasználják, és azok az anyavállalatétól eltérő beszámolási fordulónapra vagy beszámolási időszakra vonatkoznak, valamint az eltérő mérlegfordulónap vagy beszámolási időszak alkalmazásának okát; valamint

(f) a leányvállalatok azon képességére vonatkozó (pl. hitelszerződés vagy törvény alapján fennálló) jelentős korlátozásoknak a jellegét és mértékét, hogy forrásokat adjanak át az anyavállalatnak pénzeszközbeni osztalék vagy kölcsönök és előlegek visszafizetésének formájában.

41. Ha egy olyan anyavállalatra vonatkozóan készítenek egyedi pénzügyi kimutatásokat, amely a 10. bekezdés alapján úgy dönt, hogy nem készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat, az egyedi pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni:

(a) azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatások egyedi pénzügyi kimutatások; hogy alkalmazták a konszolidáció alóli mentességet; azon gazdálkodó egység nevét és székhely vagy illetőség szerinti országát, amely nyilvános használatra készített a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardoknak megfelelő konszolidált pénzügyi kimutatásokat; és azt a címet, ahol ezek a konszolidált pénzügyi kimutatások elérhetők;

(b) a leányvállalatokban, közös vezetésű vagy társult vállalkozásokban lévő jelentős befektetések felsorolását, feltüntetve a nevet, a székhely vagy illetőség szerinti országot, a tulajdoni hányadot, és ha az eltérő, a birtokolt szavazati jogok arányát; valamint

(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 egyedi pénzügyi kimutatásokat készít, ezen egyedi pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni:

(a) azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatások egyedi pénzügyi kimutatások, és annak okát, hogy miért készítették el azokat, ha törvény azt nem írja elő;

(b) a leányvállalatokban, közös vezetésű vagy társult vállalkozásokban lévő jelentős befektetések felsorolását, feltüntetve a nevet, a székhely vagy illetőség szerinti országot, a tulajdoni hányadot, és ha az eltérő, a birtokolt szavazati jogok arányát; valamint

(c) a (b) pont alatt felsorolt befektetések elszámolására alkalmazott módszert;

továbbá azonosítani kell a jelen standard 9. bekezdése, az IAS 28, valamint az IAS 31 szerint elkészített azon pénzügyi kimutatásokat, amelyekhez az egyedi pénzügyi kimutatások kapcsolódnak.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

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.

IAS 28 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Társult vállalkozásokban lévő befektetések

HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolására. A standard nem vonatkozik azonban az alábbi gazdálkodó egységek által birtokolt olyan társult vállalkozásokban lévő befektetésekre:

   (a) kockázati tőkebefektető szervezetek; vagy

   (b) befektetési alapok, zártvégű alapok, vagy más hasonló gazdálkodó egységek, ideértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat is,

   amelyeket a kezdeti megjelenítéskor az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelölnek meg, vagy kereskedési céllal tartottnak minősítenek, és az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standarddal összhangban számolnak el. Az ilyen befektetéseket az IAS 39 szerint valós értéken kell értékelni, a valós érték változásait a változás időszakának eredményében jelenítve meg.

FOGALMAK

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

   A *társult vállalkozás* olyan gazdálkodó egység, beleértve a jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a személyegyesítő társaságot, amely felett egy befektető jelentős befolyással rendelkezik, és amely a befektetőnek nem leányvállalata és nem is közös vállalkozása.

   A *konszolidált pénzügyi kimutatások* egy csoport pénzügyi kimutatásai, amelyeket úgy prezentálnak, mintha azok egyetlen gazdasági egység pénzügyi kimutatásai lennének.

   Az *ellenőrzés* képesség egy gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikájának irányítására, a tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

   A *tőkemódszer* olyan elszámolási módszer, amelynek alkalmazása során a befektetést kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd módosítják a befektetőnek a befektetést befogadó nettó eszközeiben való részesedésében az akvizíció óta bekövetkezett változásokkal. A befektető eredménye tartalmazza a befektetőnek a befektetést befogadó eredményéből való részesedését.

   A *közös ellenőrzés* egy gazdasági tevékenység fölött gyakorolt ellenőrzés szerződésben rögzített megosztása, és kizárólag akkor áll fenn, ha a tevékenységgel kapcsolatos stratégiai pénzügyi és működési döntésekhez az ellenőrzésben részt vevő felek (a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosai) egyhangú hozzájárulása szükséges.

   Az *egyedi pénzügyi kimutatások* az anyavállalat, a társult vállalkozás befektetője, vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa által prezentált pénzügyi kimutatások, amelyekben a befektetéseket a közvetlen tőkeérdekeltség, és nem a befektetetést befogadó kimutatott eredménye és nettó eszközei alapján számolják el.

   A *jelentős befolyás* egy befektetést befogadó pénzügyi és működési politikájával kapcsolatos döntésekben való részvétel képessége, de nem ezen politikák ellenőrzése vagy közös ellenőrzése.

   A *leányvállalat* olyan gazdálkodó egység, beleértve a nem tőkeegyesítő társaságokat is, mint pl. a személyegyesítő társaságot, amelyet egy másik vállalkozás (az anyavállalat) ellenőriz.

3. A tőkemódszert alkalmazó pénzügyi kimutatások nem egyedi pénzügyi kimutatások, és nem is egy olyan gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai, amelynek nincs leányvállalata, társult vállalkozása vagy közös vállalkozásban lévő érdekeltsége.

4. Az egyedi pénzügyi kimutatások azok, amelyeket a konszolidált pénzügyi kimutatások, a befektetéseket a tőkemódszer szerint elszámoló pénzügyi kimutatások, valamint a tulajdonosnak a közös vállalkozásban lévő érdekeltségeit arányosan konszolidáló pénzügyi kimutatásain felül prezentálnak. Az egyedi pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység döntése szerint csatolhatja vagy mellékelheti ezekhez a pénzügyi kimutatásokhoz.

5. A konszolidáció alól az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard 10. bekezdése alapján, az arányos 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 gazdálkodó egységek az egyedi pénzügyi kimutatásaikat prezentálhatják, mint az egyedüli pénzügyi kimutatásaikat.

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 a befektetőnek nincs jelentős befolyása, kivéve, ha a jelentős befolyás egyértelműen bizonyítható. Egy másik befektető lényeges vagy többségi tulajdoni részesedése nem zárja ki szükségszerűen, hogy a befektető jelentős befolyással rendelkezzen.

7. A befektető jelentős befolyásának fennállása rendszerint az alábbiak közül egy vagy több módon bizonyítható:

   (a) képviselet a befektetést befogadó igazgatóságában vagy ezzel egyenértékű irányító testületében;

   (b) részvétel a politikát alakító döntési folyamatokban, beleértve az osztalékra vagy más kifizetésekre vonatkozó döntésekben való részvételt is;

   (c) jelentős ügyletek a befektető és a befektetést befogadó között;

   (d) a vezető beosztású személyzet átfedései; vagy

   (e) nélkülözhetetlen technikai információk rendelkezésre bocsátása.

8. A gazdálkodó egység birtokolhat olyan részvény warrantokat, részvényvásárlási opciókat, törzsrészvényekre beváltható adósság- vagy tőkeinstrumentumokat, vagy más hasonló instrumentumokat, amelyek potenciálisan – ha lehívják vagy beváltják őket – további szavazati jogot biztosítanak a gazdálkodó egységnek, vagy egy másik fél szavazati jogát csökkentik egy másik gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikáját illetően (potenciális szavazati jogok). Az aktuálisan lehívható vagy átváltható potenciális szavazati jogok létezését és hatását, beleértve a más gazdálkodó egységnél lévő potenciális szavazati jogokat is, figyelembe veszik annak megítélésekor, hogy a gazdálkodó egységnek van-e jelentős befolyása. A potenciális szavazati jogok aktuálisan akkor nem hívhatók le vagy nem válthatók át, ha pl. azok egy jövőbeni időpontig vagy egy jövőbeni esemény bekövetkezéséig nem hívhatók le vagy nem válthatók át.

9. Annak megítéléséhez, hogy a potenciális szavazati jogok hozzájárulnak-e a jelentős befolyáshoz, a gazdálkodó egység minden tényt és körülményt megvizsgál (beleértve a potenciális szavazati jogok lehívási feltételeit, és bármely más szerződéses megállapodást, akár egyenként, akár összevonva), amely hatással van a potenciális szavazati jogokra, kivéve a vezetés szándékait vagy a pénzügyi képességet a lehívásra vagy az átváltásra.

10. A befektetést befogadó feletti jelentős befolyás megszűnik, ha a befektető elveszti a képességét az adott befektetést befogadó pénzügyi és működési politikáival kapcsolatos döntések meghozatalában való részvételre. Az ellenőrzés elvesztése azzal vagy anélkül is bekövetkezhet, hogy megváltozna a tulajdonlás abszolút vagy relatív mértéke. Ez történik pl. amikor a társult vállalkozás állami, bírósági, közigazgatási vagy hatósági ellenőrzés alá kerül. Bekövetkezhet továbbá szerződéses megállapodás alapján is.

A tőkemódszer

11. A tőkemódszer alapján a társult vállalkozásban lévő befektetést kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd a könyv szerinti értéket növelik vagy csökkentik a befektetőnek a befektetést befogadónak az akvizíció óta keletkezett eredményében való részesedésével. A befektetőnek a befektetést befogadó eredményéből való részesedését a befektető eredményében számolják el. A befektetést befogadótól kapott felosztások a befektetés könyv szerinti értékét csökkentik. A könyv szerinti érték módosítása akkor is szükségessé válhat, ha megváltozik a befektető arányos érdekeltsége a befektetést befogadóban annak következtében, hogy a befektetést befogadó saját tőkéjében olyan változás történt, amelyet nem a befektetést befogadó eredményében számoltak el. Ezek közé tartoznak például az ingatlanok, gépek és berendezések átértékeléséből, vagy az átszámítási különbözetből származó változások. A befektető ezen változásokból való részesedését közvetlenül a befektető saját tőkéjében jelenítik meg.

12. Ha van potenciális szavazati jog, a befektetést befogadó eredményéből, valamint saját tőke változásaiból a befektetőre jutó részt a meglévő tulajdonosi érdekeltségek alapján határozzák meg, és nem veszik figyelembe a potenciális szavazati jogok lehetséges lehívását vagy átváltását.

A TŐKEMÓDSZER ALKALMAZÁSA

13. A társult vállalkozásban lévő befektetést a tőkemódszer alapján kell elszámolni, kivéve ha:

   (a) a befektetést az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint értékesítésre tartottnak minősítik;

   (b) alkalmazható az IAS 27 standard 10. bekezdésében foglalt mentesség, amely megengedi az anyavállalatnak, amely társult vállalkozásban is befektetéssel rendelkezik, hogy ne készítsen konszolidált pénzügyi kimutatásokat; vagy

(c) az alábbiak mindegyike megvalósul:

i. a befektető egy másik gazdálkodó egység 100 %-os leányvállalata vagy egy másik gazdálkodó egység részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosait – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítették arról, és azok nem támasztottak kifogást az ellen, hogy a befektető nem alkalmazza a tőkemódszert;

ii. a befektető adósság- vagy tőkeinstrumentumai nincsenek nyíltpiaci forgalomban (belföldi vagy külföldi tőzsdén, vagy tőzsdén kívüli piacon, beleértve a belföldi és regionális piacokat is);

iii. a befektető nem nyújtotta be pénzügyi kimutatásait valamely tőzsdefelügyeleti vagy más szabályozó testületnek bármely típusba tartozó pénzügyi instrumentumai nyíltpiacon való kibocsátása céljából, és ilyen benyújtás nincs folyamatban; valamint

iv. a befektető legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata készít nyilvánosan elérhető konszolidált pénzügyi kimutatásokat a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

14. A 13(a) bekezdésben meghatározott befektetéseket az IFRS 5 szerint kell elszámolni.

15. Ha egy társult vállalkozásban lévő befektetés, amelyet korábban értékesítésre tartottnak minősítettek, többé nem felel meg a minősítés kritériumainak, akkor azt a tőkemódszerrel kell elszámolni az értékesítésre tartottá minősítés időpontjától kezdődően. A pénzügyi kimutatásokat a megszerzés időpontjától eltelt időszakokra újra meg kell állapítani.

16. [Törölve]

17. A bevételnek a kapott felosztások alapján történő megjelenítése nem minden esetben megfelelő módszer a befektető társult vállalkozásban lévő befektetése kapcsán szerzett bevétel mérésére, mivel a kapott felosztás gyakran nem áll arányban a társult vállalkozás teljesítményével. Mivel a befektető jelentős befolyással rendelkezik a társult vállalkozásban, így érdekeltsége van a társult vállalkozás teljesítményében, és ennek eredményeként a befektetése megtérülésében. A befektető ezt az érdekeltséget olyan módon számolja el, hogy a pénzügyi kimutatásai hatályát kiterjeszti a társult vállalkozás eredményeiből rá jutó rész figyelembevételére. Így a tőkemódszer alkalmazása a befektető nettó eszközeiről és eredményéről informatívabb beszámolást biztosít.

18. Attól az időponttól, amikor a társult vállalkozás feletti jelentős befolyása megszűnik, a befektetőnek meg kell szüntetnie a tőkemódszer alkalmazását, és a befektetést az IAS 39-cel összhangban kell elszámolnia, feltéve, hogy a társult vállalkozás nem válik leányvállalattá vagy az IAS 31-ben meghatározott közös vállalkozássá.

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. Sőt, a leányvállalat megszerzésének megjelenítésénél alkalmazott eljárás alapelveit is átveszi a társult vállalkozásban lévő befektetés megszerzésének megjelenítésénél alkalmazott számviteli megközelítés.

21. A csoport adott társult vállalkozásban 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 leányvállalatai, társult vállalkozásai vagy közös vállalkozásai vannak, a tőkemódszer alkalmazásakor figyelembe veendő eredmények és nettó eszközérték az adott társult vállalkozás pénzügyi kimutatásaiban szerepeltetett érték (amely tartalmazza a társult vállalkozás saját részesedését a társult vállalkozásai és közös vállalkozásai eredményeiből és nettó eszközeiből), módosítva az egységes számviteli politikák érvényesítéséhez szükséges kiigazításokkal (lásd a 26. és 27. bekezdést).

22. A befektető (beleértve konszolidált leányvállalatait is) és a befektetést befogadó közötti „felfelé” és „lefelé” irányuló ügyleteken keletkező nyereségeket és veszteségeket 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 például a befektető által a társult vállalkozás részére történő eszközértékesítés. Az ezen ügyletekből a társult vállalkozásnál keletkező nyereségekből és veszteségekből a befektetőre jutó részt kiszűrik.

23. A társult vállalkozásban lévő befektetést attól az időponttól kell a tőkemódszer alapján elszámolni, amikor a befektetést befogadó társult vállalkozássá válik. A befektetés megszerzésekor a befektetés bekerülési értéke, valamint a társult vállalkozás azonosítható eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek a nettó valós értékéből a befektetőre jutó rész bármely különbözetét az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard alapján kell elszámolni. Emiatt:

(a) a társult vállalkozásra vonatkozó goodwillt a befektetés könyv szerinti értéke tartalmazza. Ugyanakkor ezen goodwill amortizálása nem megengedett, és ezért az nem szerepel a társult vállalkozás eredményeiből a befektetőre eső részben;

(b) a társult vállalkozás azonosítható eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek a nettó valós értékéből a befektetőre jutó rész bekerülési értékét meghaladó részét nem tartalmazza a befektetés könyv szerinti értéke, és ehelyett bevételként szerepel annak meghatározásánál, hogy a társult vállalkozás eredményéből mennyi a befektetőre eső rész abban az időszakban, amelyikben a befektetést megszerezték.

A befektetőnek az akvizíciót követően keletkező eredményekben való részesedését megfelelően módosítják, hogy például az értékcsökkenthető eszközök amortizációját azoknak az akvizíció időpontjában érvényes valós értékei alapján számolják el. Hasonlóképpen a befektetőnek az akvizíciót követően keletkező eredményekben való részesedését megfelelően módosítják a társult vállalkozás által például a goodwillre vagy az ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan megjelenített értékvesztés miatti veszteségek szerint.

24. A befektető a tőkemódszer alkalmazásakor a társult vállalkozás legfrissebb pénzügyi kimutatásait használja. Ha a befektető és a társult vállalkozás beszámolási fordulónapjai eltérnek, a társult vállalkozás a befektető számára további pénzügyi kimutatásokat készít a befektető pénzügyi kimutatásainak fordulónapjára, kivéve, ha ez kivitelezhetetlen.

25. Amennyiben a 24. bekezdés szerint a társult vállalkozásnak a tőkemódszernél felhasznált pénzügyi kimutatásait a befektetőétől eltérő beszámolási fordulónapra készítették el, az ezen időpont és a befektető pénzügyi kimutatásainak fordulónapja közötti időszakra eső jelentős ügyletek és események hatásaira vonatkozóan el kell végezni a megfelelő módosításokat. A társult vállalkozás és a befektető beszámolási fordulónapja közötti eltérés semmiképpen sem haladhatja meg a három hónapot. A beszámolási időszak hossza és a beszámolási fordulónapok közötti eltérés időszakról időszakra ugyanaz kell legyen.

26. A befektető pénzügyi kimutatásait a hasonló körülmények közötti, hasonló ügyletekre és eseményekre alkalmazott egységes számviteli politikák alapján kell elkészíteni.

27. Ha a társult vállalkozás a hasonló körülmények között végbemenő ügyletekre és eseményekre a befektetőétől eltérő számviteli politikát alkalmaz, a társult vállalkozás számviteli politikájának a befektető által alkalmazotthoz való igazítására módosításokat kell végrehajtani, amikor a társult vállalkozás pénzügyi kimutatásait a befektető a tőkemódszer alkalmazásához felhasználja.

28. Ha a társult vállalkozásnak olyan halmozódó elsőbbségi részvényei vannak, amelyeket a befektetőtől eltérő felek birtokolnak, és azokat saját tőkeként sorolják be, a befektető – függetlenül attól, hogy az osztalékot jóváhagyták-e – az ilyen részvényekre jutó osztalékkal való módosítást követően számítja ki az eredményből rá jutó részt.

29. Ha a társult vállalkozás veszteségéből a befektetőre jutó rész eléri vagy meghaladja a befektető társult vállalkozásban lévő érdekeltségét, a befektető a további veszteségekben való részesedésének megjelenítését abbahagyja. A társult vállalkozásban lévő érdekeltség a társult vállalkozásban lévő befektetés tőkemódszer szerint kiszámított könyv szerinti értéke, együtt minden olyan hosszú lejáratú érdekeltséggel, amely lényegében a befektető adott társult vállalkozásban lévő nettó befektetésének részét képezi. Például egy olyan tétel, amelynek a rendezését nem tervezik, és amelynek a rendezése nem is valószínű a belátható jövőben, lényegében a befektető adott társult vállalkozásban lévő befektetésének a kiterjesztése. Ilyen tételek lehetnek az elsőbbségi részvények, a hosszú lejáratú követelések vagy kölcsönök, ugyanakkor nem tartoznak ide a vevőtartozások, a szállítói kötelezettségek, és bármely olyan hosszú lejáratú követelés, amelyre megfelelő fedezet van, pl. a biztosítékkal fedezett hitelek. A tőkemódszer szerint a befektető törzsrészvényekben lévő befektetését meghaladóan megjelenített veszteségeket a befektető adott társult vállalkozásban lévő érdekeltségének többi elemére kell elszámolni, azok fordított kielégítési (azaz felszámoláskori elsőbbségi) sorrendjében.

30. Ha a befektető érdekeltsége nullára lecsökkent, 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 jelent, a befektető az ezen nyereségekből való részesedésének az elszámolását csak azután folytatja, hogy a nyereségekből való részesedése eléri a veszteségekből korábban el nem számolt rá jutó részt.

Értékvesztés miatti veszteségek

31. A tőkemódszer alkalmazása után, beleértve a 29. bekezdés alapján a társult vállalkozás veszteségeinek a megjelenítését is, a befektető az IAS 39 követelményeit alkalmazza annak meghatározására, hogy szükséges-e a társult vállalkozásban lévő nettó befektetésére vonatkozóan további értékvesztés miatti veszteséget elszámolnia.

32. A befektető szintén az IAS 39 rendelkezéseit alkalmazza arra, hogy meghatározza, hogy a társult vállalkozásban lévő olyan érdekeltségeire, amelyek 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. Mivel a társult vállalkozásban lévő befektetés könyv szerinti értékében szereplő goodwillt nem elkülönítve jelenítik meg, azt nem vizsgálják elkülönülten értékvesztés szempontjából a goodwill értékvesztési vizsgálatára vonatkozóan az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardban szereplő előírások alkalmazásával. Ehelyett a befektetés teljes könyv szerinti értékét vizsgálják értékvesztés szempontjából az IAS 36 szerint úgy, hogy összehasonlítják a megtérülő összeget (a használati érték és az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték közül a magasabb) a könyv szerinti értékkel, amikor az IAS 39-ben szereplő előírások alkalmazása azt jelzi, hogy a befektetés értékvesztett lehet. A befektetés használati értékének meghatározásánál a gazdálkodó egység felbecsüli:

(a) a társult vállalkozás által várhatóan kitermelt becsült jövőbeni cash flow-k jelenértékéből a rá eső részt, beleértve a társult vállalkozás tevékenységeiből származó cash flow-kat, valamint a befektetés végső elidegenítéséből keletkező bevételeket is; vagy

(b) a befektetésből várható osztalékokból és a befektetés végső elidegenítéséből várhatóan befolyó becsült jövőbeli cash flow-k jelenértékét.

Megfelelő feltételezések mellett mindkét módszer ugyanazt az eredményt adja.

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 gazdálkodó egység egyéb eszközeiből származó pénzbevételektől.

EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK

35. A társult vállalkozásban lévő befektetést az IAS 27 standard 37–42. bekezdésében foglaltaknak megfelelően kell elszámolni a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban.

36. A jelen standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodó egységeknek kell nyilvánosan hozzáférhető egyedi pénzügyi kimutatásokat készíteniük.

KÖZZÉTÉTEL

37. A következőket kell közzétenni:

(a) az olyan társult vállalkozásokban lévő befektetések valós értékét, amelyekre vonatkozóan nyilvánosan közzétett árjegyzés van;

(b) a társult vállalkozások főbb pénzügyi adatait, beleértve az eszközök, a kötelezettségek, a bevételek és az eredmény összesített értékét;

(c) annak okát, hogy miért dőlt meg az a feltételezés, hogy a befektető nem rendelkezik jelentős befolyással, ha a befektető közvetlenül vagy a leányvállalatokon keresztül közvetve a befektetést befogadó 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 a leányvállalatokon keresztül közvetve a befektetést befogadó 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 beszámolási fordulónapját, ha a tőkemódszerhez felhasznált pénzügyi kimutatások a befektetőétől eltérő beszámolási fordulónapra vagy beszámolási időszakra vonatkoznak, valamint az eltérő beszámolási fordulónap vagy beszámolási időszak alkalmazásának az okát;

(f) a társult vállalkozások azon képességére vonatkozó (pl. hitelszerződés vagy törvény alapján fennálló) jelentős korlátozásoknak a jellegét és mértékét, hogy forrásokat adjanak át a befektetőnek pénzeszközbeni osztalék vagy kölcsönök és előlegek visszafizetésének formájában;

(g) a társult vállalkozás veszteségeiből a befektetőre jutó, meg nem jelenített részt, a tárgyidőszakra vonatkozóan és halmozottan, ha a befektető abbahagyta a társult vállalkozás veszteségeiből való részesedésének a megjelenítését;

(h) azt a tényt, hogy a 13. bekezdés alapján a társult vállalkozást nem a tőkemódszerrel számolják el; valamint

(i) a nem a tőkemódszer szerint elszámolt társult vállalkozások főbb pénzügyi adatait, egyedileg vagy csoportokban, feltüntetve az eszközök, a kötelezettségek, a bevételek és az eredmény összesített értékét.

38. A tőkemódszer szerint elszámolt társult vállalkozásokban lévő befektetéseket befektetett eszközként kell besorolni. Az ezen társult vállalkozások eredményéből a befektetőre jutó részt, valamint az ezen befektetések könyv szerinti értékét elkülönülten kell közzétenni. A befektetőnek a társult vállalkozás bármely megszűnő tevékenységében való részesedését szintén elkülönülten kell közzétenni.

39. A közvetlenül a társult vállalkozás saját tőkéjében elszámolt változások befektetőre jutó részét közvetlenül a befektető saját tőkéjével szemben kell elszámolni, és azt a sajáttőke-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 jutó részt; valamint

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

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

42. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben módosított) IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása* standardot.

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

(a) SIC-3 *Társult vállalkozásokkal szembeni tranzakciók nem realizált nyereségének és veszteségének kiszűrése*;

(b) SIC-20 *Tőkemódszer – veszteségek elszámolása*; valamint

(c) SIC-33 *Konszolidálás és tőkemódszer – potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedés allokálása*.

IAS 29 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban

HATÓKÖR

1. Ezt a standardot kell alkalmazni minden olyan gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan, ideértve a konszolidált pénzügyi kimutatásokat is, amelynek funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme.

2. Egy hiperinflációs gazdaságban a működési eredménynek és a pénzügyi helyzetnek a helyi pénznemben történő bemutatása újramegállapítás nélkül nem használható. A pénz ugyanis olyan mértékben veszíti el vásárlóerejét, hogy a különböző időpontokban bekövetkezett tranzakciókból és egyéb eseményekből származó összegeknek az összehasonlítása még ugyanabban a beszámolási időszakban is félrevezető.

3. Ez a standard nem ad meg egy olyan abszolút mértéket, amelyet hiperinflációnak kell tekinteni. Megítélés kérdése, hogy e standard szerint mikor van szükség a pénzügyi kimutatások újramegállapítására. A hiperinflációt az ország gazdasági környezetének olyan jellemzői mutatják, amelyek kiterjednek, de nem korlátozódnak a következőkre:

   (a) a lakosság elsősorban nem monetáris eszközökben vagy viszonylag stabil külföldi pénznemben tartja vagyonát. A helyi pénznemet azonnal befektetik a vásárlóerő megőrzése céljából;

   (b) a lakosság nem a helyi pénznemben, hanem egy viszonylag stabil külföldi pénznemben határozza meg a monetáris összegeket. Az árakat abban a pénznemben állapítják meg;

   (c) a hitelre történő értékesítés és beszerzés olyan áron történik, amely figyelembe veszi a hitelezési időszak alatt a vásárlóerőben várhatóan bekövetkező veszteséget, még akkor is, ha rövid időszakról van szó;

   (d) a kamatlábakat, a béreket és az árakat egy árindexhez kötik; és

   (e) az utóbbi három év halmozott inflációja megközelíti, vagy meghaladja a 100 %-ot.

4. Célszerű, hogy minden olyan gazdálkodó egység, amely ugyanannak a hiperinflációs gazdaságnak a pénznemében készíti beszámolóját, ugyanattól az időponttól kezdve alkalmazza ezt a standardot. Mindazonáltal, ez a standard annak a beszámolási időszaknak a kezdetétől fogva vonatkozik bármely gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira, amikor a gazdálkodó egység a hiperinfláció létezését megállapítja abban az országban, amelyiknek a pénznemében a beszámolóját készíti.

A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK ÚJRAMEGÁLLAPÍTÁSA

5. Az árak – különböző specifikus és általános politikai, gazdasági és társadalmi erők eredményeként – időben változnak. Az olyan specifikus erők, mint a keresletben és kínálatban bekövetkező változások, valamint a technológiai változások, az egyes árak jelentős mértékű és egymástól független emelkedését és csökkenését eredményezhetik. Az általános erők ezen túlmenően az általános árszintnek, ennek következtében pedig a pénz általános vásárlóerejének a változását is eredményezhetik.

6. A legtöbb országban a 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 egység azon jelenlegi érték megközelítés alapján készíti pénzügyi kimutatásait, amely a birtokolt eszközök specifikus árváltozásainak hatását tükrözi.

7. Egy hiperinflációs gazdaságban a pénzügyi kimutatások, akár az eredeti bekerülésiérték-megközelítés alapján, akár a jelenlegi érték megközelítés alapján készülnek, kizárólag akkor használhatók, ha a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben vannak kifejezve. Ezért a jelen standard a hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaira vonatkozik. Az e standard által előírt információknak az újramegállapítás nélküli pénzügyi kimutatások kiegészítő információiként történő bemutatása nem megengedett. Ezenkívül, az újramegállapítás előtti pénzügyi kimutatások elkülönült prezentálása nem javasolt.

8. Annak a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásait, amelynek funkcionális pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, akár az eredeti bekerülésiérték-megközelítés, akár a jelenlegi értékmegközelítés alapján készülnek is a kimutatásai, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben kell megállapítania azokat. 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 mérlegforduló-napi értékelési egységben kell megállapítani. Az összehasonlító adatoknak egy eltérő prezentálási pénznemben való bemutatása céljából a (2003-ban módosított) IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard 42(b) és 43. bekezdései alkalmazandóak.

9. A nettó monetáris pozíción keletkező nyereséget vagy veszteséget az eredménynek kell tartalmaznia, és azt elkülönülten közzé kell tenni.

10. A pénzügyi kimutatások jelen standardnak megfelelő újramegállapítása megköveteli bizonyos eljárások alkalmazását, valamint mérlegelést igényel. Ezeknek az eljárásoknak és mérlegeléseknek az időszakról időszakra történő következetes alkalmazása fontosabb, mint az újramegállapított pénzügyi kimutatásokban szereplő összegeknek a tökéletes pontossága.

Eredeti bekerülésiérték-alapú pénzügyi kimutatások

Mérleg

11. Azokat az összegeket a mérlegben, amelyek még nem a mérlegforduló-napi értékelési egységben vannak kifejezve, egy általános árindex alkalmazásával újramegállapítják.

12. A monetáris tételeket nem állapítják meg újra, mert azok már a mérlegfordulónapon érvényes monetáris egységben vannak kifejezve. 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 a jelen standard alkalmazásának első időszakában szükség lehet arra, hogy a tételek újramegállapításának alapjául független szakmai értékelést használjanak.

17. Lehetséges, hogy általános árindex nem érhető el azokra az időszakokra, amelyekre vonatkozóan a jelen standard előírja az ingatlanok, gépek és berendezések összegének újramegállapítását. Ezek között a ritka körülmények között szükséges lehet egy – például a beszámoló pénzneme és egy viszonylag stabil külföldi pénznem közötti árfolyammozgáson alapuló – becslést alkalmazni.

18. Néhány nem monetáris tételt nem a megszerzése időpontjában vagy a mérlegfordulónapon érvényes összegeken tartanak nyilván, például azokat az ingatlanokat, gépeket és berendezéseket, amelyeket valamely korábbi időpontban átértékeltek. Ezekben az esetekben a könyv szerinti értéket az átértékelés időpontjától kezdve állapítják meg újra.

19. A nem monetáris tétel újramegállapított értékét a megfelelő 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 szabadalmak 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, készítheti beszámolóját hiperinflációs gazdaság pénznemében is. Az ilyen befektetést befogadó mérlegét és eredménykimutatását a jelen standardnak megfelelően újramegállapítják, hogy a befektetőnek a befektetés nettó eszközállományában és működésének eredményében való részesedését kiszámolhassák. Ha a befektetés 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 egység olyan megállapodás alapján is megszerezhet eszközöket, amely egy kifejezett kamatköltség felmerülése nélkül teszi lehetővé a fizetés elhalasztását. Ha nem kivitelezhető a kamat összegének kiszámítása, az ilyen eszközök értékét a kifizetés időpontjától, és nem a vásárlás időpontjától kezdve állapítják meg újra.

23. [Törölve]

24. A jelen standard alkalmazásának első időszaka kezdetén a saját tőke komponenseit – a felhalmozott eredmény és az átértékelési többlet kivételével – egy általános árindex alkalmazásával állapítják meg újra attól az időponttól kezdve, amikor ezeket a tételeket rendelkezésre bocsátották, vagy más módon felmerültek. A korábbi időszakokban keletkezett átértékelési többleteket megszüntetik. Az újramegállapított felhalmozott eredményt az újramegállapított 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 standardnak megfelelően teszik közzé.

Eredménykimutatás

26. A jelen 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 ráfordítástételeknek a pénzügyi kimutatásokba történő bekerülésének időpontjától az általános árindexben történt változás alkalmazásával.

A nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség

27. Inflációs időszakban a monetáris kötelezettségeket meghaladó monetáris eszközökkel rendelkező gazdálkodó egység vásárlóerőt veszít, a monetáris eszközöket meghaladó monetáris kötelezettségekkel rendelkező gazdálkodó egység pedig vásárlóerőt nyer, amennyiben az eszközök és kötelezettségek nincsenek az árszinthez kötve. Ez a nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség levezethető úgy, mint a nem monetáris eszközök, a saját tőke és az 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 nyereséget vagy veszteséget a nettó eredmény tartalmazza. A megállapodás alapján árváltozásokhoz kötött eszközök és kötelezettségek 13. bekezdés alapján végzett módosítását a nettó monetáris pozíción keletkező nyereséggel vagy veszteséggel szemben beszámítják. Az egyéb eredménykimutatás tételek, mint például a kamatbevétel és -ráfordítás, valamint a befektetett vagy felvett kölcsönökre vonatkozó árfolyam-különbözetek, szintén a nettó monetáris pozícióhoz kapcsolódnak. Bár az ilyen tételeket elkülönülten közzéteszik, segíthet, ha az eredménykimutatásban a nettó monetáris pozíción keletkező nyereséggel vagy veszteséggel együtt mutatják be azokat.

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 mérleg egyéb tételeit újra megállapítják a 11–25. bekezdésnek megfelelően.

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

31. A nettó monetáris pozíción keletkező nyereséget vagy veszteséget a 27. és 28. bekezdésnek megfelelően számolják el.

Adók

32. A pénzügyi kimutatásoknak a jelen standard szerinti újramegállapítása különbözetet eredményezhet a mérlegben szereplő egyedi eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értéke és azok adóalapjai között. Ezeket a különbözeteket az IAS 12 *Nyereségadók* standardnak megfelelően számolják el.

Cashflow-kimutatás

33. A jelen standard megköveteli, hogy a cashflow-kimutatásban szereplő összes tételt a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben fejezzék ki.

Összehasonlító adatok

34. Az előző beszámolási időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat, akár eredeti bekerülésiérték-megközelítésen, akár jelenlegi értékmegközelítésen alapultak, az általános árindex alkalmazásával újramegállapítják úgy, hogy az összehasonlító pénzügyi kimutatások a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben legyenek bemutatva. A korábbi időszakokkal kapcsolatosan közzétett információkat is a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben fejezik ki. Az összehasonlító adatoknak egy eltérő prezentálási pénznemben való bemutatása céljából a (2003-ban módosított) IAS 21 standard 42(b) és 43. bekezdései alkalmazandóak.

Konszolidált pénzügyi kimutatások

35. Egy hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő anyavállalatnak lehetnek olyan leányvállalatai, amelyek szintén hiperinflációs gazdaságok pénznemében készítik beszámolóikat. Az ilyen leányvállalatok pénzügyi kimutatásait – az anyavállalat által készített konszolidált pénzügyi kimutatásokba való bevonást megelőzően – újra megállapítják annak az országnak az általános árindexének az alkalmazásával, amelynek a pénznemében a leányvállalat a beszámolóit készíti. Ha egy ilyen leányvállalat külföldi leányvállalat, újramegállapított pénzügyi kimutatásait záróárfolyamon váltják át. A nem hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő leányvállalatoknak a pénzügyi kimutatásait az IAS 21 standard szerint kezelik.

36. Ha különböző időpontokban készült pénzügyi kimutatásokat konszolidálnak, az összes tételt, akár nem monetáris, akár monetáris, a 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 egység, amely ugyanannak a gazdaságnak a pénznemében készíti beszámolóját, ugyanazt az indexet használja.

OLYAN GAZDASÁGOK, AHOL MEGSZŰNIK A HIPERINFLÁCIÓ

38. Amikor egy gazdaságban megszűnik a hiperinfláció, és a gazdálkodó egység már nem a jelen standardnak megfelelően készíti és prezentálja pénzügyi kimutatásait, a gazdálkodó egységnek úgy kell kezelnie a korábbi beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben kifejezett összegeket, hogy az lesz a későbbi pénzügyi kimutatásokban szereplő könyv szerinti értékek alapja.

KÖZZÉTÉTELEK

39. A következőket kell közzétenni:

(a) azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatásokat és a korábbi időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat a funkcionális pénznem általános vásárlóerejében bekövetkezett változásoknak megfelelően újramegállapították, és ebből kifolyólag, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben állapították meg;

(b) azt, hogy a pénzügyi kimutatásokat eredeti bekerülésiérték-megközelítés vagy a jelenlegi értékmegközelítés alapján készítették-e el; és

(c) a mérlegforduló-napi árindex meghatározását és szintjét, valamint az indexnek a tárgy- és előző beszámolási időszak során bekövetkezett változását.

40. A jelen standard által megkövetelt közzétételek szükségesek ahhoz, hogy az inflációnak a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatása kezelésének alapja világos legyen. Az is a céljuk, hogy ezen alap és az így adódó összegek jobb megértéséhez szükséges egyéb információkat is nyújtsanak.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

41. A jelen standard az 1990. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

IAS 31 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek

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 olyan érdekeltségekre, amelyek tulajdonosai:

   (a) kockázati tőkebefektető szervezetek; vagy

   (b) befektetési alapok, zártvégű alapok, vagy más hasonló gazdálkodó egységek, ideértve a befektetéshez kapcsolt biztosítási alapokat is,

   ha azokat a kezdeti megjelenítéskor az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelölnek meg, vagy kereskedési céllal tartottnak minősítenek, és az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standarddal összhangban számolnak el. Az ilyen befektetéseket az IAS 39 szerint valós értéken kell értékelni, a valós érték változásait a változás időszakának eredményében jelenítve meg.

2. A közös vezetésű vállalkozásban érdekeltséggel rendelkező gazdálkodó egység mentesül a 30. bekezdés (arányos konszolidáció) és a 38. bekezdés (tőkemódszer) alól, ha a következő feltételeket teljesíti:

   (a) az érdekeltséget az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint értékesítésre tartottnak minősítik;

   (b) alkalmazható az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard 10. bekezdésében foglalt mentesség, amely megengedi az anyavállalatnak, amely közös vezetésű vállalkozásban is érdekeltséggel rendelkezik, hogy ne készítsen konszolidált pénzügyi kimutatásokat; vagy

   (c) az alábbiak mindegyike megvalósul:

      i. a tulajdonos egy másik gazdálkodó egység 100 %-os leányvállalata vagy egy másik gazdálkodó egység részleges tulajdonában álló leányvállalat, és tulajdonosait – beleértve azokat is, akik szavazati joggal nem rendelkeznek – értesítették arról, és azok nem támasztottak kifogást az ellen, hogy a tulajdonos nem alkalmazza az arányos 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 pénzügyi kimutatásait valamely tőzsdefelügyeleti vagy más szabályozó testületnek bármely típusba tartozó pénzügyi instrumentumai nyíltpiacon való kibocsátása céljából, és ilyen benyújtás nincs folyamatban; valamint

      iv. a közös vállalkozás tulajdonosának legvégső vagy valamely közbenső szintű anyavállalata készít nyilvánosan elérhető konszolidált pénzügyi kimutatásokat a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

FOGALMAK

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

   Az *ellenőrzés* képesség egy gazdasági tevékenység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

   A *tőkemódszer* egy olyan elszámolási módszer, amelynek 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 eredménye tartalmazza a tulajdonos közös vezetésű vállalkozás eredményéből való részesedését.

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, és kizárólag akkor áll fenn, ha a tevékenységgel kapcsolatos stratégiai pénzügyi és működési döntésekhez az ellenőrzésben részt vevő felek (a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosai) egyhangú hozzájárulása szükséges.

A *közös vállalkozás* egy olyan szerződéses megállapodás, amelynek keretében két vagy több fél úgy folytat egy gazdasági tevékenységet, hogy az közös ellenőrzés alá esik.

Az *arányos konszolidáció* olyan számviteli módszer, amelynél a közös vezetésű vállalkozás egyes eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételeiből és ráfordításaiból a tulajdonosra jutó 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 vállalkozás befektetője vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa által prezentált pénzügyi kimutatások, amelyekben a befektetéseket a közvetlen tőkeérdekeltség, és nem a befektetetést befogadó kimutatott eredménye és nettó eszközei 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 részt vevő, a közös vállalkozás fölött közös ellenőrzést gyakorló fél.

4. Az arányos konszolidációt vagy a tőkemódszert alkalmazó pénzügyi kimutatások nem egyedi pénzügyi kimutatások, és nem is egy olyan gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai, amelynek nincs leányvállalata, társult vállalkozása 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 tulajdonosnak a közös vállalkozásban lévő érdekeltségeit arányosan 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 standard 10. bekezdése alapján, a tőkemódszer alkalmazása alól az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard 13(c) bekezdése alapján, vagy a tőkemódszer, illetve az arányos konszolidáció alkalmazása alól a jelen standard 2. bekezdése alapján felmentett gazdálkodó egységek az egyedi pénzügyi kimutatásaikat prezentálhatják, mint az egyedüli pénzügyi kimutatásaikat.

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 – melyeket általánosan közös vállalkozásnak neveznek, és amelyek megfelelnek a közös vállalkozás fogalmának. A következő jellemzők valamennyi közös vállalkozásra azonosak:

(a) két vagy több tulajdonost szerződéses megállapodás köt; valamint

(b) a szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre.

Közös ellenőrzés

8. A közös ellenőrzés kizárt lehet, ha a befektetést befogadó jogi átalakulás vagy csődeljárás alatt áll, vagy amikor súlyos hosszú távú korlátozások akadályozzák azt, hogy forrásokat adjon át a tulajdonosnak. Amennyiben a közös ellenőrzés folytatódik, az említett események önmagukban nem elégségesek annak igazolására, hogy a közös vállalkozást nem a jelen standard alapján számolják el.

Szerződéses megállapodás

9. A szerződéses megállapodás megléte különbözteti meg a közös ellenőrzést megtestesítő érdekeltségeket az olyan társult vállalkozásokban lévő befektetésektől, ahol a befektetőnek jelentős befolyása van (lásd IAS 28). A közös ellenőrzést alapító szerződéses megállapodással nem rendelkező tevékenységek a jelen standard szempontjából nem minősülnek közös vállalkozásnak.

10. A szerződéses megállapodás megléte több módon is bizonyítható, például a tulajdonosok közötti szerződéssel, vagy a 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 beszámolási kötelmei;

(b) a közös vállalkozás igazgatóságának – vagy az annak megfelelő irányító testületének – a kinevezése, valamint a tulajdonosok szavazati jogai;

(c) a tulajdonosok tőke-hozzájárulásainak mértéke; valamint

(d) a tulajdonosok részesedése a közös vállalkozás outputjából, bevételéből, ráfordításaiból vagy az eredményeiből.

11. A szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre a közös vállalkozás felett. Az ilyen előírás biztosítja, hogy egyetlen tulajdonos se legyen képes a tevékenységet egyoldalúan ellenőrizni.

12. A szerződéses megállapodásban kijelölhető egy tulajdonos a közös vállalkozás működtetésére vagy vezetésére. A működtető nem gyakorol ellenőrzést a közös vállalkozás felett, hanem a tulajdonosok által a szerződéses megállapodásban megállapított, és a működtetőre delegált pénzügyi és működési politika keretei között jár el. Amennyiben a működtető a gazdasági tevékenység pénzügyi és működési politikájának irányítására is felhatalmazással rendelkezik, ellenőrzi a vállalkozást, és a vállalkozás a működtető leányvállalata, és nem közös vállalkozás.

KÖZÖSEN ELLENŐRZÖTT TEVÉKENYSÉGEK

13. Egyes közös vállalkozások tevékenysége a tulajdonosok eszközeinek és más erőforrásainak a felhasználását foglalják magukban, nem pedig a tulajdonosoktól elkülönülő gazdasági társaság, személyegyesítő társaság vagy egyéb gazdálkodó egység vagy pénzügyi szervezet létrehozását. Az egyes tulajdonosok a saját ingatlanjaikat, gépeiket és berendezéseiket használják, és saját készletet tartanak. Mindenki saját maga viseli a saját ráfordításait és kötelezettségeit, és maga gondoskodik a saját finanszírozásáról, amelyek az ő saját kötelmeit jelentik. A közös vállalkozási tevékenységeket a tulajdonos munkavállalói is végezhetik a tulajdonos hasonló tevékenységével párhuzamosan. A közös vállalkozási megállapodás általában eszköz arra, hogy a tulajdonosok között megosszák a közös termék értékesítéséből származó árbevételt és a közösen keletkeztetett ráfordításokat.

14. Példa a közösen ellenőrzött tevékenységre, amikor két vagy több tulajdonos összehangolja a saját működését, forrásait és szakértelmét, hogy közösen gyártson, piacra vigyen és értékesítsen egy adott terméket, pl. repülőgépet. A gyártási folyamat különböző részeit egyénileg hajtják végre a tulajdonosok. Minden egyes tulajdonos viseli a saját költségeit, és a szerződéses megállapodásban meghatározott arányban 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 jutó részt.

16. Mivel az eszközöket, a kötelezettségeket, a bevételeket és a ráfordításokat a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban megjelenítik, ezekre vonatkozóan nincs szükség módosításra vagy más konszolidációs eljárásra a tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor.

17. Lehetséges, hogy magának a közös vállalkozásnak nem kell elkülönült számviteli nyilvántartásokat vezetnie, és hogy nem készítenek pénzügyi kimutatásokat a közös vállalkozásra. A tulajdonosok ugyanakkor készíthetnek vezetői beszámolókat, hogy megítélhessék a közös vállalkozás teljesítményét.

KÖZÖSEN ELLENŐRZÖTT ESZKÖZÖK

18. Egyes közös vállalkozások velejárója a közös vállalkozás rendelkezésére bocsátott, a közös vállalkozás céljára beszerzett és a közös vállalkozás céljaira rendelt eszköznek vagy eszközöknek a tulajdonosok általi közös ellenőrzése és gyakran a közös tulajdonlása. Az eszközöket arra használják, hogy hasznot hajtsanak a tulajdonosoknak. Az egyes tulajdonosok részesedhetnek az eszközök outputjaiból, és mindegyikük viseli a felmerült ráfordítások megállapodás szerinti részét.

19. Az ilyen közös vállalkozások nem foglalják magukban a tulajdonosoktól elkülönülő gazdasági társaság, személyegyesítő társaság vagy egyéb gazdálkodó egység vagy pénzügyi szervezet létrehozását. Az egyes tulajdonosok a jövőbeni gazdasági hasznokból rájuk jutó részt a közösen ellenőrzött eszközök rájuk jutó részén keresztül ellenőrzik.

20. A kőolaj-, földgáz- és az ásványkincs-kitermelő ágazatokban számos tevékenységhez alkalmaznak közösen ellenőrzött eszközöket. Például az olajvezetékeket számos kőolaj-kitermelő társaság közösen ellenőrizheti és működtetheti. A tulajdonosok mindegyike használja a vezetéket a saját terméke szállítására, amelyért cserében a megállapodás szerinti részt visel a vezeték működési költségeiből. Közösen ellenőrzött eszközre további példa lehet, ha egy ingatlant két tulajdonos közösen ellenőriz úgy, hogy mindegyik részesedik a bérleti díjakból és viseli a ráfordítások egy részét.

21. A közösen ellenőrzött eszközökben lévő érdekeltségek esetében a tulajdonosnak a pénzügyi kimutatásaiban meg kell jelenítenie:

(a) a közösen ellenőrzött eszközökből rá jutó részt, az eszközök jellegének megfelelő besorolásban;

(b) az általa vállalt kötelezettségeket;

(c) a tulajdonos részét a közös vállalkozáshoz kapcsolódóan a többi tulajdonossal közösen vállalt kötelezettségekből;

(d) a közös vállalkozás outputjából rá jutó rész eladásából vagy felhasználásából szerzett bevételt, a közös vállalkozásnál felmerült ráfordításokból rá jutó résszel együtt; valamint

(e) a közös vállalkozásban lévő érdekeltségével 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 jutó részt, annak jellege szerint – nem pedig befektetésként – besorolva. Például a közösen ellenőrzött olajvezetékben lévő részesedést az ingatlanok, gépek és berendezések közé sorolják be;

(b) az általa vállalt kötelezettségeket, például az eszközökben lévő részesedése finanszírozásával kapcsolatban;

(c) a közös vállalkozásra vonatkozóan a többi tulajdonossal közösen vállalt kötelezettségekből rá jutó részt;

(d) a közös vállalkozás outputjából rá jutó rész eladásából vagy felhasználásából szerzett bevételt, a közös vállalkozásnál felmerült ráfordításokból rá jutó résszel együtt;

(e) a közös vállalkozásban lévő érdekeltségével kapcsolatosan felmerült ráfordításokat, pl. amelyek a tulajdonosnak az eszközökben lévő érdekeltsége finanszírozásához, vagy az outputból rá jutó rész értékesítéséhez kapcsolódnak.

Mivel az eszközöket, a kötelezettségeket, a bevételeket és a ráfordításokat a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban megjelenítik, ezekre vonatkozóan nincs szükség módosításra vagy más konszolidációs eljárásra a tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor.

23. A közösen ellenőrzött eszközök kezelése tükrözi a lényeget és a gazdasági realitást, valamint rendszerint a közös vállalkozás jogi formáját. A magára a közös vállalkozásra vonatkozó elkülönült számviteli nyilvántartások azokra a ráfordításokra korlátozódhatnak, amelyek a tulajdonosok közösen felmerült ráfordításai, és amelyeket a tulajdonosok végül a megállapodásuk arányában viselnek. Lehetséges, hogy a közös vállalkozás nem készít pénzügyi kimutatásokat, a tulajdonosok ugyanakkor készíthetnek vezetői beszámolókat, hogy megítélhessék a közös vállalkozás teljesítményét.

KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOK

24. A közös vezetésű vállalkozás olyan közös vállalkozás, amelynek velejárója egy olyan gazdasági társaság, személyegyesítő társaság vagy más gazdálkodó egység létrehozása, amelyben minden tulajdonosnak érdekeltsége van. A gazdálkodó egység más gazdálkodó egységekkel azonos módon működik azzal a különbséggel, hogy a tulajdonosok közötti szerződéses megállapodás a gazdálkodó egység gazdasági 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. Az egyes tulajdonosok jogosultak részesedni a közös vezetésű vállalkozás nyereségeiből, jóllehet egyes közös vezetésű vállalkozások velejárója a közös vállalkozás outputjának a megosztása.

26. Klasszikus példa a közös vezetésű vállalkozásra, amikor két gazdálkodó egység valamely üzleti területen egyesíti tevékenységét úgy, hogy a közös vezetésű vállalkozásba beviszi az ehhez szükséges eszközöket és kötelezettségeket. Másik példa, amikor a gazdálkodó egység külföldön kezd üzleti tevékenységet az adott ország kormányával vagy más hivatalával együttesen, és erre hoznak létre egy elkülönült gazdálkodó egységet, amelyet a gazdálkodó egység és a kormány vagy hivatal közösen ellenőriz.

27. Számos közös vezetésű vállalkozás lényegében hasonló a közösen ellenőrzött tevékenységeknek vagy a közösen ellenőrzött eszközöknek nevezett közös vállalkozásokhoz. Például a tulajdonosok a közösen ellenőrzött eszközt, pl. olajvezetéket, adhatnak át adózási vagy más okokból egy közös vezetésű vállalkozásnak. Hasonlóképpen a tulajdonosok a közös vezetésű vállalkozásba bevihetnek olyan eszközöket, amelyeket közösen kívánnak működtetni. Egyes közös ellenőrzés alatt álló tevékenységek velejárója az is, hogy közös vezetésű vállalkozást alapítanak 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 gazdálkodó egységekkel azonos módon készíti el, a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

29. Az egyes tulajdonosok általában pénzeszközzel 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 lévő befektetésként mutatják ki.

A tulajdonos pénzügyi kimutatásai

Arányos konszolidáció

30. A tulajdonosnak a közös vezetésű vállalkozásban meglévő érdekeltségét arányos konszolidációval, vagy a 38. bekezdésben ismertetett alternatív módszerrel kell kimutatnia. Az arányos konszolidáció alkalmazásánál, az alábbiakban bemutatott két beszámolási forma valamelyikét kell alkalmazni.

31. A tulajdonos a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségét az arányos konszolidációhoz rendelkezésre álló két beszámolási forma valamelyikének felhasználásával jeleníti meg, attól függetlenül, hogy van-e leányvállalati érdekeltsége is, vagy hogy a pénzügyi kimutatásait konszolidált pénzügyi kimutatásoknak nevezi-e.

32. A közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltség megjelenítésekor fontos, hogy a tulajdonos a megállapodás tartalmát és gazdasági realitását tükrözze, és ne a közös vállalkozás konkrét struktúráját vagy formáját. A közös vezetésű vállalkozásban a tulajdonos a vállalkozás eszközeiben és kötelezettségeiben fennálló részesedésén keresztül bír ellenőrzéssel a jövőbeni gazdasági hasznokból rá jutó rész felett. A tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásai akkor tükrözik ezt a tartalmat és gazdasági realitást, ha a tulajdonos a közös vezetésű vállalkozás eszközeiben, kötelezettségeiben, bevételeiben és ráfordításaiban lévő részesedését a 34. bekezdésben ismertetett arányos konszolidációra vonatkozó két beszámolási forma egyikének alkalmazásával jeleníti meg.

33. Az arányos konszolidáció alkalmazása azt jelenti, hogy a tulajdonos mérlege tartalmazza a közösen ellenőrzött eszközökből a rá jutó részt, valamint azokból a kötelezettségekből rá jutó részt, amelyekért közösen felelős. A tulajdonos eredménykimutatása tartalmazza a közös vezetésű vállalkozás bevételeiből és ráfordításaiból rá jutó részt. Az arányos konszolidáció alkalmazásához megfelelő eljárások nagy része hasonló a leányvállalatokban lévő befektetések konszolidációjára vonatkozó eljárásokhoz, amelyeket az IAS 27 részletez.

34. Az arányos konszolidációt különböző beszámolási formák használatával lehet megvalósítani. A tulajdonos soronként összevonhatja a közös vezetésű vállalkozás egyes eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételeiből és ráfordításaiból rá jutó részt a saját pénzügyi kimutatásaiban szereplő tételekkel. Például, összevonhatja a közös vezetésű vállalkozás készleteiből rá jutó részt a saját készleteivel, vagy a közös vezetésű vállalkozás ingatlanaiból, gépeiből és berendezéseiből rá jutó részt a saját ingatlanjaival, gépeivel és berendezéseivel. Alternatív megoldásként, a közös vezetésű vállalkozás eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételeiből és ráfordításaiból rá jutó részt elkülönült sorokon is szerepeltetheti a pénzügyi kimutatásaiban. Például a közös vezetésű vállalkozás forgóeszközeinek rá jutó részét elkülönülten is feltüntetheti a saját forgóeszközei között; a közös vezetésű vállalkozás ingatlanaiból, gépeiből és berendezéseiből rá jutó részt pedig elkülönülten is feltüntetheti a saját ingatlanjai, gépei és berendezései között. Mindkét beszámolási forma azonos összegű eredményt, valamint a fő sorokon azonos eszköz-, kötelezettség-, bevétel- és ráfordításösszegeket eredményez; a jelen standard szempontjából mindkét módszer elfogadható.

35. Bármelyik formát is alkalmazzák az arányos konszolidáció végrehajtására, nem helyénvaló, hogy bármely eszközt vagy kötelezettséget más kötelezettségekből vagy eszközökből való levonással, vagy bármely bevételt és ráfordítást más ráfordításokból vagy bevételekből való levonással egymással szemben beszámítsanak, kivéve, ha törvényes jog van a beszámításra, és a nettósítás az adott eszköz realizálására vagy kötelezettség kiegyenlítésére vonatkozó várakozásokat tükrözi.

36. Attól az időponttól, amikor a közös vezetésű vállalkozás feletti közös ellenőrzése megszűnik, a tulajdonosnak az arányos konszolidációt meg kell szüntetnie.

37. Az arányos konszolidáció alkalmazását a tulajdonos megszünteti attól az időponttól, amikor a közös vezetésű vállalkozás feletti ellenőrzésben való részesedése megszűnik. Ez bekövetkezhet pl. az érdekeltségének eladásakor, vagy ha a közös vezetésű vállalkozásra vonatkozóan olyan külső korlátozó körülmények lépnek életbe, amelyek a továbbiakban a tulajdonosok közös ellenőrzését megszüntetik.

A tőkemódszer

38. A 30. bekezdésben ismertetett arányos konszolidáció alternatívájaként a közös vezetésű vállalkozásban meglévő érdekeltségét a tulajdonosnak a tőkemódszer alkalmazásával kell megjelenítenie.

39. A tulajdonos a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségét a tőkemódszer alkalmazásával jeleníti meg, attól függetlenül, hogy van-e leányvállalati befektetése is, 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 jelenítik meg. 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. Ez a standard nem javasolja a tőkemódszer alkalmazását, mivel az arányos konszolidáció megfelelőbben tükrözi a tulajdonos közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségének tartalmát és gazdasági realitását, azaz a tulajdonos jövőbeni gazdasági hasznokból való részesedése feletti ellenőrzést. 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 attól az időponttól, amikor a tulajdonos már nem rendelkezik közös ellenőrzéssel vagy jelentős befolyással a közös vezetésű vállalkozás felett.

Kivételek az arányos konszolidáció és a tőkemódszer alkalmazása alól

42. A közös vezetésű vállalkozásokban meglévő, az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottnak minősített érdekeltségeket az IFRS 5 standardnak megfelelően kell elszámolni.

43. Ha egy közös vállalkozásban lévő érdekeltség, amelyet korábban értékesítésre tartottnak minősítettek, többé nem felel meg a minősítés kritériumainak, akkor azt az arányos konszolidációval vagy a tőkemódszerrel kell elszámolni az értékesítésre tartottá minősítés időpontjától kezdődően. Az értékesítésre tartottá minősítés óta eltelt időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokat ennek megfelelően kell módosítani.

44. [Törölve]

45. Attól az időponttól kezdve, amikor a közös vezetésű vállalkozás a tulajdonos leányvállalatává válik, a tulajdonosnak az érdekeltségét az IAS 27 szerint kell elszámolnia. Attól az időponttól kezdve, amikor a közös vezetésű vállalkozás a tulajdonos társult vállalkozásává válik, a tulajdonosnak az érdekeltségét az IAS 28 szerint elszámolnia.

A tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásai

46. A közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltséget az IAS 27 standard 37–42. bekezdésében foglaltaknak megfelelően kell elszámolni a tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásaiban.

47. A jelen standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodó egységeknek kell nyilvánosan hozzáférhető 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 származó nyereség vagy veszteség bármely része megjelenítésének tükröznie kell az ügylet 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 ([1]). A tulajdonosnak bármely veszteség teljes összegét el kell számolnia, ha az átadás vagy eladás a forgóeszközök nettó realizálható értékének csökkenését, vagy egy értékvesztés miatti veszteséget bizonyít.

49. Ha a tulajdonos eszközt vásárol a közös vállalkozástól, a tulajdonos nem jelenítheti meg a közös vállalkozás tranzakcióból származó nyereségéből a rá jutó részt mindaddig, amíg az eszközöket egy független fél számára tovább nem értékesíti. A tulajdonosnak az ilyen ügyletek veszteségéből a rá jutó 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 egy értékvesztés miatti veszteséget testesít meg.

50. Annak eldöntéséhez, hogy a tulajdonos és a közös vállalkozás közötti 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 becsüli meg az eszköznek a közös vállalkozás általi folyamatos használata, valamint végső elidegenítése alapján.

KÖZÖS VÁLLALKOZÁSBAN LÉVŐ ÉRDEKELTSÉGEK SZEREPELTETÉSE A BEFEKTETŐ PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

51. A közös vállalkozás befektetőjének, aki nem gyakorol közös ellenőrzést, a 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 működtetőjének vagy vezetőjének az IAS 18 *Bevételek* standard alapján kell elszámolnia a kapott díjakat.

53. Egy vagy több tulajdonos tevékenykedhet egy közös vállalkozás működtetőjeként vagy vezetőjeként. A működtetők az ilyen feladatokért általában menedzsmentdíjban részesülnek. A díjakat a közös vállalkozás költségként számolja el.

KÖZZÉTÉTEL

54. A tulajdonosnak az alábbi függő kötelezettségek teljes összegét – kivéve, ha a veszteség esetleges – az egyéb függő kötelezettségektől elkülönítetten kell közzétennie:

(a) bármely függő kötelezettséget, amely a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeivel kapcsolatban merült fel a tulajdonosnál, és minden egyes olyan függő kötelezettségből a tulajdonosra jutó részt, amely a többi tulajdonossal közösen merült fel;

(b) részesedését magának a közös vállalkozásnak az olyan függő kötelezettségeiből, amelyekért függően felelős; valamint

(c) azon függő kötelezettségeket, amelyek azért merültek fel, mert a tulajdonos függően felelős a közös vállalkozás más tulajdonosainak kötelezettségeiért.

55. A tulajdonosnak, az egyéb elkötelezettségeitől elkülönítve, közzé kell tennie a közös vállalkozásokban meglévő érdekeltségeivel kapcsolatban fennálló alábbi elkötelezettségeinek teljes összegét:

(a) a tulajdonosnak bármely, közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeivel kapcsolatos tőkekötelezettségeit, és a részesedését azon tőkekötelezettségekben, amelyeket más tulajdonosokkal közösen vállalt; valamint

(b) részesedését a közös vállalkozások tőkekötelezettségeiből.

([1]) Lásd a még a SIC-13 *Közös vezetésű vállalkozások – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai* értelmezést.

56. A tulajdonosnak közzé kell tennie a jelentős közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségeinek listáját és bemutatását, valamint a közös vezetésű vállalkozásokban lévő tulajdonosi érdekeltségeinek arányát. Ha a tulajdonos a közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségeinek megjelenítésére az arányos konszolidáció soronkénti beszámolási formáját vagy a tőkemódszert alkalmazza, közzé kell tennie a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeivel kapcsolatosan a forgóeszközök, a befektetett eszközök, a rövid és a hosszú lejáratú kötelezettségek, a bevételek és a ráfordítások összesített összegeit.

57. A tulajdonosnak közzé kell tennie a közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségei megjelenítésére alkalmazott módszert.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

58. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó 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.

IAS 32 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Pénzügyi instrumentumok: bemutatás

CÉL

1. [Törölve]

2. A jelen standard célja az, hogy megállapítsa a pénzügyi instrumentumok kötelezettség- vagy sajáttőke-elemként való bemutatásának, valamint a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szemben történő beszámításának alapelveit. A standard alkalmazandó a pénzügyi instrumentumoknak a kibocsátó szemszögéből nézve a pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek és tőkeinstrumentumok közé való besorolására; a kapcsolódó kamat, osztalékok, veszteségek és nyereségek besorolására; valamint azon körülményekre, melyek esetében a pénzügyi eszközöket a pénzügyi kötelezettségekkel szemben be kell számítani.

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) 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 az IAS 27, az IAS 28 és az IAS 31 közzétételi követelményei alkalmazandók a jelen standardban foglaltakon felül. A gazdálkodó egységeknek ezt a standardot kell alkalmazniuk minden olyan származékos termékre is, amely leányvállalatokban, társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódik;

   (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. Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, ha az IAS 39 előírja a gazdálkodó egység számára ezeknek az elkülönült elszámolását. A kibocsátónak ezenfelül ezt a standardot kell alkalmaznia a pénzügyi garanciaszerződésekre, ha a kibocsátó a szerződések megjelenítésekor és értékelésekor az IAS 39-et alkalmazza, de az IFRS 4-et kell a szerződésekre alkalmaznia, ha a kibocsátó a szerződések megjelenítésére és értékelésére – az IFRS 4 standard 4(d) bekezdésével összhangban – az IFRS 4-et választotta;

   (e) azokat a pénzügyi instrumentumokat, amelyek az IFRS 4 hatókörébe tartoznak, mivel diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. Ezen instrumentumok kibocsátója mentesül a jelen standard 15–32. és AG25–AG35. bekezdésének az alkalmazása alól a pénzügyi kötelezettségek és tőkeinstrumentumok megkülönböztetése tekintetében. Ugyanakkor ezekre az instrumentumokra a jelen standard összes többi előírása vonatkozik. Ezenkívül a jelen standard vonatkozik azokra a származékos termékekre, amelyek ezekbe az instrumentumokba vannak beágyazva (lásd IAS 39);

   (f) azokat a részvényalapú kifizetési ügyletek hatókörébe eső pénzügyi instrumentumokat, szerződéseket és kötelmeket, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik, kivéve:

      i. a jelen standard 8–10. bekezdésének hatókörébe eső szerződéseket, amelyekre a jelen standard vonatkozik;

      ii. a jelen standard 33. és 34. bekezdését, amelyeket a munkavállalói részvényopciós programokkal, munkavállalói részvényvásárlási programokkal és minden egyéb részvényalapú kifizetési megállapodással kapcsolatban felvásárolt, eladott, kibocsátott vagy törölt saját részvényekre kell alkalmazni.

5–7. [Törölve]

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 pénzeszközben, vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által is teljesíteni lehet, az olyan szerződések kivételével, amelyeket valamely nem pénzügyi tételnek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hoztak létre és tartanak.

9. Számos mód létezik a nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására vonatkozó szerződések pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban történő nettósított, vagy a pénzügyi instrumentumok cseréjével megvalósuló teljesítésére. Ezek között vannak az alábbiak:

(a) amikor a szerződés feltételei lehetővé teszik, hogy valamelyik fél azt pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréjével teljesítse;

(b) amikor a pénzeszközben, vagy más pénzügyi instrumentumban való nettósított, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által történő kiegyenlítést a szerződés feltételei nem tartalmazzák kifejezetten, de a gazdálkodó egységnél már létezik gyakorlat a hasonló szerződések pénzeszközben, vagy más pénzügyi instrumentumban történő nettósított, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által megvalósuló kiegyenlítésére (függetlenül attól, hogy az a másik féllel, nettósító szerződések megkötésével, illetve a szerződés lehívási vagy lejárati idejét megelőző eladása által valósul-e meg);

(c) amikor hasonló szerződéseknél a gazdálkodó egység gyakorlata, hogy átveszi a mögöttest, majd ezt követően rövid időn belül értékesíti azt azzal a céllal, hogy a rövid távú ármozgásokból vagy közvetítői jutalékból nyereségre tegyen szert; valamint

(d) amikor a szerződés tárgyát képező nem pénzügyi tétel azonnal pénzeszközre váltható.

Az olyan szerződést, amelyekre a (b) és (c) pontok vonatkoznak, nem valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási, vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hozták létre, és ennek megfelelően az a jelen standard hatálya alá tartozik. Az egyéb olyan szerződéseket, amelyekre a 8. bekezdés vonatkozik, értékelik annak meghatározására, hogy azok valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára vannak-e létrehozva és tartva, és ennek megfelelően, hogy azok a jelen standard hatálya alá tartoznak-e.

10. A 9(a) vagy (d) bekezdés szerint egy pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettó módon, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által teljesíthető, nem pénzügyi tétel vételére vagy eladására kiírt opció a jelen standard hatálya alá esik. Az ilyen szerződés megkötésének célja nem lehet valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvétele vagy átadása.

FOGALMAK (LÁSD MÉG AZ ALKALMAZÁSI ÚTMUTATÓ AG3–AG23. BEKEZDÉSÉT)

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

Pénzügyi instrumentum minden olyan szerződés, amely valamely gazdálkodó egységnél pénzügyi eszközt, ugyanakkor egy másik gazdálkodó egységnél pénzügyi kötelezettséget vagy tőkeinstrumentumot keletkeztet.

Pénzügyi eszköz bármely eszköz, amely:

(a) pénzeszköz;

(b) egy másik gazdálkodó egység tőkeinstrumentuma;

(c) szerződésen alapuló jog:

i. pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átvételére egy másik gazdálkodó egységtől; vagy

ii. pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek cseréjére egy másik gazdálkodó egységgel, potenciálisan kedvező feltételek mellett; vagy

(d) olyan szerződés, amely a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumában kerül vagy kerülhet teljesítésre, és amely:

i. olyan nem származékos termék, amely alapján a gazdálkodó egység köteles, vagy kötelezhető a saját tőkeinstrumentumai változó darabszámának átvételére; vagy

ii. olyan származékos termék, amely nem valamely fix összegű pénzeszköznek vagy egyéb pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység fix számú saját tőkeinstrumentumára való cseréje által kerül vagy kerülhet teljesítésre. E meghatározás céljára a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiba nem tartoznak bele azon instrumentumok, amelyek önmagukban szerződést jelentenek a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai jövőbeni átvételére vagy átadására.

Pénzügyi kötelezettség bármely kötelezettség, amely:

(a) szerződéses kötelem:

i. pénzeszköznek vagy egyéb pénzügyi eszköznek egy másik gazdálkodó egység részére történő átadására; vagy

ii. pénzügyi eszközöknek vagy pénzügyi kötelezettségeknek a cseréjére egy másik gazdálkodó egységgel, potenciálisan kedvezőtlen feltételek mellett; vagy

(b) olyan szerződés, amely a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumában kerül vagy kerülhet teljesítésre, és amely:

i. olyan nem származékos termék, amely alapján a gazdálkodó egység köteles, vagy kötelezhető a saját tőkeinstrumentumai változó darabszámának átadására; vagy

ii. olyan származékos termék, amely nem valamely fix összegű pénzeszköznek vagy egyéb pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység fix számú saját tőkeinstrumentumára való cseréje által kerül vagy kerülhet teljesítésre. E meghatározás céljára a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiba nem tartoznak bele azon instrumentumok, amelyek önmagukban szerződést jelentenek a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai jövőbeni átvételére vagy átadására.

A *tőkeinstrumentum* bármely szerződés, amely egy gazdálkodó egység összes kötelezettségének a levonása után a gazdálkodó egység eszközeiben meglévő maradványérdekeltséget 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 standard 9. bekezdése definiálja, és azokat a jelen standard az IAS 39-ben meghatározott jelentéssel használja.

— egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéke

— értékesíthető pénzügyi eszközök

— kivezetés

— származékos termék

— effektív kamatlábmódszer

— eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség

— pénzügyi garanciaszerződés

— biztos elkötelezettség

— előrejelzett ügylet

— a fedezet hatékonysága

— fedezett tétel

— fedezeti instrumentum

— lejáratig tartandó befektetések

— kölcsönök és követelések

— szokásos 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, amely olyan egyértelmű gazdasági következményekkel jár, amelyek elkerülése a felek rendelkezésétől csak kismértékben vagy egyáltalán nem függ, általában azért, mert a megállapodás jogilag kikényszeríthető. A szerződések, ahogyan a pénzügyi instrumentumok is, számos formát ölthetnek, és nem szükségszerűen kell írásban létezniük.

14. A jelen standardban a „gazdálkodó egység” kifejezésbe beleértendők a magánszemélyek, a személyegyesítő társaságok, a tőkeegyesítő társaságok, a trösztök és a kormányhivatalok.

BEMUTATÁS

Kötelezettségek és saját tőke (lásd még az AG25–AG29. bekezdést)

15. A pénzügyi instrumentum kibocsátójának az instrumentumot, vagy annak komponenseit a kezdeti megjelenítéskor pénzügyi kötelezettségként, pénzügyi eszközként vagy tőkeinstrumentumként kell besorolnia, a szerződéses megállapodás tartalma, valamint a pénzügyi kötelezettség, pénzügyi eszköz, valamint a tőkeinstrumentum fogalma szerint.

16. A 11. bekezdésben megadott fogalmak kibocsátó általi alkalmazásakor annak megállapítására, hogy az adott pénzügyi instrumentum tőkeinstrumentum-e, nem pedig pénzügyi kötelezettség, az adott instrumentum akkor és csak akkor tőkeinstrumentum, ha az alábbi (a) és (b) feltétel egyaránt teljesül:

(a) az instrumentum nem foglal magában szerződéses kötelmet:

i. pénzeszköznek vagy egyéb pénzügyi eszköznek egy másik gazdálkodó egység részére történő átadására; vagy

ii. pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek cseréjére egy másik gazdálkodó egységgel, a kibocsátóra potenciálisan kedvezőtlen feltételek mellett;

(b) ha az instrumentumot a kibocsátó saját tőkeinstrumentumaiban fogják teljesíteni, vagy az abban teljesíthető, az instrumentum:

i. egy olyan nem származékos termék, amely nem tartalmaz szerződéses kötelmet a kibocsátóra nézve saját tőkeinstrumentumai valamely változó darabszámának átadására; vagy

ii. egy olyan származékos termék, amely kizárólag oly módon fognak teljesíteni, hogy a kibocsátó fix összegű pénzeszközt vagy egyéb pénzügyi eszközt cserél saját tőkeinstrumentumai meghatározott darabszámára. Ebből a szempontból 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, beleértve a származékos pénzügyi instrumentumból keletkezőt is, amely a kibocsátó saját tőkeinstrumentumai jövőbeni átvételét vagy átadását fogja eredményezi, vagy azt eredményezheti, de amely nem felel meg a fenti (a) és (b) pontban foglalt feltételeknek, nem tőkeinstrumentum.

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. A gazdálkodó 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 tőkeinstrumentumokhoz kapcsolódó jellemzőket és a pénzügyi kötelezettségekhez kapcsolódó jellemzőket. Például:

(a) az az elsőbbségi részvény, amely előírja, hogy rögzített vagy meghatározható összegért, egy rögzített, vagy meghatározható jövőbeni időpontban a kibocsátónak kötelezően be kell azt váltania, vagy azt a jogot biztosítja a birtokosának, hogy a kibocsátótól a részvénynek egy bizonyos időpontban, vagy azt követően egy rögzített vagy meghatározható összeg ellenében történő beváltását igényelje, pénzügyi kötelezettség;

(b) az olyan pénzügyi instrumentum, amely azt a jogot biztosítja birtokosának, hogy azt a kibocsátónak visszaadhassa pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében („eladható instrumentum”), pénzügyi kötelezettség. 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 maradványérdekeltségre. 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 fogalmának. Például a nyílt végű befektetési alapok, a zártvégű alapok, a személyegyesítő társaságok 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. A pénzügyi kötelezettségként való besorolás azonban nem zárja ki az olyan megnevezések alkalmazását, mint pl. „a tagok rendelkezésére álló nettó eszközérték”, valamint „a tagok rendelkezésére álló nettó eszközértékben bekövetkezett változás” magukban a pénzügyi kimutatásokban egy olyan gazdálkodó egység esetében, amely nem rendelkezik tőkével (pl. egyes befektetési alapok és zártvégű alapok, lásd a 7. szemléltető példát), vagy nem zárja ki további közzétételek alkalmazását annak bemutatására, hogy a tagok részesedéseinek összessége olyan tételeket is tartalmaz, mint pl. a tartalékok, amelyek megfelelnek a tőke fogalmának, és olyan eladható instrumentumokat, amelyek nem felelnek meg (lásd a 8. szemléltető példát).

19. Amennyiben a gazdálkodó egységnek nincs feltétel nélküli joga elkerülni pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadását egy szerződéses kötelem kiegyenlítésére, a kötelem megfelel a pénzügyi kötelezettség fogalmának. Például:

(a) a kibocsátónak egy szerződéses kötelem teljesítésével kapcsolatos képességének korlátozottsága, például az, hogy a külföldi pénznem nem hozzáférhető, vagy a kifizetést valamely felügyeleti hatósággal engedélyeztetni kell, nem teszi semmissé a gazdálkodó egységnek az instrumentum alapján fennálló szerződéses kötelmét vagy az instrumentum birtokosának az instrumentum alapján fennálló szerződéses jogát;

(b) egy olyan szerződéses kötelem, amely függ attól, hogy egy szerződő fél gyakorolja-e beváltási jogát, pénzügyi kötelezettség, mivel a gazdálkodó egység nem rendelkezik feltétel nélküli joggal a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadásának elkerülésére.

20. Egy olyan pénzügyi instrumentum, ami kifejezetten nem hoz létre szerződéses kötelmet pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására, közvetett módon, feltételei alapján még keletkeztethet kötelmet. Például:

(a) a pénzügyi instrumentum tartalmazhat olyan nem pénzügyi kötelmet, amelyet akkor és csak akkor kell teljesíteni, ha a gazdálkodó egység nem oszt ki nyereséget, vagy nem váltja vissza az instrumentumot. Amennyiben a gazdálkodó egység csak olyan módon kerülheti el a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadását, hogy teljesíti a nem pénzügyi kötelmet, a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettség;

(b) a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettség, ha előírja, hogy a teljesítéskor a gazdálkodó egységnek át kell adnia:

i. pénzeszközt vagy egyéb pénzügyi eszközt; vagy

ii. saját részvényeit, amelyek értéke oly módon van meghatározva, hogy az lényegesen meghaladja a pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz értékét.

Bár a gazdálkodó egységnek nincs kifejezett szerződéses kötelme pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására, a részvényben való teljesítés értéke oly módon van meghatározva, hogy a gazdálkodó egység pénzeszközben fog teljesíteni. Az instrumentum birtokosa felé lényegében minden esetben egy olyan összeg átadása garantált, amely nem alacsonyabb a pénzeszközben történő teljesítési opciónál (lásd a 21. bekezdést).

A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban való teljesítés (16(b) bekezdés)

21. Egy szerződés nem tőkeinstrumentum pusztán amiatt, mert a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumainak átvételére vagy átadására vonatkozik. A gazdálkodó egységnek olyan szerződéses joga vagy kötelme is lehet, amely olyan számú saját részvény vagy más tőkeinstrumentum átvételére vagy átadására vonatkozik, amely úgy változik, hogy a gazdálkodó egység átadandó vagy átveendő saját tőkeinstrumentumainak valós értéke megegyezzen a szerződéses jog vagy kötelem értékével. Az ilyen szerződéses jog vagy kötelem szólhat fix összegre is, vagy olyan összegre, amely részben vagy egészében valamely, a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentuma piaci árától eltérő változó függvényében változik (pl. kamatláb, árutőzsdei ár, vagy valamely pénzügyi instrumentum ára). Két példa erre: (a) a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiból olyan darabszám átadására szóló szerződés, amennyi értékben megfelel 100 CU-nak (*); valamint (b) a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiból olyan darabszám átadására vonatkozó szerződés, amennyi értékben megfelel 100 uncia aranynak. Az ilyen szerződés a gazdálkodó egység pénzügyi kötelezettsége még akkor is, ha a gazdálkodó egység köteles azt saját tőkeinstrumentumai átadásával teljesíteni, vagy erre lehetősége van. Ez nem tőkeinstrumentum, mivel a gazdálkodó egység a szerződés teljesítéséhez változó számú saját tőkeinstrumentumot használ fel. Ennek megfelelően a szerződés nem a gazdálkodó egység kötelezettségeinek levonása után a gazdálkodó egység eszközeiben fennálló maradvány érdekeltséget testesít meg.

22. Az olyan szerződés, amelyet a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai fix darabszámának átadásával (átvételével) fog teljesíteni egy fix összegű pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében, tőkeinstrumentum. Például a gazdálkodó egység által kibocsátott részvényopció, amely jogot biztosít annak birtokosa részére, hogy a gazdálkodó egység fix darabszámú részvényét fix áron, vagy egy kötvény fix tőkeösszegéért megvásárolhassa, tőkeinstrumentum. A szerződés valós értékében a piaci kamatlábmozgások miatt bekövetkező olyan változások, amelyek nem érintik a szerződés teljesítésekor fizetendő vagy járó pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz összegét, vagy az átveendő vagy átadandó tőkeinstrumentum darabszámát, nem zárják ki annak lehetőségét, hogy a szerződés tőkeinstrumentumnak minősülhessen. A kapott ellenérték (pl. a gazdálkodó egység saját részvényeire kiírt opcióért vagy warrantért cserében kapott prémium) közvetlenül a saját tőke összegét növeli. A fizetett ellenérték (pl. a megvásárolt opció díja) közvetlenül a saját tőke összegét csökkenti. A tőkeinstrumentum valós értékében bekövetkező változásokat nem jelenítik meg a pénzügyi kimutatásokban.

(*) A jelen példában a pénzegységek „pénznemegységben” (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

23. A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai pénzeszközért vagy valamely pénzügyi eszközért cserében történő megvásárlására szóló kötelmet tartalmazó szerződés a visszaváltási összeg 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 tőkeinstrumentum. Egy példa erre, amikor a gazdálkodó egységnek egy forward szerződés alapján kötelme áll fenn saját tőkeinstrumentumai pénzeszközért történő megvásárlására. A pénzügyi kötelezettség IAS 39 alapján történő kezdeti megjelenítésekor annak valós értékét (a visszaváltási összeg jelenértékét) a saját tőkéből átvezetik. Ezt követően a pénzügyi kötelezettséget az IAS 39 alapján értékelik. Ha a szerződés átadás nélkül jár le, a pénzügyi kötelezettség könyv szerinti értékét visszasorolják a saját tőkébe. A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai megvásárlására vonatkozó szerződéses kötelme a visszaváltási összeg jelenértékére vonatkozóan akkor is pénzügyi kötelezettséget keletkeztet, ha a vásárlási kötelem a másik fél visszaváltási szándékától függően feltételes (pl. egy olyan kiírt opció, amely arra jogosítja fel a másik felet, hogy eladja a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumait egy fix áron).

24. Az olyan szerződés, amelyet a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai fix darabszámának átadásával vagy átvételével fog teljesíteni egy változó összegű pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében, pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség. Példa erre egy olyan szerződés, melynek alapján a gazdálkodó egység 100 db saját tőkeinstrumentumát köteles átadni olyan összegű pénzeszközért, amely megfelel 100 uncia arany értékének.

Függő teljesítési rendelkezések

25. Egyes esetekben a pénzügyi instrumentum alapján a gazdálkodó 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, nettó nyeresége vagy hitel/saját tőke aránya. Az ilyen instrumentum kibocsátójának nincs feltétel nélküli joga arra, hogy elkerülhesse pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadását (vagy az olyan más módon való teljesítést, amely miatt az pénzügyi kötelezettség lenne). Emiatt, az ilyen instrumentum a kibocsátó pénzügyi kötelezettsége, kivéve, ha:

(a) a függő teljesítési rendelkezés azon része, amely a pénzeszközben vagy egyéb pénzügyi eszközben való teljesítést írná elő (vagy más olyan módon való teljesítést, amely miatt az pénzügyi kötelezettség lenne), nem kezdettől fogva létezett; vagy

(b) a kibocsátó kizárólag a kibocsátó felszámolása esetén kötelezhető a kötelem pénzeszközben vagy egyéb pénzügyi eszközben történő teljesítésére (vagy más olyan módon való teljesítésére, amely miatt az pénzügyi kötelezettség lenne).

Teljesítési opciók

26. Ha a származékos pénzügyi instrumentum alternatívát kínál valamelyik fél számára a teljesítés módjára vonatkozóan (pl. a kibocsátó vagy az instrumentum birtokosa választhatja a nettó alapú, pénzeszközben történő kiegyenlítést, vagy a részvények pénzeszközre cserélését), az adott instrumentum pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek minősül, kivéve, ha valamennyi teljesítési alternatíva a tőkeinstrumentummá való minősítést eredményezné.

27. Példa lehet a pénzügyi kötelezettségnek minősülő, teljesítési opciót tartalmazó származékos pénzügyi instrumentumra az olyan részvényopció, melynél a kibocsátó eldöntheti, hogy nettósítva pénzeszközben, vagy saját részvényeit pénzeszközre cserélve teljesít. Hasonlóképpen egy nem pénzügyi tételnek a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiért cserében történő vételére vagy eladására szóló bizonyos szerződések a jelen standard hatálya alá esnek, mivel azok teljesíthetők a nem pénzügyi tétel átadásával, nettó módon pénzeszközzel, vagy más pénzügyi instrumentummal (lásd a 8–10. bekezdést). Az ilyen szerződések pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek, nem pedig tőkeinstrumentumok.

Összetett pénzügyi instrumentumok (lásd még az AG30–AG35. bekezdést és a 9–12. szemléltető példát)

28. A nem származékos pénzügyi instrumentum kibocsátójának értékelnie kell a pénzügyi instrumentum feltételeit annak meghatározására, hogy az tartalmaz-e kötelezettség- és tőkekomponenst egyaránt. Az ilyen komponenseket elkülönülten kell besorolni pénzügyi kötelezettségként, pénzügyi eszközként, vagy tőkeinstrumentumként a 15. bekezdéssel összhangban.

29. A gazdálkodó egység elkülönülten jeleníti meg a pénzügyi instrumentum azon komponenseit, amelyek (a) pénzügyi kötelezettséget keletkeztetnek a gazdálkodó egységre nézve; és (b) az instrumentum birtokosának jogot biztosítanak az instrumentumnak a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumaira történő átváltására vonatkozóan. Például az olyan kötvény vagy hasonló instrumentum, amelyet annak birtokosa a gazdálkodó egység előre meghatározott számú törzsrészvényére válthat át, összetett pénzügyi instrumentum. A gazdálkodó egység nézőpontjából az ilyen instrumentum két komponensből áll: egy pénzügyi kötelezettségből (pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására vonatkozó szerződéses megállapodás) és egy tőkeinstrumentumból (vételi opció, amely az instrumentum birtokosát meghatározott időszakon belül az instrumentumnak a gazdálkodó egység törzsrészvényeire való átváltására jogosítja fel). Az ilyen instrumentum kibocsátásának gazdasági hatása lényegében ugyanaz, mint amikor

egyidejűleg kerül kibocsátásra egy előtörlesztést megengedő adósságinstrumentum és a törzsrészvények vásárlására vonatkozó warrantok, vagy adósságinstrumentum-kibocsátás történik leválasztható részvényvásárlási warrantokkal. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység minden esetben elkülönítve mutatja be a kötelezettség- és a tőkekomponenseket a mérlegében.

30. Az átváltható instrumentum kötelezettség- és tőkekomponensei besorolását nem módosítják, ha megváltozik az átváltási opció lehívásának valószínűsége, még akkor sem, ha úgy tűnik, hogy az instrumentum egyes birtokosai számára gazdaságilag előnyössé vált az opció lehívása. Az instrumentumok birtokosai nem mindig járnak el úgy, ahogy az tőlük elvárható, mivel például az átváltásból adódó adózási következmények eltérőek lehetnek az instrumentumok birtokosai számára. Ezen túlmenően az átváltás valószínűsége időről időre is változik. A gazdálkodó egység jövőbeli fizetésekre vonatkozó szerződéses kötelme mindaddig fennáll, amíg azt az átváltás, az instrumentum lejárata vagy valamely más tranzakció meg nem szünteti.

31. A pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek értékelésével az IAS 39 foglalkozik. A tőkeinstrumentumok olyan instrumentumok, amelyek egy gazdálkodó egység összes kötelezettségének a levonása után a gazdálkodó egység eszközeiben meglévő maradványérdekeltséget testesítenek meg. Ily módon az összetett pénzügyi instrumentum kezdeti könyv szerinti értékének a tőke és kötelezettségkomponensekre történő felosztásánál a tőkekomponenshez azt a maradványértéket rendelik hozzá, amely a kötelezettség összetevő értékének a teljes instrumentum valós értékéből történő levonása után fennmarad. Az összetett pénzügyi instrumentumba beágyazott, a tőkekomponenstől (mint pl. a tőkére átválthatóságot biztosító opció) eltérő bármely származékos jellemzők (pl. vételi opció) értékét a kötelezettségkomponens foglalja magában. A kötelezettség- és tőkekomponensekhez a kezdeti megjelenítéskor rendelt könyv szerinti értékek összege mindig megegyezik azzal a könyv szerinti értékkel, amelyet a teljes instrumentumnak tulajdonítottak volna. Az instrumentum komponenseinek elkülönülten történő kezdeti megjelenítéséből nem keletkezik nyereség vagy veszteség.

32. A 31. bekezdésben bemutatott módszer alapján a törzsrészvényre váltható kötvény kibocsátója elsőként a kötelezettségkomponens könyv szerinti értékét határozza meg, valamely olyan hasonló kötelezettség valós értékének a felmérésével (beleértve a beágyazott nem tőke jellegű származékos jellemzőket is), amelynek nincs kapcsolódó tőkekomponense. A törzsrészvényre történő átváltásra vonatkozó opció által képviselt tőkeinstrumentum könyv szerinti értéke ezek után úgy állapítható meg, hogy a pénzügyi kötelezettség valós értékét levonják az összetett instrumentum egészének valós értékéből.

Saját részvények (lásd még az AG36. bekezdést)

33. Amennyiben a gazdálkodó egység visszavásárolja saját tőkeinstrumentumait, ezeket az instrumentumokat („saját részvények") a saját tőkéből kell levonni. A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai megvásárlásához, értékesítéséhez, kibocsátásához vagy visszavonásához kapcsolódóan nem lehet nyereséget vagy veszteséget elszámolni az eredményben. Saját részvényeket a gazdálkodó egység maga, vagy a konszolidált csoport bármely más tagja is megszerezhet és tarthat. A fizetett vagy kapott ellenértéket közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni.

34. A saját részvények összegét elkülönítetten közzéteszik magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben, az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standarddal összhangban. Amennyiben a gazdálkodó egység kapcsolt felektől vásárolja vissza a saját tőkeinstrumentumait, az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard alapján ezt közzéteszi.

Kamat, osztalékok, veszteségek és nyereségek (lásd még az AG37. bekezdést)

35. A pénzügyi kötelezettséget megtestesítő pénzügyi instrumentumra vagy annak komponensére vonatkozó kamatot, osztalékot, veszteséget vagy nyereséget az eredményben kell elszámolni bevételként vagy ráfordításként. A tőkeinstrumentum birtokosa részére fizetett osztalékokat a gazdálkodó egységnek közvetlenül a saját tőkére kell terhelnie, bármely kapcsolódó nyereségadó-előny levonása után. A tőkeügylet tranzakciós költségeit a saját tőke csökkenéseként kell elszámolni, bármely kapcsolódó nyereségadó-előny levonása után.

36. A pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettségként vagy tőkeinstrumentumként történő besorolása dönti el, hogy az adott instrumentumhoz kapcsolódó kamat, osztalék, veszteség vagy nyereség az eredményben kerül-e bevételként vagy ráfordításként megjelenítésre. Ily módon a teljes mértékben kötelezettségként kimutatott részvények után kifizetett osztalékot ráfordításként jelenítik meg, a kötvény után fizetett kamattal azonos módon. Hasonlóképpen a pénzügyi kötelezettségek visszaváltásához vagy refinanszírozásához kapcsolódó nyereségeket és veszteségeket szintén az eredményben jelenítik meg, miközben a tőkeinstrumentumok visszaváltását vagy refinanszírozását a saját tőke változásaként jelenítik meg. A tőkeinstrumentum valós értékében bekövetkező változásokat nem jelenítik meg a pénzügyi kimutatásokban.

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 (bármely kapcsolódó nyereségadó előny levonása után), feltéve, hogy azok közvetlenül a tőkeügyletnek tulajdonítható 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 (pl. bizonyos részvények értékesítésének és más részvények ezzel egyidejű tőzsdei jegyzésének költségei), ésszerű, és a hasonló tranzakciókkal konzisztens allokációs alapon osztják fel a tranzakciók között.

39. A tárgyidőszak során a saját tőke csökkentéseként elszámolt tranzakciós költségeket az IAS 1 standard alapján elkülönítetten teszik közzé. A saját tőkében közvetlenül elszámolt kapcsolódó nyereségadókat tartalmazza a saját tőkében jóváírt vagy annak terhére elszámolt tényleges és halasztott adók azon összege, 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. 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 adókihatásokat az IAS 12-vel összhangban teszik közzé.

41. A pénzügyi kötelezettség könyv szerinti értékében bekövetkező változásokhoz kapcsolódó nyereséget és veszteséget az eredményben jelenítik meg bevételként vagy ráfordításként még akkor is, ha az olyan instrumentumra vonatkozik, amely tartalmaz egy jogot a gazdálkodó egység eszközeiben lévő maradvány érdekeltségre pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében (lásd a 18(b) bekezdést). Az IAS 1 alapján a gazdálkodó egység az ilyen instrumentum újraértékelése miatt keletkező bármely nyereséget vagy veszteséget magában az eredménykimutatásban elkülönülten mutatja be, amikor az releváns a gazdálkodó egység teljesítményének a magyarázatához.

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása (lásd még az AG38. és AG39. bekezdést)

42. A pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket akkor kell egymással szemben beszámítani, és a mérlegben a nettó összeget szerepeltetni, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek jogilag kikényszeríthető joga van a megjelenített összegek egymással szembeni beszámítására; valamint

(b) a gazdálkodó egység nettó alapon kívánja rendezni azokat, vagy egyidejűleg kívánja a követelést realizálni és rendezni a kötelezettséget.

A pénzügyi eszköz olyan átadásának az elszámolásakor, amely nem felel meg a kivezetés feltételeinek, a gazdálkodó egység az átadott eszközt nem számolhatja el a kapcsolódó kötelezettséggel szemben (lásd IAS 39 standard 36. bekezdés).

43. A jelen standard a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek nettó alapon történő bemutatását írja elő, amennyiben ez tükrözi a gazdálkodó egység kettő vagy több különálló pénzügyi instrumentumának rendezéséből származó várható jövőbeli cash flow-kat. Amennyiben a gazdálkodó egységnek joga van arra, hogy egyetlen nettó összegben fizessen, vagy neki így fizessenek, és ez szándékában is áll, a gazdálkodó egység valójában egyetlen pénzügyi eszközzel vagy pénzügyi kötelezettséggel rendelkezik. Egyéb körülmények között a pénzügyi eszközöket és a pénzügyi kötelezettségeket egymástól elkülönítetten, jellegüknek megfelelően a gazdálkodó egység erőforrásai vagy kötelmei között mutatják be.

44. A megjelenített pénzügyi eszköz és a megjelenített pénzügyi kötelezettség egymással szemben való beszámítása és a nettó összeg bemutatása nem egyenértékű a pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi kötelezettség kivezetésével. Amíg a beszámítás nem eredményezi nyereség vagy veszteség megjelenítését, addig a pénzügyi instrumentum kivezetése nemcsak a korábban megjelenített tételnek a 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 a gazdálkodó egység mennyire van kitéve hitel- és likviditási kockázatnak. A jog fennállása azonban önmagában nem képez elégséges alapot a beszámításhoz. Ha nincs szándék a jog gyakorlására vagy az egyidejű rendezésre, akkor a gazdálkodó egység jövőbeli cash flow-inak összege és annak ütemezése nem módosul. Amennyiben viszont a gazdálkodó egységnek szándékában áll a jog gyakorlása, vagy az egyidejű rendezés, úgy az eszköz és a kötelezettség nettó módon történő bemutatása tükrözi megfelelőbben a várható jövőbeli cash flow-k összegét és ütemezését, valamint azokat a kockázatokat, amelyeknek ezen cash flow-k ki vannak téve. Amennyiben törvényes jog nem áll fenn, úgy az egyik vagy mindkét fél azon szándéka, hogy nettó alapon teljesítsenek, nem képez elégséges okot a beszámításra, mivel az egyedi pénzügyi eszközhöz és pénzügyi kötelezettséghez kapcsolódó jogok és kötelmek változatlanok.

47. A gazdálkodó egység bizonyos eszközök és kötelezettségek rendezésével kapcsolatos szándékait befolyásolhatják a gazdálkodó egység szokásos üzleti eljárásai, a pénzügyi piacok követelményei és az egyéb olyan körülmények, amelyek korlátozhatják a nettó teljesítésre vagy az egyidejű teljesítésre vonatkozó képességet. Amennyiben a gazdálkodó egységnek törvényes joga van a beszámításra, de nem kíván nettó módon teljesíteni, vagy nem kívánja egyidejűleg realizálni az eszközt és rendezni a kötelezettséget, úgy e jognak a gazdálkodó egység hitelkockázati kitettségére gyakorolt hatását az IFRS 7 standard 36. bekezdésének megfelelően közzé kell tenni.

48. Két pénzügyi instrumentum egyidejű teljesítése megtörténhet például egy szervezett pénzügyi piac elszámolóházán keresztül, vagy közvetlenül megvalósuló csere révén. Ezekben az esetekben a cash flow-k valójában egyetlen nettó összegnek felelnek meg, és nincs hitel- vagy likviditási kockázatnak való kitettség. Más esetekben a gazdálkodó egység a két instrumentumot különálló összegek bevételezésével és fizetésével rendezi, így az eszköz teljes összegével hitelkockázatnak, valamint a kötelezettség teljes összegével likviditási kockázatnak van kitéve. E kockázati kitettségek jelentősek lehetnek még akkor is, ha viszonylag rövid ideig állnak fenn. Következésképpen a pénzügyi eszköz realizálását és a pénzügyi kötelezettség rendezését csak akkor lehet egyidejűnek tekinteni, ha a tranzakciók ugyanabban az időpontban történnek.

49. A 42. bekezdésben foglalt feltételek rendszerint nem teljesülnek, és általában nem helyénvaló beszámítást alkalmazni, amennyiben:

(a) több különböző pénzügyi instrumentum kerül felhasználásra annak érdekében, hogy előállítsák egy bizonyos pénzügyi instrumentum tulajdonságait („szintetikus instrumentum”);

(b) a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek olyan pénzügyi instrumentumokból származnak, amelyeknek elsődleges kockázati kitettsége megegyezik (például a forwardszerződések vagy más származékos instrumentumok portfóliója), de a szerződéses partnerek különböznek;

(c) pénzügyi vagy egyéb eszközök szolgálnak a visszkereseti jog nélküli pénzügyi kötelezettségek biztosítékául;

(d) ha az adós a kötelem alóli mentesülés céljából letétbe helyez pénzügyi eszközöket, anélkül, hogy azokat a kötelem rendezésének eszközeiként a hitelező elfogadta volna (például a csökkenő letéti megállapodás); vagy

(e) a veszteségeket okozó eseményekből származó kötelmek egy biztosítási szerződés alapján egy harmadik fél teljesítése révén várhatóan megtérülnek.

50. Az a gazdálkodó egység, amelynek számos pénzügyi instrumentumügylete van egy bizonyos szerződő féllel szemben, „nettósítási keretmegállapodást” köthet az illető féllel. Az ilyen megállapodás lehetővé teszi, hogy a megállapodásban szereplő összes pénzügyi instrumentummal kapcsolatban egyetlen nettó teljesítés történjen, amennyiben bármelyik szerződés nem teljesül, vagy megszüntetésre kerül. A pénzügyi intézmények gyakran kötnek ilyen megállapodásokat, hogy ezek segítségével védekezzenek azon veszteségek ellen, amelyek abból származnak, ha a partnerük csőd, vagy más körülmény miatt nem képes teljesíteni kötelezettségeit. A nettósítási keretmegállapodások általában teremtik meg az egymással szembeni beszámítás jogát, amely csak akkor válik kikényszeríthetővé, és csak akkor érinti az egyes pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek realizálását és rendezését, ha a nem teljesítés egy meghatározott esete bekövetkezik, vagy a szokásos üzletmenetben nem várt körülmények merülnek fel. A nettósítási keretmegállapodás alapján csak akkor lehet beszámítást alkalmazni, ha a 42. bekezdés mindkét kritériuma teljesül. Amennyiben a nettósítási keretmegállapodás hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök és kötelezettségek nem kerülnek beszámításra, úgy a megállapodásnak a gazdálkodó egység hitelkockázati kitettségére gyakorolt hatását az IFRS 7 standard 36. bekezdésének megfelelően be kell mutatni.

KÖZZÉTÉTEL

51–95. [Törölve]

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

96. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. A gazdálkodó egység csak akkor alkalmazhatja a jelen standardot egy 2005. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakra, ha egyidejűleg a (2003 decemberében kibocsátott) IAS 39 alkalmazását is megkezdi, beleértve a 2004. márciusi módosításokat is. Ha a gazdálkodó egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.

97. A jelen standardot visszamenőlegesen kell alkalmazni.

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

98. A jelen standard hatályon kívül helyezi a 2000-ben módosított IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* standardot ([1]).

([1]) 2005 augusztusában az IASB a pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatos valamennyi közzétételi előírást áthelyezte az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standardba.

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

(a) SIC-5 *A pénzügyi instrumentumok besorolása – függő teljesítési rendelkezések*;

(b) SIC-16 *Jegyzett tőke – Visszavásárolt saját tőkeinstrumentumok (saját részvények)*; valamint

(c) SIC-17 *Saját tőke – Egy tőketranzakció költségei*.

100. A jelen standard visszavonja a SIC D34 *Pénzügyi instrumentumok – A birtokos által visszaváltható instrumentumok vagy jogok* értelmezéstervezetet.

Függelék

ALKALMAZÁSI ÚTMUTATÓ

IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: bemutatás

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

AG1. A jelen Alkalmazási útmutató a standard bizonyos vonatkozásainak alkalmazását szemlélteti.

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 standard tartalmazza.

FOGALMAK (11–14. BEKEZDÉS)

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek

AG3. A fizetőeszköz (pénzeszköz) pénzügyi eszköz, mivel a csere eszközét testesíti meg, és ezért az összes tranzakció értékelésének és pénzügyi kimutatásokban történő megjelenítésének az alapját képezi. A bankban vagy hasonló pénzügyi intézményben betétként elhelyezett pénzeszköz azért pénzügyi eszköz, mivel a betételhelyező azon szerződéses jogát testesíti meg, hogy pénzeszközhöz jusson az intézménytől, vagy egy pénzügyi kötelezettség teljesítése során az egyenleg terhére csekket vagy hasonló instrumentumot állítson ki egy hitelező nevére.

AG4. A pénzeszköz jövőbeli átvételére vonatkozó szerződéses jogot megtestesítő pénzügyi eszközök és a pénzeszköz jövőbeli kifizetésére vonatkozó szerződéses kötelmet megtestesítő pénzügyi kötelezettségek általános példái a következők:

(a) vevőkövetelések és szállítói tartozások;

(b) váltókövetelések és -tartozások;

(c) hitelkövetelések és -tartozások; valamint

(d) kötvényből származó követelések és kötelezettségek.

Az egyik fél pénzeszköz átvételére vonatkozó szerződéses joga (vagy kifizetési kötelme) minden esetben pontosan megfelel a másik fél ezzel kapcsolatos kifizetési kötelmének (vagy bevételezésre vonatkozó jogának).

AG5. Egy másik típust képviselnek azok a pénzügyi instrumentumok, amelyek esetében a bevételezésre vagy átadásra kerülő gazdasági haszon nem pénzeszköz, hanem más pénzügyi eszköz formájában jelenik meg. Például az államkötvényekben fizetendő kötelezvény azt a szerződéses jogot biztosítja a kötelezvény birtokosa számára, és azt a szerződéses kötelmet rója a kötelezvény kibocsátójára, hogy ne pénzeszközt, hanem államkötvényt kapjon, és adjon át. A kötvények pénzügyi eszközöknek minősülnek, mivel a kibocsátó kormány pénzeszköz kifizetésére vonatkozó kötelmeit testesítik meg. Ebből következően a kötelezvény a kötvénytulajdonos pénzügyi eszköze és a kibocsátó pénzügyi kötelezettsége.

AG6. A „lejárat nélküli” adósságinstrumentumok (pl. az örökjáradék-kötvények, az „állandó” adóslevelek és vagyonjegyek) általában azt a szerződéses jogot biztosítják a kötvény birtokosa számára, hogy meghatározott időpontokban kamatkifizetésekben részesüljön a végtelen jövőben úgy, hogy a tőkeösszeget nem, vagy csak olyan feltételekkel törlesztik, amelyek azt valószínűtlenné, vagy időben igen távolivá teszik. Például a gazdálkodó egység kibocsáthat olyan pénzügyi instrumentumot, amelynek alapján évjáradékként évente kell kifizetést teljesítenie 8 százalékban meghatározott kamatszint mellett, egy meghatározott 1 000 CU-s névértékre vagy tőkeösszegre vonatkozóan ([1]). Feltételezve, hogy a 8 % az instrumentum kibocsátásakor érvényes piaci kamatláb, a kibocsátó szerződéses kötelmet vállal a jövőben egy olyan kamat kifizetési sorozat teljesítésére, melynek valós értéke (jelenértéke) 1 000 CU a kezdeti megjelenítéskor. Az instrumentum birtokosánál és kibocsátójánál ez pénzügyi eszközként és pénzügyi kötelezettségként jelenik meg.

([1]) A jelen útmutatóban a pénzegységek „pénznemegységben” (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

AG7. Valamely pénzügyi instrumentum átvételére, átadására vagy cseréjére szóló szerződéses jog vagy kötelem önmagában is pénzügyi instrumentumnak minősül. A szerződéses jogok vagy kötelmek egy sorozata akkor felel meg a pénzügyi instrumentum fogalmának, ha az végső soron pénzeszköz átvételét vagy kifizetését, vagy valamely tőkeinstrumentum megszerzését vagy kibocsátását eredményezi.

AG8. A szerződéses jog gyakorlásának képessége, vagy a szerződéses kötelem teljesítésének megkövetelése lehet feltétlen, vagy függhet egy jövőbeli esemény bekövetkezésétől. Például a pénzügyi garancia a hitelező szerződéses joga arra vonatkozóan, hogy pénzeszközt kapjon a garanciavállalótól és ezzel összefüggésben a garanciavállaló szerződéses kötelme arra vonatkozóan, hogy a hitelező részére teljesítsen, amennyiben a hitelfelvevő nem teljesít. A szerződéses jog és kötelem egy múltbeli tranzakció vagy esemény (a garancia vállalása) következtében létezik, még akkor is, ha mind a hitelező azon képessége, hogy gyakorolja a jogát, mind pedig a garanciavállalóval szembeni azon követelmény, hogy teljesítse kötelmét, a hitelfelvevő jövőbeli mulasztásának a függvénye. A függő jog és kötelem megfelel a pénzügyi eszköz és a pénzügyi kötelezettség definíciójának, bár ezen eszközök és kötelezettségek nem minden esetben kerülnek megjelenítésre a pénzügyi kimutatásokban. Néhány függő jog és kötelem lehet olyan biztosítási szerződés, amely az IFRS 4 hatókörébe esik.

AG9. Az IAS 17 *Lízingek* standard alapján a pénzügyi lízinget elsősorban úgy kell tekinteni, mint a lízingbeadó jogát és a lízingbevevő kötelmét bizonyos kifizetések sorozatára, amelyek lényegében egy hitelszerződés összesített tőke- és kamatfizetéseivel egyeznek meg. A lízingbeadó a lízingszerződés alapján fennálló követelése összegében a befektetését számolja el, nem pedig magát a lízingbe adott eszközt. Másfelől az operatív lízinget elsősorban úgy kell tekinteni, mint egy még nem teljesített szerződést, amely a lízingbeadót arra kötelezi, hogy – a szolgáltatások díjához hasonló – ellenérték fejében, az eszköz használatát jövőbeli időszakokban biztosítsa. A lízingbeadó továbbra is magát a bérbe adott eszközt tartja nyilván, nem pedig a szerződés alapján a jövőben járó összeget. Ennek megfelelően a pénzügyi lízinget pénzügyi instrumentumnak kell tekinteni, az operatív lízinget pedig nem (kivéve az aktuális egyedi kifizetések esedékes és fizetendő összegét).

AG10. A fizikai eszközök (készletek, ingatlanok, gépek, berendezések), lízingelt eszközök, valamint az immateriális javak (például a szabadalmak és a védjegyek) nem minősülnek pénzügyi eszköznek. Az ilyen fizikai és immateriális eszközök feletti ellenőrzés lehetőséget teremt pénzeszköz- vagy más pénzügyieszköz-beáramlás generálására, de nem keletkeztet meglévő jogot pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átvételére vonatkozóan.

AG11. Az olyan eszközök, mint például az előre fizetett költségek, amelyekkel kapcsolatosan a jövőbeli gazdasági haszon áruk vagy szolgáltatások átvétele, nem pedig pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átvételére való jog, nem pénzügyi eszközök. Hasonlóképpen az olyan tételek, mint a halasztott bevétel és a legtöbb jótállási kötelem sem pénzügyi kötelezettség, mivel a gazdasági hasznok velük kapcsolatos valószínű kiáramlása áruk és szolgáltatások leszállítása, nem pedig szerződéses kötelem pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására.

AG12. A nem szerződéses kötelezettségek vagy eszközök (mint például a nyereségadók, amelyek a kormányzatok által kivetett törvényes előírások eredményeképpen keletkeznek) nem pénzügyi kötelezettségek vagy pénzügyi eszközök. A nyereségadók elszámolását az IAS 12 standard tárgyalja. Hasonlóképpen, az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardban definiált vélelmezett kötelmek sem szerződésekből származnak, és nem minősülnek pénzügyi kötelezettségnek.

Tőkeinstrumentumok

AG13. A tőkeinstrumentumok példái magukban foglalják a vissza nem adható törzsrészvényeket, az elsőbbségi részvények egyes típusait (lásd az AG25. és AG26. bekezdést), valamint az olyan warrantokat és vételi opciókat, amelyek arra jogosítják fel birtokosukat, hogy a kibocsátó gazdálkodó egység előre meghatározott darabszámú, nem eladható törzsrészvényére előjegyezzenek, vagy azt megvásárolják fix összegű pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében. A gazdálkodó egység azon kötelme, hogy fix összegű pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében fix darabszámú saját tőkeinstrumentumot bocsásson ki vagy vásároljon meg, a gazdálkodó egység tőkeinstrumentuma. Ugyanakkor, ha az ilyen szerződés pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz megfizetésére vonatkozó kötelmet tartalmaz a gazdálkodó egységre nézve, ez kötelezettséget keletkeztet a visszaváltási érték jelenértékére nézve (lásd az AG27(a) bekezdést). 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 a gazdálkodó egységet felszámolják, és a kötelezettségek kielégítése után fennmaradó eszközöket fel kell osztani a részvényesek között.

AG14. A gazdálkodó egység által megvásárolt vételi opció vagy megszerzett más hasonló szerződés, amely jogot biztosít fix darabszámú saját tőkeinstrumentuma fix összegű pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében történő visszavásárlására, nem minősül a gazdálkodó egység pénzügyi eszközének. Ehelyett az ilyen szerződésért megfizetett ellenértéket a saját tőkéből vonják le.

Származékos pénzügyi instrumentumok

AG15. A pénzügyi instrumentumok magukban foglalják mind az elsődleges instrumentumokat (például a követelések, tartozások és tőkeinstrumentumok), mind pedig a származékos pénzügyi instrumentumokat (úgymint a pénzügyi opciók, a future és forward ügyletek, a kamatláb- és a devizaswapok). A származékos pénzügyi instrumentumok megfelelnek a pénzügyi instrumentum fogalmának, és ennek megfelelően, a jelen standard hatálya alá esnek.

AG16. A származékos pénzügyi instrumentumok olyan jogokat és kötelmeket teremtenek, amelyek következtében az ügylet alapját képező elsődleges pénzügyi instrumentumban rejlő pénzügyi kockázatok közül egy vagy több az instrumentum felei között átadásra kerül. Kezdetben a származékos pénzügyi instrumentumok szerződéses jogot biztosítanak az egyik félnek arra, hogy potenciálisan előnyös feltételek mellett pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket cseréljen egy másik féllel, vagy pedig egy szerződéses kötelmet írnak elő arra, hogy potenciálisan előnytelen feltételek mellett pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket cseréljen egy másik féllel. Ezek azonban általában ([1]) nem eredményezik a mögöttes elsődleges pénzügyi instrumentum átadását a szerződés kezdetekor, és ilyen átadásra nem kerül sor szükségszerűen a szerződés lejáratakor sem. Bizonyos instrumentumok a cserére vonatkozó jogot és kötelmet is megtestesítenek. Mivel a csere feltételeit a származékos instrumentum kialakításakor határozzák meg, a pénzpiaci árak változásával ezek a feltételek előnyössé vagy előnytelenné válhatnak.

AG17. A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek (azaz a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumain kívüli pénzügyi instrumentumok) cseréjével kapcsolatos eladási (put) vagy vételi (call) opció jogot biztosít az opció birtokosának arra, hogy potenciális jövőbeli gazdasági haszonra tegyen szert a szerződés alapjául szolgáló pénzügyi instrumentum valós értékének változásaival kapcsolatosan. Fordítva, az opció kiírójának kötelme van arra vonatkozóan, hogy lemondjon a potenciális jövőbeli gazdasági hasznokról, vagy viselje a mögöttes pénzügyi instrumentum valós értékének változásaival kapcsolatos gazdasági előnyök potenciális elvesztését. Az opció birtokosának szerződéses joga és az opció kiírójának kötelme megfelel a pénzügyi eszköz és a pénzügyi kötelezettség definíciójának. Az opciós szerződés alapját képező pénzügyi instrumentum lehet bármilyen pénzügyi eszköz, beleértve a más gazdálkodó egységekben lévő részvényeket és a kamatozó instrumentumokat. Az opció megkívánhatja az opció kiírójától, hogy ne pénzügyi eszközt adjon át, hanem adósságinstrumentumot bocsásson ki, de az opció alapját képező instrumentum az opció birtokosának a pénzügyi eszközét képezné, ha az opciót lehívnák. Az opció birtokosának az a joga, hogy potenciálisan előnyös, és az opció kiírójának az a kötelme, hogy potenciálisan előnytelen feltételek mellett cserélje ki a pénzügyi eszközöket, elkülönülnek az opció lehívásával kicserélendő, az opció alapját képező pénzügyi eszközöktől. Az opcióbirtokos jogának és a kiíró kötelmének jellegét nem befolyásolja az opció lehívásának valószínűsége.

AG18. A származékos pénzügyi instrumentumok egy másik példája az a hat hónapon belül rendezendő forward ügylet, amelyben az egyik fél (a vásárló) 1 000 000 CU névértékű, fix kamatozású államkötvény ellenében 1 000 000 CU pénzeszköz szállítását ígéri, és a másik fél (az eladó) 1 000 000 CU névértékű, fix kamatozású államkötvény szállítását ígéri 1 000 000 CU pénzeszköz ellenében. A hat hónap során mindkét fél szerződéses joggal és szerződéses kötelemmel rendelkezik pénzügyi instrumentumok cseréjére. Ha az államkötvények piaci ára 1 000 000 CU fölé emelkedik, a feltételek a vásárló számára előnyösek, az eladó számára pedig előnytelenek lesznek; ha a piaci ár 1 000 000 CU alá esik, akkor a hatás ezzel ellentétes lesz. A vásárló egy, a vételi (call) opciós joghoz hasonló szerződéses joggal (egy pénzügyi eszközzel) és egy eladási (put) opciós kötelemhez hasonló szerződéses kötelemmel (egy pénzügyi kötelezettséggel) is rendelkezik; az eladó egy, az eladási (call) opciós joghoz hasonlító szerződéses joggal (egy pénzügyi eszközzel) és egy vételi (call) opciós kötelemhez hasonló szerződéses kötelemmel (egy pénzügyi kötelemmel) rendelkezik. Az opciókhoz hasonlóan ezek a szerződéses jogok és kötelmek is elkülönülnek a mögöttes pénzügyi instrumentumoktól (a kicserélendő kötvényektől és pénzeszköztől) és azoktól eltérő pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket képeznek. A forward ügylet mindkét résztvevőjének kötelme van arra, hogy a megállapított időpontban teljesítsen, míg az opciós szerződés alapján teljesítés csak akkor van, ha az opció birtokosa úgy dönt, hogy gyakorolni kívánja a jogát.

AG19. A származékos instrumentumok sok más típusa testesít meg jogot vagy kötelmet egy jövőbeli cserére, beleértve a kamat- és devizaswapokat, kamatlábplafonokat (cap), -gallérokat (collar) és -padlókat (floor), hitelígérvényeket, rövid lejáratú kötvények kibocsátási programjait és hitelleveleket. A kamatlábswap-szerződést a forwardszerződés egyik változatának lehet tekinteni, amelyben a felek pénzösszeg sorozatok jövőbeli cseréjében állapodnak meg, és az egyik sorozat összegeit változó kamatozást, a másik sorozat összegeit fix kamatozást alapul véve állapítják meg. A future-szerződések a határidős szerződések egy másik változatát képviselik, amelyektől főként abban különböznek, hogy a szerződések (a kontraktusok) szabványosítottak és azokkal tőzsdén kereskednek.

Nem pénzügyi tételek eladására vagy vételére vonatkozó szerződések (8–10. bekezdés)

AG20. Azon szerződések, amelyek nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására szólnak, nem felelnek meg a pénzügyi instrumentum meghatározásának, mivel az egyik szerződő fél joga valamely nem pénzügyi eszköz vagy szolgáltatás átvételére, valamint a másik fél ennek megfelelő kötelme egyik félnél sem keletkeztet a jelenben kötelezettséget pénzügyi eszköz átvételére, átadására, vagy cseréjére. Például az olyan szerződések, amelyek a teljesítést kizárólag a nem pénzügyi tétel átadásával vagy átvételével írják elő (pl. ezüstre vonatkozó opció, futures vagy forward szerződés) nem pénzügyi instrumentumok. A tőzsdeárukra vonatkozó szerződések jelentős része ebbe a típusba tartozik. Egyes szerződések formáját szabványosították, és nagyjából a származékos pénzügyi instrumentumokkal megegyező módon kereskednek azokkal szervezett piacokon. Például az árutőzsdei cikkekre vonatkozó future kontraktusokat könnyen lehet pénzeszköz ellenében eladni vagy megvásárolni, mivel azokat tőzsdén jegyzik, és igen sokszor cserélnek gazdát. A kontraktust vásárló és eladó felek azonban valójában a mögöttes tőzsdei árucikkel kereskednek. A tőzsdeáru pénzeszközért történő vételére vagy eladására vonatkozó képesség, a könnyű beszerezhetőség vagy

([1]) Ez a legtöbb, bár nem minden származékos termékre igaz; némely keresztárfolyamos kamatláb-csereügylet (swap) esetében például az ügylet kezdetén sor kerül a cserére (majd lejáratkor a visszacserélésre).

értékesíthetőség, és az árucikkre vonatkozó átvételi vagy szállítási kötelem pénzeszközös rendezésében való megállapodás lehetősége nem változtatja meg a szerződés alapvető jellegét, és nem teremt pénzügyi instrumentumot. Ugyanakkor egyes, nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására szóló szerződések, amelyeket nettó módon, vagy pénzügyi instrumentumok cseréjével is ki lehet egyenlíteni, vagy amelyekben a nem pénzügyi tétel könnyen pénzeszközre váltható, a jelen standard hatálya alá esnek, mintha azok pénzügyi instrumentumok lennének (lásd a 8. bekezdést).

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, amelyben 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. Ezek a teljesítést olyan pénzeszköz kifizetéseken keresztül írják elő, amelyeket a szerződésben található képlet szerint határoznak meg, nem pedig fix összegek kifizetésén keresztül. Például egy kötvény tőkeösszegét ki lehet számítani úgy, hogy az a kötvény lejáratakor fennálló piaci olajár és az olaj egy rögzített mennyiségének szorzata. A tőkeösszeg egy tőzsdeáru árához van kötve, de azt kizárólag pénzeszközben rendezik. Az ilyen szerződés pénzügyi instrumentumot képez.

AG23. A pénzügyi instrumentum definíciójának megfelel az a szerződés is, amely a pénzügyi eszközön vagy pénzügyi kötelezettségen túl nem pénzügyi eszközt vagy nem pénzügyi kötelezettséget is keletkeztet. Ezek a pénzügyi instrumentumok gyakran biztosítanak opciót az egyik fél számára arra vonatkozóan, hogy nem-pénzügyi eszközre cseréljen egy pénzügyi eszközt. Például egy olajhoz kötött kötvény jogot biztosíthat tulajdonosának arra, hogy időszakos fix kamatfizetések sorozatát és a lejáratkor fix összegű pénzeszközt vegyen át, azzal az opcióval, hogy a tőkeösszeget rögzített mennyiségű olajra cserélheti. Az opció lehívásának kívánatossága időről időre változni fog attól függően, hogy hogyan viszonyul az olaj valós értéke a kötvényben rejlő pénzeszköz/olaj átváltási arányhoz (átváltási árhoz). A kötvénytulajdonosnak az opció lehívásával kapcsolatos szándékai nem befolyásolják a komponens eszközök lényegét. A kötvényt a kötvénytulajdonos pénzügyi eszköze és a kibocsátó pénzügyi kötelezettsége teszi pénzügyi instrumentummá, függetlenül a létrehozott egyéb eszközök és kötelezettségek típusaitól.

AG24. [Törölve]

BEMUTATÁS

Kötelezettségek és saját tőke (15–27. bekezdés)

Nincs szerződéses kötelem pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására (17–20. bekezdés)

AG25. Elsőbbségi részvényeket különféle jogokkal lehet kibocsátani. Az elsőbbségi részvény pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként történő besorolására vonatkozó döntés meghozatalakor a gazdálkodó egység felméri a részvényhez kapcsolódó jogokat, hogy megállapítsa, rendelkezik-e a részvény a pénzügyi kötelezettségek alapvető jellegzetességével. Például az egy meghatározott időpontban, vagy a részvényes választása alapján visszaváltandó elsőbbségi részvény megfelel a pénzügyi kötelezettség definíciójának, mivel a kibocsátónak kötelezettsége áll fenn pénzügyi eszközöket átadni a részvények birtokosainak. Az, hogy a kibocsátó a szerződésben megjelölt időpontban akár forráshiány, törvényes korlátozás vagy elegendő nyereség vagy tartalék rendelkezésre állása hiányában nem képes eleget tenni az elsőbbségi részvény törlesztésével kapcsolatos kötelmének, nem teszi semmissé a kötelmet. A kibocsátónak a részvények pénzeszközre történő visszaváltásával kapcsolatos opciója nem felel meg a pénzügyi kötelezettség definíciójának, mivel a kibocsátónak nincs meglévő kötelme arra, hogy pénzügyi eszközöket adjon át a részvényesek számára. Ebben az esetben a részvények beváltásáról egyedül a kibocsátó határoz. Kötelem merülhet fel azonban akkor, ha a részvények kibocsátója, rendszerint a részvényeseknek a beváltási szándékáról szóló formális értesítésével, lehívja az opciót.

AG26. A nem visszaváltandó elsőbbségi részvények esetén a megfelelő besorolást a részvényekhez esetlegesen kapcsolódó egyéb jogok határozzák meg. A besorolás a szerződéses megállapodás tartalmának, a pénzügyi kötelezettség, valamint a tőkeinstrumentum fogalmainak összevetésén alapul. Amennyiben az elsőbbségi részvényekre történő halmozódó vagy nem halmozódó kifizetésekről a kibocsátó határoz, úgy a részvények tőkeinstrumentumnak minősülnek. Az elsőbbségi részvények tőkeinstrumentumként vagy pénzügyi kötelezettségként való besorolására nincs hatással például:

(a) a korábbi nyereségfelosztási gyakorlat;

(b) a jövőbeni nyereségfelosztásra vonatkozó szándék;

(c) a kibocsátó törzsrészvényeinek árára gyakorolt esetleges negatív hatás, amennyiben nem kerül sor nyereségfelosztásra (a törzsrészvények utáni osztalékkifizetésre vonatkozó korlátozás miatt, ha az elsőbbségi részvények után nem történik osztalékkifizetés);

(d) a kibocsátó tartalékainak összege;

(e) a kibocsátó valamely időszakra vonatkozó eredményvárakozása; vagy

(f) a kibocsátó arra való képessége vagy képtelensége, hogy az adott időszak eredményének összegét befolyásolja.

A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban való teljesítés (21–24. bekezdés)

AG27. Az alábbi példák a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaira vonatkozó egyes típusú szerződések besorolását szemléltetik:

(a) Az olyan szerződés, amelyet a gazdálkodó 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, tőkeinstrumentum. 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 a gazdálkodó egység előre meghatározott darabszámú részvényét előre meghatározott pénzösszegért megvásárolhassa. Ugyanakkor, ha a szerződés előírja, hogy a gazdálkodó egység valamely előre meghatározott, vagy meghatározandó időpontban vagy kérésre, saját részvényeit pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért megvásárolja (visszaváltja), a gazdálkodó egység a visszaváltási érték jelenértékére vonatkozóan egy pénzügyi kötelezettséget is kimutat. Egy példa erre az, amikor a gazdálkodó egységnek kötelme van valamely forward szerződés alapján saját részvényei fix darabszámának, fix összegű pénzeszközért cserében történő visszavásárlására;

(b) A gazdálkodó egység saját részvényeinek pénzeszközért történő visszavásárlására vonatkozó kötelme a visszaváltási érték jelenértékére vonatkozóan pénzügyi kötelezettséget keletkeztet, még akkor is, ha a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység számára, hogy pénzeszközért visszavásárolja saját részvényeit, amennyiben a másik fél lehívja az opciót;

(c) Az olyan szerződés, amelyet pénzeszközben vagy egyéb pénzügyi eszközben fognak teljesíteni, pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség még akkor is, ha a kapott vagy adott pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz összege a gazdálkodó egység saját tőkéje piaci árának változásán alapul. Egy példa erre a nettó módon pénzeszközben kiegyenlített részvényopció;

(d) Az olyan szerződés, amely a gazdálkodó egység változó darabszámú saját részvényére szól, amelyek értéke egy fix összeggel, vagy egy olyan összeggel egyezik meg, amely egy mögöttes változó mozgásán alapul (pl. árutőzsdei termék ára) pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség. Egy példa erre az arany vételére kiírt opció, amely ha lehívásra kerül, nettósított módon a gazdálkodó egység saját instrumentumaiban kerül kiegyenlítésre oly módon, hogy a gazdálkodó egység olyan darabszámú instrumentumot ad át, amely megegyezik az opciós szerződés értékével. Az ilyen szerződés pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség még akkor is, ha a mögöttes változó a gazdálkodó egység saját részvényeinek ára, és nem az arany ára. Hasonlóképpen az olyan szerződés, amelyet a gazdálkodó egység fix számú saját részvényeiben fognak teljesíteni, de az ezen részvényekhez tartozó jogokat úgy fogják módosítani, hogy a teljesítési érték megegyezzen valamely fix összeggel, vagy egy mögöttes változóban bekövetkező változásokon alapuló összeggel, pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség.

Függő teljesítési rendelkezések (25. bekezdés)

AG28. A 25. bekezdés megköveteli, hogy amennyiben egy függő teljesítési rendelkezés azon része, amely előírhatja a pénzeszközben vagy egyéb pénzügyi eszközben való teljesítést (vagy egy más módon való teljesítést, amely azt eredményezné, hogy az instrumentum pénzügyi kötelezettségnek minősüljön), nem kezdettől fogva létezett, a függő rendelkezés nem érinti a pénzügyi instrumentum besorolását. Ily módon az a szerződés, amely a pénzeszközben vagy a gazdálkodó egység saját részvényeinek meghatározott darabszámában írja elő a teljesítést, de kizárólag valamely olyan feltétel bekövetkezése esetén, amely rendkívül ritka, a szokásostól nagymértékben eltérő, és nagyon valószínűtlen bekövetkezésű, tőkeinstrumentum. Hasonlóképpen a gazdálkodó egység fix darabszámú saját részvényében való teljesítés szerződés alapján kizárt lehet olyan körülmények esetén, amelyekre a gazdálkodó egységnek nincs ráhatása, ugyanakkor amennyiben az ilyen körülmények bekövetkezésének nincs valós esélye, a tőkeinstrumentumként való besorolás helyénvaló.

Kezelés a konszolidált pénzügyi kimutatásokban

AG29. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban a gazdálkodó egység az IAS 1, valamint az IAS 27 standard alapján mutatja ki a kisebbségi részesedéseket, azaz más felek részesedését a gazdálkodó egység leányvállalatainak saját tőkéjében és eredményében. A pénzügyi instrumentumok (vagy azok valamely komponense) konszolidált pénzügyi kimutatásokban történő besorolásánál a gazdálkodó egységnek a csoport tagjai és az instrumentum birtokosai között meghatározott valamennyi feltételt figyelembe kell vennie annak meghatározásához, hogy a csoport egészének fennáll-e kötelme az instrumentumra vonatkozóan pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átadására, vagy annak olyan módon történő kiegyenlítésére, amely kötelezettségként történő besorolást eredményez. Ha a csoportba tartozó valamely leányvállalat bocsát ki egy pénzügyi instrumentumot, és az anyavállalat vagy a csoport valamely más tagja az instrumentum birtokosai felé további feltételeket állapít meg (pl. garancia), előfordulhat, hogy a csoportnak nincs saját döntési jogosultsága a nyereségfelosztás vagy visszaváltás tekintetében. Bár a leányvállalat lehet, hogy helyesen sorolta be az instrumentumot ezen további feltételek figyelembevétele nélkül a különálló pénzügyi kimutatásaiban, a csoport más tagjai, valamint az instrumentum birtokosai közötti megegyezés feltételeit

figyelembe kell venni annak biztosítására, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások a csoport egésze által megkötött szerződéseket és ügyleteket tükrözzék. Amennyiben van ilyen kötelem vagy teljesítési rendelkezés, az instrumentumot (vagy annak a kötelem alapjául szolgáló komponensét) a konszolidált pénzügyi kimutatásokban pénzügyi kötelezettségként sorolják be.

Összetett pénzügyi instrumentumok (28–32. bekezdés)

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 tőkejellemzőket is tartalmaznak.

AG31. Az összetett pénzügyi instrumentumok egy szokásos formája a beágyazott átváltási opciót magában foglaló adósságinstrumentum, mint például a kibocsátó törzsrészvényeire átváltható kötvény, és amely nem foglal magában más beágyazott származékos jellemzőt. A 28. bekezdés előírja, hogy az ilyen pénzügyi instrumentum kibocsátója elkülönítetten mutassa be a mérlegében a kötelezettségkomponenst és a tőkekomponenst, az alábbiak szerint:

(a) A kibocsátó ütemezett kamat- és törlesztőrészlet-fizetésre vonatkozó kötelme pénzügyi kötelezettséget képez, amely mindaddig fennáll, amíg át nem váltják az instrumentumot. A kezdeti megjelenítéskor a kötelezettségkomponens valós értéke a szerződésben meghatározott jövőbeli cashflow-sorozat – a hasonló hitelképességi besorolással rendelkező, és lényegében ugyanolyan feltételeket és cash flow-kat, de átváltási opciót nem biztosító instrumentumokra abban az időben vonatkozó piaci kamatlábakkal diszkontált jelenértéke;

(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 a gazdálkodó egység kivezeti a kötelezettségkomponenst, és azt saját tőkeként jeleníti meg. Az eredeti saját tőkekomponens a saját tőke része marad (bár az a saját tőke egyes sorai között átvezethető). A futamidő végén történő átváltáskor nem keletkezik nyereség vagy veszteség.

AG33. Ha a gazdálkodó egység a futamidő vége előtt megszüntet valamely instrumentumot idő előtti visszaváltás vagy visszavásárlás formájában, amelyben az eredeti átváltási elsőbbségek változatlanul maradnak, a gazdálkodó egység a megfizetett ellenértéket, valamint a visszavásárlás vagy visszaváltás tranzakciós költségeit az ügylet időpontjában felosztja az instrumentum kötelezettség- és tőkekomponensére. A megfizetett ellenérték, valamint a tranzakciós költségek külön komponensekre történő felosztásához használt módszer konzisztens a gazdálkodó egység által az átváltható instrumentum kibocsátásakor befolyt bevétel egyes komponensekre történő felosztásához használt módszerrel, a 28–32. bekezdés szerint.

AG34. Amikor az ellenérték felosztása megtörtént, az esetleges keletkező nyereséget vagy veszteséget az érintett komponensre vonatkozó számviteli alapelveknek megfelelően kell kezelni az alábbiak szerint:

(a) a kötelezettségkomponensre vonatkozó nyereség vagy veszteség összegét az eredményben számolják el; valamint

(b) az ellenérték tőkekomponensre vonatkozó összegét a saját tőkében mutatják ki.

AG35. Egyes esetekben a gazdálkodó egység módosíthatja az átváltható instrumentum feltételeit az idő előtti átváltás ösztönzésére, pl. kedvezőbb átváltási arány felajánlásával, vagy további ellenérték megfizetésével, amennyiben az átváltás a meghatározott időpont előtt történik. Az eredményben kell elszámolni veszteségként az instrumentum birtokosának az átváltáskor a módosított feltételek alapján járó ellenérték valós értéke, valamint azon ellenérték valós értéke között a feltételek módosításának időpontjában fennálló különbözetet, amely az instrumentum birtokosának az eredeti feltételek alapján járt volna.

Saját részvények (33. és 34. bekezdés)

AG36. A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumait nem számolhatja el pénzügyi eszközként, függetlenül annak visszavásárlása céljától. A 33. bekezdés előírja, hogy a saját tőkeinstrumentumait visszavásárló gazdálkodó egység ezeket a tőkeinstrumentumokat vonja le a saját tőkéből. Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumait más személyek javára tartja a birtokában, pl. egy pénzügyi intézmény ügyfele részére tartja birtokában részvényét, egy ügynöki kapcsolat áll fenn, amelynek eredményeként e tőkeinstrumentumokat nem kell a gazdálkodó egység mérlegében szerepeltetni.

Kamatok, osztalékok, veszteségek és nyereségek (35–41. bekezdés)

AG37. Az alábbi példa a 35. bekezdés rendelkezéseinek alkalmazását mutatja be valamely összetett pénzügyi instrumentum esetében. Tételezzük fel, hogy egy nem halmozódó elsőbbségi részvény kötelezően pénzeszközre visszaváltandó öt év múlva, ugyanakkor az osztalék kifizetéséről a visszaváltás időpontjáig a gazdálkodó egység dönt. Az ilyen instrumentum összetett pénzügyi instrumentumnak minősül, egy kötelezettségkomponenssel, amely a visszaváltási összeg jelenértéke. A diszkontlebontás ezen komponensre kifejtett hatását az eredményben számolják el, és kamatráfordításként sorolják be. Bármely kifizetett osztalék a tőkekomponensre vonatkozik, és ennek megfelelően azt az eredmény felosztásaként számolják el. Hasonló eljárás lenne alkalmazandó, ha a visszaváltás nem lenne kötelező, hanem arról a birtokos szabadon dönthetne; vagy amennyiben a részvényt kötelezően át kellene váltani egy változó darabszámú törzsrészvényre, amely oly módon kerül kiszámításra, hogy megegyezzen egy fix összeggel, vagy a mögöttes változó (pl. árutőzsdei termék) változásain alapuló valamely összeggel. Ugyanakkor, ha bármely még ki nem fizetett osztalék hozzáadásra kerül a visszaváltási összeghez, a teljes instrumentum kötelezettségnek minősül. Ilyen esetben, az osztalékot kamatráfordításként sorolják be.

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek egymással szembeni beszámítása (42–50. bekezdés)

AG38. A gazdálkodó egység csak akkor számíthat be valamely pénzügyi eszközt és pénzügyi kötelezettséget egymással szemben, ha meglévő kikényszeríthető joga van a megjelenített összegeket egymással szemben beszámítani. A gazdálkodó egységnek lehet feltételes joga a megjelenített összegek beszámítására, mint pl. egy nettósítási keretszerződésben vagy más visszkereset nélküli adósságformánál, 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, amelyeket azért vásároltak meg és tartanak, hogy így létrehozzák egy másik instrumentum jellegzetességeit. Például a változó kamatozású hosszú lejáratú hitel kombinálva egy olyan kamatlábswappal, amely változó kifizetések bevételezését és fix kifizetések teljesítését foglalja magában, egy fix kamatozású hosszú lejáratú hitelt szintetizál. A „szintetikus instrumentum” valamennyi különálló pénzügyi instrumentum összetevője szerződéses jogot vagy kötelmet testesít meg a saját feltételei alapján, és valamennyit önállóan lehet átadni vagy teljesíteni. Minden egyes pénzügyi instrumentum kockázatoknak van kitéve, és ezek a kockázatok különbözhetnek azoktól a kockázatoktól, amelyeknek más pénzügyi instrumentumok vannak kitéve. Ennek megfelelően, amikor egy szintetikus instrumentumban szereplő valamely pénzügyi instrumentum eszköz, a másik pedig kötelezettség, azokat nem lehet egymással szemben beszámítani, és a gazdálkodó egység mérlegében nettó módon kimutatni, kivéve, ha azok megfelelnek a 42. bekezdésben a beszámításra meghatározott feltételeknek.

KÖZZÉTÉTEL

Az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek (94(f) bekezdés)

AG40. [Törölve]

IAS 33 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Egy részvényre jutó eredmény

CÉL

1. A jelen standard célja meghatározni az egy részvényre jutó eredmény kiszámítására és bemutatására vonatkozó alapelveket, hogy az egyes gazdálkodó egységek közötti, ugyanazon időszakra vonatkozó, valamint az ugyanazon gazdálkodó egységre, de különböző beszámolási időszakra vonatkozó teljesítmény-összehasonlítások javuljanak. Annak ellenére, hogy az egy részvényre jutó eredménynek is vannak korlátai az „eredmény" meghatározásához alkalmazott eltérő számviteli politikák miatt, a következetesen alkalmazott nevező javítja a pénzügyi beszámolást. A jelen standard az egy részvényre jutó eredmény kiszámításánál alkalmazott nevezőre koncentrál.

HATÓKÖR

2. A jelen standard alkalmazandó:

   (a) azon gazdálkodó egység különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaira:

      i. amelynek törzsrészvényeivel vagy potenciális törzsrészvényeivel nyilvános piacon (hazai vagy külföldi tőzsdén, illetve tőzsdén kívüli értékpapírpiacon, ide értve a helyi és regionális piacokat is) kereskednek; vagy

      ii. amely a pénzügyi kimutatásait a törzsrészvények nyilvános piacon történő kibocsátása céljából nyújtja be vagy van folyamatban a benyújtás egy értékpapírtőzsdének vagy más szabályozó hatóságnak; valamint

   (b) azon, anyavállalatnál a vállalatcsoport konszolidált pénzügyi kimutatásaira:

      i. amelynek törzsrészvényeivel vagy potenciális törzsrészvényeivel nyilvános piacon (hazai vagy külföldi tőzsdén, illetve tőzsdén kívüli értékpapírpiacon, ide értve a helyi és regionális piacokat is) kereskednek; vagy

      ii. amely a pénzügyi kimutatásait a törzsrészvények nyilvános piacon történő kibocsátása céljából nyújtja be vagy van folyamatban a benyújtás egy értékpapírtőzsdének vagy más szabályozó hatóságnak.

3. Az egy részvényre jutó eredményt közzétevő gazdálkodó egységnek a jelen standard szerint kell az egy részvényre jutó eredmény értékét kiszámolnia és közzétennie.

4. Amikor a gazdálkodó 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. Annak a gazdálkodó egységnek, amely azt választja, hogy az egy részvényre jutó eredményt egyedi pénzügyi kimutatásai alapján bemutatja, ezt az egy részvényre jutó eredmény információt csak magában az egyedi eredménykimutatásában kell közzétennie. A gazdálkodó egység az ilyen egy részvényre jutó eredmény információt a konszolidált pénzügyi kimutatásokban nem mutathatja be.

FOGALMAK

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

   A *hígítással ellentétes hatás* az egy részvényre jutó eredmény növekedése, vagy az egy részvényre jutó veszteség csökkenése abból a feltételezésből fakadóan, hogy átváltható instrumentumokat váltottak át, opciókat vagy warrantokat hívtak le, vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén új törzsrészvényeket bocsátottak ki.

   A *feltételes részvénykibocsátási megállapodás* részvények meghatározott feltételek teljesülésétől függő kibocsátására kötött megállapodás.

   A *feltételesen kibocsátandó törzsrészvények* olyan törzsrészvények, amelyek ellenérték nélkül, vagy alacsony összegű pénzeszközért vagy más ellenértékért bocsátandók ki a feltételes részvénykibocsátási megállapodásban meghatározott konkrét feltételek teljesülése esetén.

   A *hígítás* az egy részvényre jutó eredmény csökkentése vagy az egy részvényre jutó veszteség növelése abból a feltételezésből fakadóan, hogy átváltható instrumentumokat váltottak át, opciókat vagy warrantokat hívtak le, vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén új törzsrészvényeket bocsátottak ki.

   Az *opciók, warrantok és azok megfelelői* olyan pénzügyi instrumentumok, amelyek jogot biztosítanak birtokosuknak törzsrészvény vásárlására.

A *törzsrészvény* egy olyan tőkeinstrumentum, amely az összes többi tőkeinstrumentum-osztályoknak alá van rendelve.

A *potenciális törzsrészvény* olyan pénzügyi instrumentum vagy egyéb szerződés, amely annak tulajdonosát törzsrészvényre jogosíthatja fel.

A törzsrészvényre szóló *eladási (put) opció* olyan szerződés, amely birtokosának jogot biztosít törzsrészvények meghatározott áron történő eladására egy adott időszakon belül.

6. A törzsrészvények csak minden egyéb részvénytípus, például az elsőbbségi részvények után részesülnek az időszak nyereségéből. Egy gazdálkodó egységnek több osztályba tartozó törzsrészvénye is lehet. Az azonos részvényosztályba tartozó törzsrészvények osztalékfizetésnél azonos jogokkal bírnak.

7. Példák a potenciális törzsrészvényekre:

(a) pénzügyi kötelezettségek vagy tőkeinstrumentumok, ideértve az elsőbbségi részvényeket is, amelyek törzsrészvényekre válthatók;

(b) opciók és warrantok;

(c) olyan részvények, amelyeket szerződéses megállapodásokban rögzített feltételek teljesülése esetén bocsátanának ki, például egy üzleti tevékenység vagy egyéb eszközök megvásárlásakor.

8. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standardban meghatározott fogalmak a jelen standardban az IAS 32 standard 11. bekezdésében meghatározott értelemben használatosak, kivéve, ha ennek ellenkezője jelölve van. Az IAS 32 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. A gazdálkodó egységnek ki kell számítania az egy részvényre jutó eredmény alapértékeit az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményre, valamint a folytatódó tevékenységek eredményéből, ha azt bemutatják, az ezen részvényesek rendelkezésére álló részre.

10. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredménynek (számláló) a forgalomban lévő törzsrészvények adott időszakra vonatkozó súlyozott átlagával (nevező) való elosztásával kell kiszámítani.

11. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékére vonatkozó információ célja mutatót biztosítani az anyavállalat egy törzsrészvényének a gazdálkodó egység beszámolási időszak alatt elért teljesítményéből való részesedésére.

Eredmény

12. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításához az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló összeg:

(a) az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó eredményre vonatkozóan; valamint

(b) az anyavállalat rendelkezésére álló eredményre vonatkozóan

az (a) és (b) pontokban szereplő összeg kell, legyen, módosítva az elsőbbségi részvények után fizetett osztalék adózás utáni összegével, az elsőbbségi részvények rendezésekor keletkező különbözetekkel, valamint a saját tőkeként besorolt elsőbbségi részvényekhez kapcsolódó hasonló hatásokkal.

13. Az adott időszakban elszámolt, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló valamennyi bevétel és ráfordítás tételt, beleértve az adóráfordítást, valamint a kötelezettségként besorolt elsőbbségi részvények után járó osztalékot, figyelembe veszik az adott időszakra vonatkozóan az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredmény meghatározásánál (lásd IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*).

14. Az eredményből levonandó elsőbbségi osztalékok adózott összege a következő:

(a) az adott időszakra vonatkozóan a nem halmozódó elsőbbségi részvényekre jóváhagyott elsőbbségi osztalék adózás utáni összege; valamint

(b) az adott időszakra a halmozódó elsőbbségi részvényekre járó elsőbbségi osztalék adózás utáni összege, függetlenül attól, hogy az osztalékot jóváhagyták-e vagy sem. Az időszakra vonatkozó elsőbbségi osztalék összege nem tartalmazza a halmozódó elsőbbségi részvényekre korábbi időszakokra vonatkozóan, a tárgyidőszak során kifizetett vagy megállapított elsőbbségi osztalék összegét.

15. Az elsőbbségi részvények diszkontált áron történő értékesítését egy kezdeti alacsony osztalékfizetéssel kompenzáló, vagy az elsőbbségi részvények prémium melletti értékesítését a későbbi időszakokban piacon szokásosnál magasabb osztalékfizetéssel kompenzáló elsőbbségi részvényeket gyakran növekvő kamatozású elsőbbségi részvénynek nevezik. A növekvő kamatozású elsőbbségi részvények esetében a kibocsátásnál alkalmazott diszkontot vagy prémiumot a felhalmozott eredménnyel szemben amortizálják az effektív kamat módszer felhasználásával, és azt elsőbbségi osztalékként kezelik az egy részvényre jutó eredmény kiszámításakor.

16. Az elsőbbségi részvényeket a kibocsátó vételi ajánlattal visszavásárolhatja. Az elsőbbségi részvények tulajdonosainak fizetett ellenérték valós értéke, valamint az elsőbbségi részvények nyilvántartási értéke közötti pozitív különbözet az elsőbbségi részvények tulajdonosai számára hozamot, a gazdálkodó egység számára pedig a felhalmozott eredménnyel szemben elszámolandó költséget jelent. Ezt az összeget az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredmény kiszámításakor le kell vonni.

17. A gazdálkodó egység az eredeti átváltási feltételek kedvező irányban történő módosításával, vagy további ellenérték megfizetésével ösztönözheti a tulajdonosokat átváltható elsőbbségi részvényeik határidő előtti átváltására. A törzsrészvények vagy az egyéb fizetett ellenérték valós értékének az eredeti átváltási feltételek alapján kibocsátandó törzsrészvények valós értékét meghaladó bármely többlete egy hozam az elsőbbségi részvények tulajdonosai számára, és azt levonják az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredmény kiszámításakor.

18. Az elsőbbségi részvények könyv szerinti értékének az azok rendezéséért fizetett ellenérték valós értékét meghaladó bármely többletét hozzáadják az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredmény kiszámításakor.

Részvények

19. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításakor a törzsrészvények száma az adott időszakban forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlaga kell legyen.

20. Az adott időszak során forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlaga alkalmazása annak lehetőségét tükrözi, hogy a részvénytőke összege esetleg változott az adott időszak alatt a mindenkor forgalomban lévő részvények nagyobb vagy kisebb száma miatt. Az adott időszak alatt forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlaga egyenlő az időszak elején forgalomban lévő törzsrészvények számával, korrigálva az időszak alatt visszavásárolt vagy újonnan kibocsátott törzsrészvények számának és egy idősúlyozó tényezőnek a szorzatával. Az idősúlyozó tényező azon napoknak az időszak összes napjaihoz viszonyított aránya, amikor az adott részvények forgalomban vannak; sok esetben megfelelő a súlyozott átlag elfogadható közelítése.

21. A részvényeket általában attól az időponttól kezdve számítják bele a részvények számának súlyozott átlagába, amikortól az ellenérték esedékes (ami általában a részvények kibocsátásának időpontja), például:

(a) a pénzeszköz ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikor a pénzeszköz megfizetése esedékessé válik;

(b) a törzs- vagy elsőbbségi részvények után járó osztalék önkéntes újra befektetése ellenében kibocsátott törzsrészvényeket akkortól veszik figyelembe, amikortól az osztalékot visszaforgatják;

(c) az adósságinstrumentum törzsrészvénnyé történő átváltásakor kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól kamatot már jár;

(d) az egyéb pénzügyi instrumentumokért járó kamat vagy tőke ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól kamat már jár;

(e) a gazdálkodó egység kötelezettségének rendezéséért cserében kibocsátott törzsrészvényeket a rendezés időpontjától veszik figyelembe;

(f) egy eszköz nem pénzeszköz ellenében történt akvizíciójának ellenértékeként kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól kezdve veszik figyelembe, amely időpontban az akvizíciót megjelenítik; valamint

(g) a gazdálkodó egységnek nyújtott szolgáltatás fejében kibocsátott törzsrészvényeket akkor veszik figyelembe, amikor a szolgáltatást nyújtották.

A törzsrészvények figyelembevételének időpontját a kibocsátásukhoz kapcsolódó feltételek alapján határozzák meg. Megfelelő figyelmet fordítanak a kibocsátáshoz kapcsolódó bármely szerződés tartalmára.

22. Az üzleti kombináció költségének részét képező törzsrészvény-kibocsátást az akvizíció időpontjától veszik figyelembe a részvények súlyozott átlagos darabszámában. Ennek oka, hogy a felvásárló a felvásárolt tevékenységeinek eredményeit ezen időponttól kezdődően foglalja bele a saját eredménykimutatásába.

23. Egy kötelezően átváltandó instrumentum átváltásakor kibocsátandó törzsrészvényeket az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításakor a szerződés megkötésének időpontjától veszik figyelembe.

24. A feltételesen kibocsátandó részvényeket csak azon időponttól kezelik a forgalomban lévőkkel azonosan, és veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításához, amikor valamennyi szükséges feltétel teljesült (azaz az események bekövetkeztek). Az egyszerűen bizonyos idő elteltét követően kibocsátandó részvények nem feltételesen kibocsátandó részvények, mivel az idő múlása biztos. A feltételesen visszaadandó, forgalomban lévő törzsrészvényeket (azaz azokat, amelyek visszahívhatók) nem kezelik forgalomban lévőként, és nem számítják be az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámításába addig az időpontig, amikortól a részvények már nem visszahívhatók.

25. [Törölve]

26. Az adott időszak során és minden bemutatott időszakban a forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlagát helyesbíteni kell azokkal a – potenciális törzsrészvények átváltásán kívüli – eseményekkel, amelyek a források megfelelő megváltoztatása nélkül változtatták meg a forgalomban lévő törzsrészvények számát.

27. Törzsrészvények kibocsáthatók, vagy a forgalomban lévő törzsrészvények száma csökkenthető a források megfelelő megváltoztatása nélkül. Példák:

(a) tőkésítési célú kibocsátás vagy ingyen részvények kibocsátása (részvényben fizetett osztalékként is ismert);

(b) a bármely egyéb kibocsátás keretében megvalósuló jutalom elem, például a meglévő részvényeseknek új részvénykibocsátáskor biztosított jutalom elem;

(c) a részvényfelosztás; valamint

(d) a fordított részvényfelosztás (részvények összevonása).

28. Tőkésítési célú vagy ingyen részvények kibocsátása vagy részvényfelosztás esetén a meglévő részvényesek számára további ellenérték nélkül bocsátanak ki törzsrészvényeket. Ezért a forgalomban lévő törzsrészvények száma a források növekedése nélkül emelkedik. Az adott esemény előtt forgalomban lévő törzsrészvények számát a forgalomban lévő törzsrészvények számának arányos megváltozása miatt úgy korrigálják, mintha az esemény a legkorábbi beszámolási időszak elején történt volna. Például a „kettőt egyért” jellegű ingyen részvények kibocsátása esetén a kibocsátás előtt forgalomban lévő részvények számát a részvények új összmennyiségének kiszámítása érdekében 3-mal, az új részvények mennyiségének kiszámítása érdekében pedig 2-vel megszorozzák.

29. A törzsrészvények összevonása általában anélkül csökkenti a forgalomban lévő törzsrészvények számát, hogy a források ezzel arányosan csökkennének. Ha azonban végső soron részvény-visszavásárlás történik valós értéken, a forgalomban lévő törzsrészvények számában bekövetkező csökkenés a források ezzel arányos csökkenésének eredménye. Erre példa a speciális osztalékkal kombinált részvényösszevonás. A kombinált ügylet lebonyolításának időszakára vonatkozó forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlagát módosítják a törzsrészvények számában attól az időponttól bekövetkező csökkenéssel, amelyen a speciális osztalék kimutatásra került.

Egy részvényre jutó eredmény hígított értéke

30. A gazdálkodó egységnek ki kell számítania az egy részvényre jutó eredmény hígított értékeit az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményre, valamint a folytatódó tevékenységek eredményéből, ha azt szerepeltetik, az ezen részvényesek rendelkezésére álló részre.

31. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításához az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményt, valamint a forgalomban lévő részvények súlyozott átlagát valamennyi hígító hatású potenciális törzsrészvény hatásával módosítani kell.

32. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének célja összhangban van az egy részvényre jutó eredmény alapértéke céljával – mutatót biztosítani a gazdálkodó egység egy törzsrészvényének a gazdálkodó egység teljesítményéből való részesedésére – úgy, hogy az adott időszakban forgalomban lévő valamennyi hígító hatású törzsrészvényt figyelembe veszik. Ennek eredményeként:

(a) az anyavállalat törzsrészvényeseinek rendelkezésére álló eredményt növelik azoknak az osztalékoknak és kamatoknak az adózás utáni összegével, amelyek az adott időszakban a hígító potenciális törzsrészvényekkel kapcsolatban kerültek elszámolásra, és módosítják a bevételek vagy a ráfordítások minden olyan egyéb változásával, amely a hígító potenciális törzsrészvények átváltásából származott volna; valamint

(b) a forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlagát növelik azon további törzsrészvények számának a súlyozott átlagával, amelyek – az összes hígító potenciális törzsrészvény átváltását feltételezve – forgalomban lettek volna.

Eredmény

33. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításához a 12. bekezdés alapján kiszámított, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményt a gazdálkodó egységnek módosítania kell az alábbiak adózott értékével:

(a) a 12. bekezdés alapján az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredmény kiszámításakor levont hígító hatású potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó osztalék vagy más tétel;

(b) a hígító hatású potenciális törzsrészvényekkel kapcsolatosan az adott időszakban elszámolt kamatok; valamint

(c) a bevételek és a ráfordítások egyéb olyan változásai, amelyek a hígító hatású potenciális törzsrészvények átváltásából származtak volna.

34. A potenciális törzsrészvények törzsrészvényekké történt átváltását követően a 33(a)–(c) pontban feltüntetett tételek már nem merülnek fel. Ehelyett az új törzsrészvények jogosultak lesznek részesedni az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményből. Így a 12. bekezdése alapján kiszámított, az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményt módosítani kell a 33(a)–(c) pontban felsorolt tételekkel és a kapcsolódó adókkal. A potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó ráfordítások tartalmazzák az effektív kamat módszer alapján elszámolt tranzakciós költségeket és diszkontot (lásd a 2003-ban módosított IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard 9. bekezdését).

35. A potenciális törzsrészvények átváltása a bevételek és ráfordítások ebből következő változásaihoz vezethet. Például a potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó kamatráfordítás csökkenése és az adott időszak nyereségének ebből származó növekedése, vagy veszteségének csökkenése a kötelező munkavállalói nyereségrészesedési programhoz kapcsolódó ráfordítások növekedéséhez vezethet. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredményt módosítják a bevételek vagy ráfordítások ilyen következményként fellépő változásaival.

Részvények

36. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál a törzsrészvények száma a 19. és 26. bekezdésnek megfelelően kiszámított törzsrészvények számának súlyozott átlaga kell legyen, növelve azon törzsrészvények súlyozott átlagos számával, amelyeket akkor bocsátottak volna ki, ha valamennyi hígító hatású potenciális törzsrészvényt törzsrészvénnyé alakítottak volna át. A hígító potenciális törzsrészvényeket úgy kell tekinteni, mintha azokat az időszak elején alakították volna át törzsrészvénnyé, vagy ha ez későbbi, a potenciális törzsrészvények kibocsátása időpontjában.

37. A hígító hatású potenciális törzsrészvényeket valamennyi beszámolási időszakra vonatkozóan függetlenül kell megállapítani. Az adott év meghatározott időpontjáig tartó időszakban figyelembe vett hígító hatású potenciális törzsrészvények száma nem a felhasznált évközi számításoknál kapott hígító hatású potenciális törzsrészvények súlyozott átlaga.

38. A potenciális törzsrészvényeket azon időszakra vonatkozóan kell súlyozni, amikor azok forgalomban voltak. Azokat a potenciális törzsrészvényeket, amelyeket az időszak alatt töröltek, vagy amelyeket az időszak alatt hagytak lejárni, csak olyan arányban veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál, amilyen arányban az időszak folyamán forgalomban voltak. Azokat a potenciális törzsrészvényeket, amelyeket a beszámolási időszak alatt törzsrészvénnyé váltottak át, az időszak elejétől az átváltás időpontjáig veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál; az átváltás időpontjától kezdődően a keletkező törzsrészvényeket az egy részvényre jutó eredmény alapértékében és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékében egyaránt figyelembe veszik.

39. Azon törzsrészvényeknek a száma, amelyeket a hígító potenciális törzsrészvények átváltásakor bocsátottak volna ki, a potenciális törzsrészvények feltételei alapján kerül meghatározásra. Ha az átváltásra egynél több alap is létezik, a számításnál a potenciális törzsrészvény birtokosa szempontjából legkedvezőbb átváltási kulcsot vagy értékesítési árat veszik tekintetbe.

40. A leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás kibocsáthat az anyavállalattól, a közös vállalkozás tulajdonosától vagy a befektetőtől eltérő felek számára olyan potenciális törzsrészvényt, amely a leányvállalat, a közös vállalkozás vagy a társult vállalkozás törzsrészvényeire, vagy az anyavállalat, a tulajdonos vagy a befektető (beszámolót készítő gazdálkodó egység) törzsrészvényeire váltható át. Ha a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás ezen potenciális törzsrészvényei hígító hatást gyakorolnak a beszámolót készítő gazdálkodó egység egy részvényre jutó eredményének alapértékére, azokat figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításakor.

Hígító hatású potenciális törzsrészvények

41. A potenciális törzsrészvények akkor és csak akkor tekintendők hígító hatásúnak, ha törzsrészvényekre történő átváltásuk csökkentené a folytatódó tevékenységek egy részvényre jutó eredményét vagy növelné azok egy részvényre jutó veszteségét.

42. A gazdálkodó egység az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó eredményt használja ellenőrző számként annak meghatározásához, hogy az adott potenciális törzsrészvények hígító vagy hígítással ellentétes hatásúak-e. Az anyavállalat rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó eredményt a 12. bekezdés szerint módosítják, és az nem tartalmazza a megszűnt tevékenységekhez kapcsolódó tételeket.

43. A potenciális törzsrészvények akkor hígítással ellentétes hatásúak, ha törzsrészvényekre történő átváltásuk növelné a folytatódó tevékenységekből származó egy részvényre jutó eredményt, vagy csökkentené a folytatódó tevékenységekből származó egy részvényre jutó veszteséget. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításakor az olyan potenciális törzsrészvények átváltását, lehívását, vagy más kibocsátását nem feltételezik, amely az egy részvényre jutó eredményre hígítással ellentétes hatású lenne.

44. Annak meghatározásánál, hogy az adott potenciális törzsrészvények hígító, vagy azzal ellentétes hatásúak-e, valamennyi potenciális törzsrészvény kibocsátást és osztályt elkülönülten mérlegelnek, nem pedig összevontan. A potenciális törzsrészvények figyelembevételének sorrendje befolyásolhatja, hogy azok hígító hatásúak-e. Emiatt az egy részvényre jutó eredmény alapértéke hígításának maximalizálása céljából a potenciális törzsrészvények egyes kibocsátásait és osztályait a leghígítóbb hatásútól a legkevésbé hígító hatású felé haladva veszik figyelembe, azaz a legalacsonyabb „egy többletrészvényre jutó eredménnyel" rendelkező hígító hatású potenciális törzsrészvények az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál előbb kerülnek figyelembevételre, mint a magasabb egy többletrészvényre jutó eredményűek. Először általában az opciók és warrantok kerülnek figyelembevételre, mivel ezeknek nincs hatása a számlálóra.

Opciók, warrantok és azok megfelelői

45. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításakor a gazdálkodó egységnek feltételeznie kell, hogy a hígító hatású opciók és warrantok lehívásra kerülnek. Az ezen instrumentumokból származó feltételezett bevételt úgy kell tekinteni, mintha az a törzsrészvények adott időszaki átlagos piaci áron történő kibocsátásából folyt volna be. A kibocsátott törzsrészvények száma, valamint az adott időszak alatt átlagos piaci áron kibocsátható részvények száma közötti különbözetet ingyenesen kibocsátott törzsrészvényként kell kezelni.

46. Az opciók és warrantok akkor tekintendők hígító hatásúnak, ha azok törzsrészvények átlagos piaci ár alatti áron történő kibocsátását eredményeznék az adott időszakban. A hígítás értéke a törzsrészvények adott időszakban érvényes piaci átlagára csökkentve a kibocsátási árral. Ily módon, az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál a potenciális törzsrészvények úgy kezelendők, mintha azok az alábbiak közül mindkettőt magukban foglalnák:

(a) egy szerződést meghatározott számú törzsrészvénynek az időszaki átlagos piaci értéken történő kibocsátására. Az ilyen törzsrészvényeket valós árazásúnak tekintik, és azoknak nincs sem hígító, sem ezzel ellentétes hatása. E részvényeket figyelmen kívül hagyják az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításakor;

(b) egy szerződést a fennmaradó törzsrészvények ellenérték nélküli kibocsátására. Az ilyen törzsrészvények nem generálnak bevételt, és nem gyakorolnak hatást a forgalomban lévő törzsrészvények után járó eredményre. Ezért az ilyen részvények hígítóak, és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításakor azokat hozzáadják a forgalomban lévő törzsrészvények számához.

47. Az opcióknak és warrantoknak csak akkor van hígító hatása, ha a törzsrészvények adott időszakra vonatkozó piaci átlagára meghaladja az opciók vagy warrantok lehívási árát (azaz, ha azok „nyereségesek"). A korábban bemutatott egy részvényre jutó eredményt nem módosítják visszamenőleg a törzsrészvények ármozgásának tükrözése érdekében.

47A. Azoknál a részvényopcióknál és egyéb részvény alapú kifizetési ügyleteknél, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik, a 46. bekezdésben hivatkozott kibocsátási árnak és a 47. bekezdésben hivatkozott lehívási árnak tartalmaznia kell a gazdálkodó egységnek a részvényopció vagy egyéb részvény alapú kifizetési megállapodás keretében a jövőben szállítandó bármely áru vagy szolgáltatás valós értékét.

48. A fix vagy meghatározható feltételekhez kötött munkavállalói részvény opciókat, valamint a meg nem szolgált törzsrészvényeket opcióként veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, még akkor is, ha azok a függhetnek a megszolgálástól. Azokat a nyújtás időpontjától tekintik forgalomban lévőnek. A teljesítményalapú munkavállalói részvény opciókat feltételesen kibocsátandó részvényként kezelik, mivel kibocsátásuk az idő múlása mellett meghatározott feltételek teljesítésétől is függ.

Átváltható instrumentumok

49. Az átváltható instrumentumok hígító hatását a 33. és 36. bekezdésnek megfelelően kell figyelembe venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításakor.

50. Az átváltható elsőbbségi részvények a hígítással ellentétes hatásúak, ha az ilyen részvényekre a tárgyidőszakban megállapított vagy az arra felhalmozódott osztalék értéke osztva az átváltás során megszerezhető törzsrészvények számával meghaladja az egy részvényre jutó eredmény alapértékét. Hasonlóképpen, az átváltható adósságinstrumentum a hígítással ellentétes hatású, amikor a hozzá tartozó kamat (az adók, valamint a bevétel vagy ráfordítás egyéb változásainak levonása után) osztva az átváltáskor megszerezhető törzsrészvények számával meghaladja az egy részvényre jutó eredmény alapértékét.

51. Az átváltható elsőbbségi részvények visszaváltása vagy a kibocsátó általi elősegített átváltása lehet, hogy csak a korábban forgalomban lévő átváltható elsőbbségi részvények egy részét érinti. Ilyen esetekben annak meghatározásakor, hogy a fennmaradó forgalomban lévő elsőbbségi részvények hígító hatásúak-e, a 17. bekezdésben hivatkozott ellenértéktöbbletet azon részvényekre kell felosztani, amelyek átváltásra kerülnek. A beváltott vagy átváltott részvényeket elkülönülten értékelik a be nem váltott vagy az át nem váltott részvényektől.

Feltételesen kibocsátandó részvények

52. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke számításához hasonlóan a feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket forgalomban lévőnek tekintik, és figyelembe veszik az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, amennyiben a meghatározott feltételek teljesülnek (azaz az események bekövetkeztek). A feltételesen kibocsátandó részvényeket az időszak kezdetétől (vagy ha ez későbbi, a feltételes részvénykibocsátási megállapodás időpontjától kezdve) veszik figyelembe. Ha a feltételek nem teljesültek, a feltételesen kibocsátandó részvényeknek az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál figyelembe vett száma azon részvényeknek a számán alapul, amelyeket ki kellett volna bocsátani, ha az időszak vége lenne a feltételes időszak vége. Az újramegállapítás nem megengedett, ha a feltételek a feltételes időszak végén nem teljesülnek.

53. Amennyiben a feltételes kibocsátás feltétele egy meghatározott összegű eredmény elérése vagy fenntartása egy adott időszakra vonatkozóan, és az adott összeg a beszámolási időszak végére teljesült, de azt egy további időszakon keresztül fenn kell tartani, akkor az új törzsrészvényeket forgalomban lévőként kell kezelni az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál, amennyiben azok hígító hatásúak. Ebben az esetben az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számítása a törzsrészvények azon darabszámán alapul, amely kibocsátásra került volna, ha a beszámolási időszak végére elért eredmény megegyezne a feltételes időszak végén elért eredménnyel. Mivel az eredmény a jövőben változhat, az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámítása az ilyen feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket a feltételes időszak végéig nem veszi figyelembe, mivel nem minden szükséges feltétel teljesült.

54. A feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma a törzsrészvények jövőbeni piaci árától is függhet. Ebben az esetben, ha a hígító hatás fennáll, az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számítása azon törzsrészvénydarabszámon alapul, amely kibocsátásra került volna, ha a beszámolási időszak végén érvényes piaci ár megegyezne a feltételes időszak végén érvényes piaci árral. Ha a feltétel egy meghatározott időszak alatti átlagos piaci ár, és az időszak hosszabb, mint a beszámolási időszak, a már eltelt időszak alatt érvényes átlagos piaci árat veszik figyelembe. Mivel a piaci ár a jövőben változhat, az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámítása az ilyen feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket a feltételes időszak végéig nem veszi figyelembe, mivel nem minden szükséges feltétel teljesült.

55. A feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma a jövőbeni eredménytől és a törzsrészvények jövőbeni piaci árától is függhet. Ilyen esetben a törzsrészvényeknek az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál figyelembe vett darabszáma a két feltétel függvénye (azaz az adott időpontig elért eredmény, és a beszámolási időszak végén érvényes piaci ár). A feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket csak akkor veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításánál, ha mindkét feltétel teljesül.

56. Más esetekben a feltételesen kibocsátandó törzsrészvények száma nem az eredménytől vagy a piaci ártól, hanem más feltételtől függ (pl. meghatározott számú üzlet megnyitásától). Ilyen esetekben feltételezve, hogy a feltétel jelenlegi állása a feltételes időszak végéig változatlan marad, a feltételesen kibocsátandó törzsrészvényeket a beszámolási időszak végén érvényes helyzet szerint veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke meghatározásánál.

57. A feltételesen kibocsátandó potenciális törzsrészvényeket (azaz nem a feltételes részvénykibocsátási megállapodás tárgyát képezők, pl. feltételesen kibocsátandó átváltható instrumentumok) az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál az alábbiak szerint veszik figyelembe:

(a) a gazdálkodó egység meghatározza, hogy a potenciális törzsrészvényeket kibocsátandónak lehet-e feltételezni az 52–56. bekezdésben foglalt feltételes törzsrészvényre vonatkozó rendelkezések szerint a kibocsátásukra meghatározott feltételek alapján; valamint

(b) ha a potenciális törzsrészvényeket figyelembe kellene venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értékében, a gazdálkodó egység azoknak az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének számítására vonatkozó hatását az opciókra és warrantokra a 45–48. bekezdésben megadott rendelkezések, az átváltható instrumentumokra a 48–49. bekezdésben megadott rendelkezések, a törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesíthető szerződésekre vonatkozóan a 51–58. bekezdésben megadott rendelkezések vagy más rendelkezések alapján állapítja meg, ahogy helyénvaló.

Ugyanakkor a lehívást vagy átváltást csak akkor vélelmezik az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámítása céljára, ha más, nem feltételesen kibocsátandó forgalomban lévő potenciális törzsrészvények lehívását vagy átváltását is vélelmezik.

Törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesíthető szerződések

58. Ha a gazdálkodó egység olyan szerződést kötött, amelyet választása szerint törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesíthet, azt kell vélelmezni, hogy a szerződést törzsrészvényben teljesítik, és az ennek eredményeként létrejött potenciális törzsrészvényeket, amennyiben azok hígító hatásúak, figyelembe kell venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke meghatározásánál.

59. Ha egy ilyen szerződést eszközként vagy kötelezettségként mutatnak be, vagy ha annak van sajáttőke- vagy kötelezettségkomponense, a gazdálkodó egységnek módosítania kell a számlálót az eredmény bármely olyan változásával, amely az adott időszak alatt bekövetkezett volna, ha a szerződés teljes mértékben tőkeinstrumentumként lett volna besorolásra. A szükséges módosítás hasonló a 33. bekezdésben előírt módosításokhoz.

60. Ha a szerződés annak birtokosa döntése alapján teljesíthető törzsrészvényben vagy pénzeszközben, a pénzeszközben történő teljesítés és a részvényben történő teljesítés közül a nagyobb hígító hatásút kell használni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál.

61. Példa a törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesíthető szerződésre pl. az olyan adósságinstrumentum, amelynek tőkerésze annak lejáratakor a kibocsátó döntése alapján pénzeszközben vagy saját törzsrészvényeiben is teljesíthető. Másik példa a kiírt eladási (put) opció, mely jogot biztosít birtokosának, hogy törzsrészvényben vagy pénzeszközben teljesítsen.

Vásárolt opciók

62. A vásárolt eladási (put) és vételi (call) opciókat (azaz a gazdálkodó egység által saját törzsrészvényeire vonatkozóan birtokolt opciókat) nem veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, mivel azok figyelembevétele a hígítással ellentétes hatású lenne. Az eladási (put) opciót csak hívnák le, ha a lehívási ár a piaci árnál magasabb lenne, míg a vételi opciót csak akkor hívnák le, ha a lehívási ár a piaci árnál alacsonyabb lenne.

Kiírt eladási (put) opciók

63. A saját részvény visszavásárlására vonatkozó szerződéseket, mint pl. a kiírt eladási (put) opciókat és a forward vételi szerződéseket, amennyiben azok hígító hatásúak, figyelembe veszik az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál. Ha ezen szerződések az adott időszak alatt „nyereségesek” (azaz a lehívási vagy kiegyenlítési ár az adott időszakban érvényes átlagos piaci ár felett van), az egy részvényre jutó eredményre gyakorolt lehetséges hígító hatást a következőképpen kell kiszámolni:

(a) feltételezni kell, hogy az időszak elején megfelelő számú törzsrészvény kerül kibocsátása (az adott időszak alatti piaci átlagáron), hogy elegendő bevételt szerezzenek a szerződés teljesítéséhez;

(b) feltételezni kell, hogy a kibocsátásból befolyó bevétel a szerződés teljesítésére kerül felhasználásra (azaz törzsrészvények visszavásárlására); valamint

(c) az új törzsrészvényeket (azaz a feltételezés szerint kibocsátott törzsrészvények száma, valamint a szerződés teljesítése által kapott részvények száma közötti különbözetet) az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításakor figyelembe kell venni.

VISSZAMENŐLEGES MÓDOSÍTÁSOK

64. Ha a forgalomban lévő törzsrészvények vagy a potenciális törzsrészvények száma tőkésítési célú kibocsátás, ingyen részvények kibocsátása, vagy részvényfelosztás következtében növekszik, vagy fordított részvényfelosztás következtében csökken, az összes bemutatott időszakra vonatkozóan visszamenőlegesen módosítani kell az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékét. Ha a változások a mérlegfordulónap után, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyása előtt következnek be, az adott és a megelőző időszakok pénzügyi kimutatásaira vonatkozó egy részvényre jutó eredmény kiszámítása a részvények új számán kell alapuljon. Azt a tényt, hogy az egy részvényre jutó eredményszámítások a részvények számában bekövetkezett ilyen változásokat tükröznek, közzé kell tenni. Ezenfelül, valamennyi beszámolási időszakra vonatkozóan módosítani kell az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény hígított értékét a hibák és a számvitelipolitika-változások miatti módosítások visszamenőlegesen elszámolt hatásai miatt.

65. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékét nem kell visszamenőlegesen módosítani az egy részvényre jutó eredmény számításainál használt alapfeltételezések módosulása vagy a potenciális törzsrészvények törzsrészvényekké való átváltása miatt.

BEMUTATÁS

66. A gazdálkodó egységnek magában az eredménykimutatásban kell bemutatnia az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló, a folytatódó tevékenységekből származó eredmény és az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredmény egy részvényre jutó alap és hígított értékét a törzsrészvények minden olyan osztályára vonatkozóan, amely az adott időszakra számított nyereségből való részesedésre eltérő jogokkal rendelkezik. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke összegének minden bemutatott időszakra nézve egyenlő fontosságot kell tulajdonítani.

67. Az egy részvényre jutó eredményt minden olyan időszakra be kell mutatni, amelyre vonatkozóan eredménykimutatást bemutatnak. Amennyiben legalább egy időszakra vonatkozóan bemutatják az egy részvényre jutó eredmény hígított értékét, azt valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan be kell mutatni, akkor is, ha az megegyezik az egy részvényre jutó eredmény alapértékével. Ha az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke megegyezik, a kettő párhuzamos bemutatása az eredménykimutatás azonos során is történhet.

68. Annak a gazdálkodó egységnek, amely megszűnt tevékenységet mutat be, a megszűnt tevékenységre vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértékét és egy részvényre jutó eredmény hígított értékét magában az eredménykimutatásban vagy a megjegyzésekben kell bemutatnia.

69. A gazdálkodó egységnek akkor is be kell mutatnia az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékét, ha a közzétett összegek negatívak (azaz egy részvényre jutó veszteség).

KÖZZÉTÉTEL

70. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket:

(a) az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításában használt számláló összegét, valamint az ezeknek az összegeknek az anyavállalat rendelkezésére álló adott időszakra számított eredménnyel való egyeztetését. Az egyeztetésnek tartalmaznia kell az egy részvényre jutó eredményre hatással lévő egyes instrumentumosztályok egyedi hatását;

(b) a törzsrészvényeknek az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításában nevezőként használt súlyozott átlagos számát, valamint ezen nevezők egymással való egyeztetését. Az egyeztetésnek tartalmaznia kell az egy részvényre jutó eredményre hatással lévő egyes instrumentumosztályok egyedi hatását;

(c) az egy részvényre jutó eredmény alapértékét a jövőben esetlegesen hígító olyan instrumentumokat (beleértve a feltételesen kibocsátandó részvényeket), amelyeket nem vettek figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, mivel azok a beszámolási időszak(ok)ban hígítással ellentétes hatásúak voltak;

(d) a 64. bekezdéssel összhangban elszámoltaktól eltérő olyan törzsrészvény vagy potenciális törzsrészvényügyletek bemutatását, amelyek a mérlegfordulónap után következtek be, és az időszak végére vonatkozóan jelentősen megváltoztatták volna a törzsrészvények vagy potenciális törzsrészvények számát, ha a beszámolási időszak vége előtt következnek be.

71. Példák a 70(d) bekezdésben említett ügyletekre:

(a) részvénykibocsátás pénzeszközért;

(b) részvénykibocsátás, ha a bevételt adósság vagy a mérleg fordulónapján forgalomban lévő elsőbbségi részvények visszafizetésére használják fel;

(c) forgalomban lévő törzsrészvények visszaváltása;

(d) a mérlegfordulónapon forgalomban lévő potenciális törzsrészvények átváltása vagy lehívása;

(e) opciók, warrantok, vagy átváltható értékpapírok kibocsátása; valamint

(f) olyan feltételek teljesülése, amelyek feltételesen kibocsátandó részvények kibocsátását eredményeznék.

Az egy részvényre jutó eredményt a mérlegfordulónap után bekövetkező ilyen ügyletek miatt nem módosítják, mivel azok nem érintik az adott időszak eredményének előállításához használt tőke összegét.

72. A potenciális törzsrészvényeket létrehozó pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések olyan feltételeket és körülményeket tartalmazhatnak, amelyek befolyásolják az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékét. E feltételek és körülmények meghatározhatják, hogy vannak-e hígító potenciális törzsrészvények, és ha igen, meghatározhatják a forgalomban lévő részvények számának súlyozott átlagára gyakorolt hatást, valamint a törzsrészvényesekre jutó eredmény ebből következő módosítását. Az ilyen pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések feltételeit javasolt közzétenni – ha az egyébként nem kötelező (lásd a IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek*).

73. Ha a gazdálkodó egység az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és egy részvényre jutó eredmény hígított értéke mellett az egy részvényre jutó összeget a jelen standardban előírt helyett az eredménykimutatásában szereplő egyik komponenst felhasználva is közzéteszi, akkor ezen összegeket a törzsrészvények számának a jelen standardban meghatározott súlyozott átlagának felhasználásával kell kiszámítani. Az ezen komponensre vonatkozó egy részvényre jutó alapértéket és hígított értéket azonos súllyal kell közzétenni, és a megjegyzésekben be kell mutatni. A gazdálkodó egységnek fel kell tüntetnie, hogy a számláló(k) milyen alapon került(ek) meghatározásra, beleértve, hogy az egy részvényre jutó eredményértékek adózás előtti vagy utáni adatot mutatnak-e. Ha az eredménykimutatás olyan komponensét használják, amely nincs elkülönült sorként bemutatva az eredménykimutatásban, közzé kell tenni a felhasznált komponens és egy, az eredménykimutatásban bemutatott sor egyeztetését.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

75. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1997-ben kibocsátott) IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standardot.

76. A jelen standard hatályon kívül helyezi a SIC-24 *Egy részvényre jutó eredmény – részvényben teljesíthető pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések* értelmezést.

A. függelék

ALKALMAZÁSI ÚTMUTATÓ

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

AZ ANYAVÁLLALAT RENDELKEZÉSÉRE ÁLLÓ EREDMÉNY

A1. Az egy részvényre jutó eredmény konszolidált pénzügyi kimutatások alapján történő kiszámításához az anyavállalat rendelkezésére álló eredmény a konszolidált gazdálkodó egység eredményét jelenti, a kisebbségi részesedések miatti módosítások után.

RÉSZVÉNYJEGYZÉSI JOGRA TÖRTÉNŐ KIBOCSÁTÁS (RIGHTS ISSUE)

A2. A potenciális törzsrészvények lehívásakor vagy átváltásakor történő törzsrészvény-kibocsátásnak általában nincs jutalom eleme. Ennek oka, hogy a potenciális törzsrészvények általában teljes értéken kerülnek kibocsátásra, azt eredményezve, hogy a gazdálkodó egység számára rendelkezésre álló források összege ezzel arányosan megváltozik. Egy részvényjegyzési jogra történő kibocsátás esetén azonban a lehívási ár gyakran alacsonyabb, mint a részvények valós értéke. Emiatt, ahogy azt a 27(b) bekezdés kifejti, a részvényjegyzési jogra történő kibocsátás tartalmaz jutalom elemet. Ha a részvényjegyzési jogra történő kibocsátást valamennyi meglevő tulajdonosnak felajánlják, a részvényjegyzési jogra történő kibocsátást megelőző időszakokra vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértéke és egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításához figyelembe veendő törzsrészvény szám a kibocsátás előtt forgalomban lévő törzsrészvények száma, szorozva az alábbi tényezővel:

Egy részvényre jutó valós érték közvetlenül a jogok gyakorlása előtt

Egy részvényre jutó, elméleti részvényjegyzési jog nélküli valós érték

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. bekezdésben leírt ellenőrző számadat alkalmazásának bemutatásához tételezzük fel, hogy a gazdálkodó egység folytatódó tevékenységeiből az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség 4 800 CU ([1]), a megszűnt tevékenységekből az anyavállalatot illető veszteség −7 200 CU, az anyavállalatot illető veszteség −2 400 CU, valamint forgalomban van 2 000 db törzsrészvény és 400 db potenciális törzsrészvény. A gazdálkodó egység egy részvényre jutó eredményének alapértéke a folytatódó tevékenységekre nézve 2,40 CU, a megszűnt tevékenységekre −3,60 CU, és a veszteségre −1,20 CU. A 400 db potenciális törzsrészvényt figyelembe veszik az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításakor, mivel az ennek eredményeként keletkező, folyamatos működésre vonatkozó 2,00 CU egy részvényre jutó eredmény hígító hatású, feltételezve, hogy a 400 potenciális törzsrészvénynek nincs hatása az eredményre. Mivel a folytatódó tevékenységekből az anyavállalat rendelkezésére álló nyereség az ellenőrző szám, a gazdálkodó egység figyelembe veszi a 400 db potenciális törzsrészvényt az egyéb egy részvényre jutó eredmények kiszámításához még akkor is, ha az ennek eredményeként keletkező egy részvényre jutó eredmény hígítással ellentétes hatású az összehasonlítható egy részvényre jutó eredmény alapértékére nézve, azaz az egy részvényre jutó veszteség alacsonyabb [−3,00 CU részvényenként a megszűnt tevékenységekre vonatkozó veszteség és −1,00 CU részvényenként a veszteségre vonatkozóan].

A TÖRZSRÉSZVÉNYEK PIACI ÁTLAGÁRA

A4. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításához a feltételezetten kibocsátott törzsrészvények piaci átlagárát a törzsrészvények adott időszak alatti átlagos piaci ára alapján számítják ki. Elméletileg a gazdálkodó egység törzsrészvényeire vonatkozó minden piaci ügyletet figyelembe kellene venni a piaci átlagár meghatározásához. A gyakorlatban azonban elegendő a heti vagy havi árak egyszerű átlagát venni.

A5. Általában véve a piaci záróárak megfelelőek a piaci átlagár kiszámításához. Azonban, amikor az árak erősen ingadoznak, a magas és alacsony árakból számított átlag pontosabb képet ad. A piaci átlagár kiszámításának módszerét következetesen kell alkalmazni, kivéve, ha az a megváltozott körülmények miatt már nem nyújt pontos képet. Például, ha a gazdálkodó egység a piaci záróárak alapján számolja ki a piaci átlagárat éveken keresztül, amikor az árak viszonylag stabilak, dönthet úgy, hogy átáll a magas és alacsony árakból számított átlagolásra, ha az ár nagymértékben ingadozni kezd, és a piaci záróárak már nem nyújtanak megbízható képet az átlagárról.

OPCIÓK, WARRANTOK ÉS AZOK EGYENÉRTÉKESEI

A6. Az átváltható instrumentumok megvásárlására szóló opciók vagy warrantok esetében azt feltételezik, hogy azokat akkor hívják le, amikor az átváltható instrumentum, valamint az azok átváltásával megszerezhető törzsrészvények átlagára az opciók vagy warrantok lehívási áránál magasabb. Ugyanakkor a lehívást csak akkor feltételezik, ha hasonló forgalomban lévő átváltható instrumentumok átváltását is feltételezik.

A7. Az opciók és warrantok lehetővé tehetik vagy előírhatják a gazdálkodó egység (vagy anyavállalata vagy leányvállalata) adósság- vagy más instrumentumaira vonatkozóan tender kiírását a lehívási ár egészére vagy részére történő kifizetésre. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál az opciók és warrantok akkor bírnak hígító hatással, ha (a) a vonatkozó törzsrészvények adott időszakra vonatkozó piaci átlagára meghaladja a lehívási árat; vagy (b) a tenderre bocsátott instrumentum eladási ára alacsonyabb annál az árnál, amelyen az instrumentum az opció vagy warrantmegállapodás alapján tendereztetésre kerülne, és az ennek eredményeként keletkező árkedvezmény olyan tényleges lehívási árat eredményez, amely a lehívással megszerezhető törzsrészvények piaci áránál alacsonyabb. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál ezen opciókat és warrantokat lehívottnak kell tekinteni, és az adósság- vagy más instrumentumokat tenderre bocsátottnak kell tekinteni. Ha a pénzeszköz tenderre bocsátása előnyösebb az opció vagy warrant birtokosának, és a szerződés lehetővé teszi a pénzeszköz tenderre bocsátását, a pénzeszköz tenderre bocsátását kell feltételezni. A feltételezetten tenderre bocsátott adósságinstrumentumra vonatkozó (adózott) kamatot a számlálóhoz módosításként hozzáadják.

A8. Hasonlóan kezelik a hasonló feltételekkel bíró elsőbbségi részvényeket és egyéb instrumentumokat, amelyekhez átváltási opció tartozik, amelyek lehetővé teszik a befektető számára, hogy pénzeszközért előnyösebb átváltási árhoz jusson.

A9. Egyes opciók és warrantok mögöttes feltételei előírhatják, hogy e lehívásból származó bevételt a gazdálkodó egység (vagy anyavállalata, vagy leányvállalata) adósság- vagy más instrumentumának visszaváltására kell felhasználni. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál ezen opciókat és warrantokat lehívottnak kell tekinteni, és a befolyó bevételt úgy kell tekinteni, mintha azt a hitel piaci átlagáron történő megvásárlására használták volna fel, és nem törzsrészvények megvásárlására. Ugyanakkor a feltételezett lehívásból befolyó, a hitelvisszaváltásra

([1]) A jelen útmutatóban a pénzösszegek „pénznemegységben" (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

felhasznált összegen felüli bevételt az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál figyelembe veszik (azaz azt feltételezik, hogy az törzsrészvény visszavásárlására kerül felhasználásra). A feltételezetten visszavásárolt adósság instrumentumra vonatkozó (adózott) kamatot a számlálóhoz módosításként hozzáadják.

KIÍRT ELADÁSI (PUT) OPCIÓK

A10. A 63. bekezdés alkalmazásának illusztrálására tételezzük fel, hogy a gazdálkodó egységnek 120 db nyitott kiírt eladási (put) opciója van a törzsrészvényeire vonatkozóan, 35 CU lehívási áron. Törzsrészvényei piaci átlagára az adott időszakra vonatkozóan 28 CU. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításakor a gazdálkodó egység azt feltételezi, hogy 150 db részvényt bocsátott ki egyenként 28 CU áron az időszak elején, hogy a 4 200 CU értékű eladási kötelmének eleget tudjon tenni. A 150 db kibocsátott törzsrészvény, valamint a 120 db opcióból szerzett törzsrészvény különbözetét (30 db új törzsrészvényt) hozzáadják a nevezőhöz az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításakor.

LEÁNYVÁLLALATOK, KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOK ÉS TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOK INSTRUMENTUMAI

A11. A leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás olyan potenciális törzsrészvényeit, amelyek a leányvállalat, a közös vállalkozás vagy a társult vállalkozás törzsrészvényeire, vagy azok anyavállalata, tulajdonosa vagy befektetője (a beszámolót készítő gazdálkodó egység) törzsrészvényeire válthatók át, az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál a következőképpen veszik figyelembe:

(a) a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás által kibocsátott olyan instrumentumok, amelyek jogot biztosítanak tulajdonosuknak arra, hogy a leányvállalatban, közös vállalkozásban vagy társult vállalkozásban törzsrészvényt szerezhessenek, figyelembevételre kerülnek a leányvállalat, közös vállalkozás és társult vállalkozás egy részvényre jutó eredményének hígított értéke kiszámításánál. Az így kapott egy részvényre jutó eredményadatot a beszámolót készítő gazdálkodó egység egy részvényre jutó eredmény számításainál a beszámolót készítő gazdálkodó egység által a leányvállalatban, közös vállalatban vagy társult vállalkozásban tulajdonolt részesedésnek megfelelően veszi figyelembe;

(b) a leányvállalat, közös vállalkozás és társult vállalkozás olyan instrumentumait, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egység törzsrészvényeire válthatók át, a beszámolót készítő gazdálkodó egység potenciális törzsrészvényei között veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke meghatározásánál. Hasonlóképpen a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás által kibocsátott, a beszámolót készítő gazdálkodó egység törzsrészvényeinek megvásárlására szóló opciókat és warrantokat a beszámolót készítő gazdálkodó egység potenciális törzsrészvényei között veszik figyelembe a konszolidált egy részvényre jutó eredmény hígított értéke meghatározásánál.

A12. A beszámolót készítő gazdálkodó egység által kibocsátott olyan instrumentumok egy részvényre jutó eredményre gyakorolt hatásának megítéléséhez, amelyek valamely leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás törzsrészvényeire válthatók át, feltételezik, hogy az instrumentumok átváltásra kerültek, és a számlálót (az anyavállalat törzsrészvényesei rendelkezésére álló eredményt) a 33. bekezdésben leírtak szerint módosítják. E módosításokon túl a számlálót módosítják továbbá a beszámolót készítő gazdálkodó egység által kimutatott olyan eredményváltozásokkal (pl. az osztalékbevétel vagy a tőkemódszer alapján kimutatott bevétel), amelyek a leányvállalat, közös vállalkozás vagy társult vállalkozás forgalomban lévő törzsrészvényei számának a feltételezett kibocsátás miatti növekedésének tulajdoníthatók. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke számításánál felhasznált nevezőt ez nem érinti, mivel a beszámolót készítő gazdálkodó egység forgalomban lévő törzsrészvényeinek száma a feltételezett átváltással nem módosul.

RÉSZESEDŐ TŐKEINSTRUMENTUMOK ÉS KÉTSOROZATÚ TÖRZSRÉSZVÉNYEK

A13. Egyes gazdálkodó egységek saját tőkéje tartalmaz:

(a) olyan instrumentumokat, amelyek egy előre meghatározott képlet alapján részesülnek a törzsrészvényosztalékból (pl. a kettő az egyben), és gyakran felső határt is megszabnak a részesedés mértékére vonatkozóan (pl. egy maximális, meghatározott részvényenkénti érték);

(b) a törzsrészvények egy adott sorozatának osztalék aránya eltérhet egy másik törzsrészvény sorozat osztalékarányától, anélkül, hogy előjog vagy prioritás is kapcsolódna hozzá.

A14. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál, az A13. bekezdésben meghatározott, törzsrészvényekre átváltható instrumentumokról, amennyiben azok hígító hatásúak, feltételezik az átváltást. Azon

instrumentumokra vonatkozóan, amelyek nem válthatók át a törzsrészvények valamely sorozatára, az adott időszakra vonatkozó eredmény az egyes részvény sorozatokra és a részesedő tőkeinstrumentumokra kerül felosztásra, azok osztalékra való jogosultsága vagy más, a fel nem osztott eredményben való részesedési joga alapján. Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke és hígított értéke kiszámításához:

(a) az anyavállalat törzsrészvényesei számára rendelkezésre álló eredményt korrigálják (a nyereséget csökkentik és a veszteséget növelik) az adott időszakban az egyes részvénysorozatokra vonatkozóan megállapított osztalék összegével, valamint az osztalék szerződés szerint járó azon összegével (vagy kamattal a részesedő kötvények esetében), amely az adott időszakra vonatkozóan megfizetendő (pl. még ki nem fizetett halmozott osztalék);

(b) a fennmaradó eredményt osztják fel a törzsrészvények, valamint a részesedő tőkeinstrumentumok között olyan mértékben, hogy valamennyi instrumentum úgy részesedik az eredményből, mintha az adott időszak eredménye teljes mértékben felosztásra került volna. A tőkeinstrumentumok egyes osztályaira eső teljes eredményt úgy határozzák meg, hogy összeadják az osztalékra felosztott összeget, valamint a részesedésre felosztott összeget;

(c) a tőkeinstrumentumok egyes osztályaira felosztott eredmény összegét elosztják a forgalomban lévő olyan instrumentumok számával, amelyekre az eredmény felosztásra került, és így meghatározzák az instrumentumra vonatkozó egy részvényre jutó eredményt.

Az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításához, valamennyi feltételezetten kibocsátott törzsrészvényt figyelembe veszik a forgalomban lévő törzsrészvények között.

RÉSZBEN KIFIZETETT RÉSZVÉNYEK

A15. Azon esetekben, amikor törzsrészvények kerültek kibocsátásra, de ellenértékük még nem került teljes mértékben kifizetésre, azokat az egy részvényre jutó eredmény alapértéke kiszámításánál a törzsrészvény olyan mértékű törtrészeként kezelik, amilyen mértékben azok az adott időszakban osztalékban való részvételre jogosítanak a teljesen kifizetett törzsrészvényekhez képest.

A16. Amennyiben a részben kifizetett részvények nem jogosítanak osztalékban való részesedésre az adott időszakban, azokat a warrantokkal és opciókkal azonos módon kell kezelni az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke kiszámításánál. A még ki nem fizetett összegre vonatkozóan az a feltételezés, hogy az a törzsrészvény megvásárlásához felhasznált bevétel. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékéhez felhasznált részvényszám a lejegyzett részvények száma, valamint a feltételezetten megvásárolt részvények száma közötti különbözet.

IAS 34 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Évközi pénzügyi beszámolás

CÉL

Ennek a standardnak a célja az, hogy előírja az évközi pénzügyi beszámoló minimális tartalmát, és előírja az évközi időszakra vonatkozó teljes vagy tömörített pénzügyi kimutatásokban a megjelenítésre és az értékelésre alkalmazandó alapelveket. Az időszerű és megbízható évközi pénzügyi beszámolás növeli a befektetők, a hitelezők és más érdekelt felek képességét a gazdálkodó egység jövedelem- és cashflow-termelő képességének, valamint pénzügyi állapotának és likviditásának megértésére.

HATÓKÖR

1. A jelen standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodó egységektől, milyen gyakran és az évközi időszak vége után mennyi idővel kellene megkövetelni, hogy évközi pénzügyi beszámolókat hozzanak nyilvánosságra. A kormányok, az értékpapír-felügyeletek, a tőzsdék és a számviteli testületek azonban gyakran megkövetelik, hogy azok a gazdálkodó egységek, amelyeknek hitel- vagy tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírjai nyíltpiaci forgalomban vannak, évközi pénzügyi beszámolót adjanak ki. A jelen standard arra vonatkozik, ha a gazdálkodó egység számára előírás, hogy a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal összhangban lévő évközi pénzügyi beszámolót hozzon nyilvánosságra, vagy választja ezt. A Nemzetközi Számviteli Standardok Bizottsága ([1]) javasolja a nyíltpiaci forgalomban lévő gazdálkodó egységek számára, hogy olyan évközi pénzügyi beszámolókat biztosítsanak, amelyek megfelelnek az ebben a standardban lefektetett megjelenítési, értékelési és közzétételi alapelveknek. A nyíltpiaci forgalomban lévő gazdálkodó egységek számára különösen javasolt, hogy:

   (a) legalább a pénzügyi év első felének utolsó napjára vonatkozó évközi pénzügyi beszámolókat szolgáltassanak; és

   (b) évközi pénzügyi beszámolóikat legfeljebb 60 nappal az évközi időszak vége után tegyék elérhetővé.

2. Minden pénzügyi beszámolót – legyen az éves vagy évközi – önmagában kell értékelni a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak való megfelelés szempontjából. Az a tény, hogy a gazdálkodó egység nem szolgáltatott évközi pénzügyi beszámolókat egy adott pénzügyi év során, vagy olyan évközi pénzügyi beszámolókat szolgáltatott, amelyek nem felelnek meg a jelen standard előírásainak, még nem jelenti feltétlenül azt, hogy a gazdálkodó egység éves pénzügyi kimutatásai sem felelnek meg a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak – ha egyéb tekintetben megfelelnek azoknak.

3. Ha egy gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolójáról azt állítják, hogy az megfelel a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardoknak, akkor annak meg kell felelnie a jelen standard minden követelményének is. A 19. bekezdés bizonyos közzétételeket követel meg ebben a tekintetben.

FOGALMAK

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

Az évközi *időszak* a teljes pénzügyi évnél rövidebb pénzügyi beszámolási időszak.

Az évközi *pénzügyi beszámoló* olyan pénzügyi beszámoló, amely egy évközi 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.

AZ ÉVKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÓ TARTALMA

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;

([1]) A Nemzetközi Számviteli Standardok Bizottságát felváltotta a Nemzetközi Számviteli Standard Testület, amely 2001-ben kezdte meg működését.

(d) cashflow-kimutatás; és

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

6. Az időbeliség, költségmegfontolások és a korábbi beszámolókban szereplő információk ismétlésének elkerülése érdekében a gazdálkodó egységnek az éves pénzügyi kimutatásaival összehasonlítva kevesebb információt kell nyújtania, vagy a gazdálkodó egység kevesebb információ nyújtását választhatja az évközi fordulónapokon. A jelen standard az évközi pénzügyi beszámoló minimális tartalmát a tömörített pénzügyi kimutatások és bizonyos kiegészítő megjegyzések szerepeltetésében határozza meg. Az évközi pénzügyi beszámoló célja, hogy aktuális információkat nyújtson a legutolsó teljes körű éves pénzügyi kimutatásokhoz képest. Ennek megfelelően az új tevékenységekre, eseményekre és körülményekre koncentrál, és nem ismétli meg az előző beszámolókban már szereplő információkat.

7. A jelen standard egyáltalán nem szándékozik ugyanakkor megtiltani vagy ellenjavallni a gazdálkodó egységnek, hogy évközi pénzügyi beszámolójában egy (az IAS 1 standardban leírt) teljes körű pénzügyi kimutatást hozzon nyilvánosságra, ne pedig tömörített pénzügyi kimutatásokat és a kijelölt kiegészítő megjegyzéseket. A jelen standard azt sem szándékozik megtiltani vagy ellenjavallni a gazdálkodó egységnek, hogy a tömörített évközi pénzügyi beszámolóiban a jelen standardban meghatározott minimális soroknál, vagy kijelölt kiegészítő megjegyzéseknél több adatot mutasson be. A jelen standard megjelenítési és értékelési alapelvei az évközi időszakról készült teljes pénzügyi kimutatásokra is vonatkoznak, és az ilyen kimutatásoknak tartalmazniuk kell minden – a jelen standard által megkövetelt – közzétételt (különösen a 16. bekezdésben található kijelölt kiegészítő megjegyzések közzétételét), valamint azokat a közzétételeket, amelyeket a többi standard megkövetel.

Az évközi pénzügyi beszámoló minimális komponensei

8. Egy évközi pénzügyi beszámolónak legalább a következő komponenseket kell tartalmaznia:

(a) tömörített mérleg;

(b) tömörített eredménykimutatás;

(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 cashflow-kimutatás; és

(e) kijelölt kiegészítő megjegyzések.

Az évközi pénzügyi kimutatások formája és tartalma

9. Ha a gazdálkodó egység teljes körű pénzügyi kimutatásokat hoz nyilvánosságra az évközi pénzügyi beszámolójában, akkor ezeknek a kimutatásoknak a formája és tartalma meg kell feleljen az IAS 1 standard teljes körű pénzügyi kimutatásokra vonatkozó követelményeinek.

10. Ha a gazdálkodó egység tömörített pénzügyi kimutatásokat hoz nyilvánosságra az évközi pénzügyi beszámolójában, akkor a tömörített kimutatásokban szerepelniük kell legalább azoknak a megnevezéseknek és részösszegeknek, amelyek a legutolsó éves pénzügyi kimutatásokban szerepeltek, valamint a jelen standard által megkövetelt kijelölt kiegészítő megjegyzéseknek. További sorokat vagy megjegyzéseket is szerepeltetni kell, ha azok elhagyása miatt a tömörített évközi pénzügyi kimutatások félrevezetőek lennének.

11. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét magában az évközi időszakra vonatkozó – teljes vagy tömörített – eredménykimutatásban kell bemutatni.

12. Az IAS 1 útmutatót tartalmaz a pénzügyi kimutatások szerkezetéről. Az IAS 1 Bevezetési útmutatója szemlélteti, hogyan lehet bemutatni a mérleget, az eredménykimutatást és a saját tőke változásainak kimutatását.

13. Miközben az IAS 1 megköveteli, hogy a saját tőke változásainak kimutatását a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak külön elemeként kell bemutatni, engedélyezi, hogy a saját tőkében bekövetkezett – a tulajdonosokkal folytatott tőketranzakciókból, valamint a tulajdonosoknak történő kifizetésekből eredő – változásokat vagy magában a kimutatásban, vagy a kiegészítő megjegyzésekben mutassák be. A gazdálkodó egység ugyanazt a formát használja az évközi sajáttőke-változás kimutatásában, mint amit a legutolsó éves kimutatásában használt.

14. Az évközi pénzügyi beszámolót konszolidált formában kell elkészíteni, ha a gazdálkodó egység legutolsó éves pénzügyi kimutatásai konszolidált kimutatások voltak. Az anyavállalat egyedi éves pénzügyi kimutatásai nem konzisztensek és nem hasonlíthatók össze a legutolsó éves pénzügyi beszámolóban lévő konszolidált kimutatásokkal. Ha a gazdálkodó egység éves pénzügyi beszámolója a konszolidált pénzügyi kimutatások mellett tartalmazta az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásait is, akkor a jelen standard nem követeli meg, és nem is tiltja azt, hogy az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásai részét képezzék a gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolójának.

Kijelölt kiegészítő megjegyzések

15. A gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolójának felhasználója hozzáfér ugyanannak a gazdálkodó egységnek a legutolsó éves pénzügyi beszámolójához is. Ezért szükségtelen, hogy az évközi pénzügyi beszámolóhoz fűzött megjegyzések viszonylag jelentéktelen aktualizálásul szolgáljanak arra az információra vonatkozóan, amelyet a legutóbbi éves beszámolóban szereplő megjegyzésekben szerepeltettek. Egy évközi időpontban hasznosabb azoknak az eseményeknek és változásoknak a magyarázata, amelyek lényegesek a gazdálkodó egység legutolsó éves beszámolóját követően a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetében és teljesítményében bekövetkezett változások megértése szempontjából.

16. A gazdálkodó egységnek legalább a következő információkat kell ismertetnie az évközi pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben, ha azok lényegesek és más helyen nem szerepelnek az évközi pénzügyi beszámolóban. Az információkat általában a pénzügyi év addig eltelt része alapján kell a beszámolóban közzétenni. A gazdálkodó egységnek azonban közzé kell tennie minden olyan eseményt vagy ügyletet is, amely lényeges a jelenlegi évközi időszak megértése szempontjából:

(a) egy olyan kijelentést, hogy ugyanazt a számviteli politikát és ugyanolyan számítási módszereket követtek az évközi pénzügyi kimutatásokban, mint a legutóbbi éves pénzügyi kimutatásokban, vagy – amennyiben ezen politikában vagy módszerekben változás történt – a változás jellegének és hatásának leírását;

(b) az évközi tevékenységek szezonalitására vagy ciklikusságára vonatkozó magyarázó megjegyzéseket;

(c) az eszközökre, a kötelezettségekre, a saját tőkére, a nettó eredményre hatással bíró azon tételek jellegét és összegét, amelyek jellegüknél, összegüknél vagy előfordulásuknál fogva szokatlanok;

(d) a jelenlegi pénzügyi év korábbi évközi időszakában vagy a korábbi pénzügyi években bemutatott összegek becsléseiben bekövetkezett változások jellegét és összegét, amennyiben ezen változások jelentős hatással vannak a jelenlegi évközi 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) az alábbi szegmensinformációkat (a szegmensinformációkat csak akkor kell közzétenni a gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolójában, ha az IFRS 8 *Működési szegmensek* standard megköveteli, hogy a gazdálkodó egység szegmensinformációkat tegyen közzé az éves pénzügyi kimutatásaiban):

i. a külső vásárlóktól származó bevételeket, amennyiben azokat beleszámították a legfőbb működési döntéshozó által felülvizsgált szegmenseredmény értékébe, vagy más módon, rendszeresen szolgáltatják azokat a legfőbb működési döntéshozónak;

ii. a szegmensek közötti bevételeket, amennyiben azokat beleszámították a legfőbb működési döntéshozó által felülvizsgált szegmenseredmény értékébe, vagy más módon, rendszeresen szolgáltatják azokat a legfőbb működési döntéshozónak;

iii. a szegmenseredmény értékét;

iv. azon eszközök teljes összegét, amelyek esetében lényeges változás történt a legutolsó éves pénzügyi kimutatásokban közzétett összeghez képest;

v. a szegmentáció alapjában vagy a szegmenseredmény mérésének alapjában a legutolsó éves pénzügyi kimutatásokban szereplőhöz képest bekövetkezett eltérések leírása;

vi. a bemutatandó szegmensek eredményének egyeztetését a gazdálkodó egység adóráfordítás (adóbevétel) és megszűnt tevékenységek előtti eredményével. Ha azonban a gazdálkodó egység olyan tételeket rendel a bemutatandó szegmensekhez, mint például az adóráfordítások (adóbevételek), akkor a gazdálkodó egység a szegmensek eredményét ezen tételek utáni eredményével is egyeztetheti. Az egyeztetés lényeges tételeit az egyeztetésben elkülönülten kell azonosítani és leírni;

(h) azokat a jelentős eseményeket, amelyek az évközi időszak végét követően történtek, de amelyek nem jelennek meg az évközi időszak pénzügyi kimutatásaiban;

(i) az évközi időszak alatt a gazdálkodó egység szerkezetében bekövetkezett változás hatásait, ideértve az üzleti kombinációkat, a leányvállalatok és hosszú távú befektetések akvizícióit vagy elidegenítéseit, az átszervezéseket és a megszűnt tevékenységeket. Üzleti kombinációk esetében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat az információkat, amelyeket az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard 66–73. bekezdése előír; és

(j) a függő kötelezettségekben és a függő követelésekben a legutolsó éves mérleg fordulónapja óta bekövetkezett változásokat.

17. A 16. bekezdés által megkövetelt közzétételek jellegére az alábbiak adnak példákat. Az egyes standardok és értelmezések útmutatást tartalmaznak számos ilyen tétel közzététele tekintetében:

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

(b) az ingatlanok, gépek és berendezések, az immateriális javak és más eszközök értékvesztés miatti veszteségeinek elszámolása 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) az előző időszaki hibák javításai;

(h) [törölve]

(i) a tartozás megfizetésének bármely olyan elmulasztása, vagy a kölcsönszerződés bármely olyan megsértése, amelyeket a későbbiekben nem korrigáltak; és

(j) a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek.

18. A többi standard állapít 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. bekezdés (i) pontja által előírtak kivételével a többi standard által megkövetelt közzétételek nem kötelezőek, ha a gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolója csak tömörített pénzügyi kimutatásokat és a kijelölt kiegészítő megjegyzéseket tartalmazza, nem pedig teljes körű pénzügyi kimutatásokat.

Az IFRS-eknek való megfelelés közzététele

19. Ha egy gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolója összhangban van a jelen standarddal, akkor ezt a tényt közzé kell tenni. Az évközi pénzügyi beszámoló csak abban az esetben nevezhető a standardokkal összhangban lévőnek, amennyiben összhangban van valamennyi Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standarddal.

Azok az időszakok, amelyekre évközi pénzügyi kimutatásokat kell bemutatni

20. Az évközi beszámolóknak a következő időszakokra vonatkozóan kell (tömörített vagy teljes) pénzügyi kimutatásokat tartalmazniuk:

(a) az adott évközi időszak végére vonatkozó mérleget, és egy, a közvetlen megelőző pénzügyi év végére vonatkozó összehasonlító mérleget;

(b) eredménykimutatásokat az adott évközi időszakra vonatkozóan és a pénzügyi évre kumuláltan, valamint összehasonlító eredménykimutatásokat a közvetlen megelőző pénzügyi év összehasonlítható évközi 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 cashflow-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 gazdálkodó egységeknél, ahol az üzleti tevékenység erősen szezonális, hasznos lehet az évközi beszámoló fordulónapján végződő tizenkét hónapra vonatkozó pénzügyi információ, valamint az azt megelőző tizenkét hónapra vonatkozó összehasonlító információ. Ennek megfelelően az erősen szezonális üzleti tevékenységű gazdálkodó egységek számára javasolt, hogy az előző bekezdésben megadott információk mellett fontolják meg ezen információk beszámolóba foglalását.

22. Az „A” függelék szemlélteti azokat az időszakokat, amelyeket a gazdálkodó egységnek be kell mutatnia, ha félévente, és ha negyedévente készít beszámolót.

Lényegesség

23. Annak eldöntésére, hogy hogyan történjen egy tétel megjelenítése, besorolása vagy közzététele az évközi pénzügyi beszámoló céljaira, a lényegességet az évközi időszak pénzügyi adatainak vonatkozásában kell megállapítani. A lényegesség megállapítása során figyelembe kell venni azt, hogy az évközi értékelések sokkal nagyobb mértékben alapulnak becsléseken, mint az éves pénzügyi adatok értékelései.

24. Az IAS 1 és az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardok szerint egy tétel akkor lényeges, ha kihagyása vagy eltorzítása befolyásolhatja a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseit. Az IAS 1 a lényeges tételek elkülönült közzétételét írja elő, beleértve (például) a megszűnt tevékenységekét is, az IAS 8 pedig előírja a számviteli becslések változásainak és a számviteli politika változásainak közzétételét is. A két standard nem tartalmaz kvantitatív útmutatót a lényegességet illetően.

25. Miközben a lényegesség mérlegelése minden esetben megítélést követel meg, a jelen standard a megjelenítési és közzétételi döntést magára az évközi időszak adataira alapozza az évközi időszak számadatainak érthetősége érdekében. Ezért például a nem szokásos tételeket, a számviteli politikában vagy becslésben bekövetkezett változásokat és a hibákat az évközi időszakra vonatkozó lényegességre alapozva kell megjeleníteni és közzétenni, hogy elkerüljék azokat a félrevezető következtetéseket, amelyek a közzététel elmulasztásából származhatnának. Az alapvető cél annak biztosítása, hogy az évközi pénzügyi beszámoló minden olyan információt tartalmazzon, amely releváns a gazdálkodó egység évközi időszaki pénzügyi helyzetének és teljesítményének megértéséhez.

KÖZZÉTÉTEL AZ ÉVES PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKBAN

26. Ha egy összegnek az évközi időszaki beszámolóban szereplő becslése jelentősen megváltozik a pénzügyi év utolsó évközi időszaka alatt, de nem adnak ki erre az utolsó időszakra vonatkozó elkülönült pénzügyi beszámolót, ennek a becslés változásának a jellegét és összegét a pénzügyi évre vonatkozó éves pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésben kell közzétenni.

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

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

Az évessel megegyező számviteli politika

28. A gazdálkodó egységnek ugyanazt a számviteli politikát kell alkalmaznia az évközi pénzügyi beszámolójában, mint az éves pénzügyi kimutatásoknál, kivéve, ha olyan változások történtek a számviteli politikában a legutolsó éves pénzügyi kimutatások elkészítése óta, amelyek a következő éves pénzügyi kimutatásokban fognak tükröződni. Mindazonáltal, a gazdálkodó egység beszámolásának gyakorisága – éves, féléves vagy negyedéves – nem befolyásolhatja éves eredményeinek értékelését. Ennek érdekében az évközi pénzügyi beszámolók céljaiból történő értékelésnek az évre kumuláltan kell történnie.

29. Annak megkövetelése, hogy a gazdálkodó egység ugyanazt a számviteli politikát alkalmazza az évközi pénzügyi kimutatásaiban, mint az éves kimutatásaiban, azt sugallhatja, hogy az évközi időszakok értékeléseit úgy kell elvégezni, mintha minden évközi időszak független beszámolási időszak lenne. Azonban annak előírása által, hogy a gazdálkodó egység beszámolásának gyakorisága nem érintheti az éves eredményeinek értékelését, a 28. bekezdés elismeri, hogy az évközi időszak egy hosszabb pénzügyi év egy része. Az évre kumuláltan végzett értékelésbe beletartozhatnak az adott pénzügyi év korábbi évközi időszakaiban becsült összegekben bekövetkezett változások. Az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások megjelenítésének az évközi időszaki alapelvei azonban megegyeznek az éves pénzügyi kimutatások alapelveivel.

30. Szemléltetés céljából:

(a) az évközi időszakban a készletek leértékeléséből, az átszervezésből vagy értékvesztésből származó veszteségek elszámolásánál és értékelésénél alkalmazott alapelveknek meg kell egyezniük azokkal az alapelvekkel, amelyeket a gazdálkodó egység akkor követne, ha csak éves pénzügyi kimutatásokat készítene. Ha azonban az ilyen jellegű tételek elszámolása és értékelése az egyik évközi időszakban történik meg, és a pénzügyi év ezt követő évközi időszakában megváltozik a becslés értéke, az eredeti becslés értékét az ezt követő évközi időszakban, vagy egy további veszteség összegének az elhatárolásával vagy az előzőleg elszámolt összeg visszaírásával megváltoztatják;

(b) az olyan költség, amely nem felel meg az eszközök definíciójának egy évközi időszak végén, nem határolható el a mérlegben, sem amiatt, mert esetleg későbbi információk alapján megfelelhet az eszköz meghatározásának, sem amiatt, hogy egy pénzügyi éven belül biztosítsák a gazdálkodó egység jövedelmezőségének kiegyenlítettségét az évközi időszakok között; és

(c) a nyereségadó-ráfordítás minden évközi időszakban a teljes pénzügyi évre várható súlyozott, átlagos, éves nyereségadókulcs legjobb becslése alapján kerül elszámolásra. Lehetséges, hogy az egy évközi időszakban nyereségadó-ráfordításokra elhatárolt összegeket helyesbíteni kell a pénzügyi év következő évközi időszakában, ha az éves nyereségadókulcs becslése változik.

31. *A pénzügyi kimutatások elkészítésének és bemutatásának keretelvei* (továbbiakban: *Keretelvek*) szerint, a megjelenítés „egy olyan tételnek a 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 fogalmai alapvetőek a megjelenítés szempontjából, mind az éves, mind az évközi pénzügyi beszámolás esetében.

32. Az eszközökre a jövőbeli gazdasági hasznoknak ugyanaz a kritériuma érvényes az évközi fordulónapokon és a gazdálkodó egység pénzügyi évének végén. Azok a költségek, amelyek jellegüknél fogva nem minősülnének eszköznek a pénzügyi év végén, az évközi fordulónapokon sem minősíthetők annak. Hasonlóan a kötelezettségeknek az évközi beszámoló fordulónapján az ezen időpontban meglévő kötelmet kell megtestesíteniük, pontosan ugyanúgy, mint az éves fordulónapon.

33. A jövedelem (bevételek) és ráfordítások lényegi jellemzője, hogy a kapcsolódó eszközök és kötelezettségek ki- és beáramlása már megtörtént. Ha ezek a ki- és beáramlások megtörténtek, a kapcsolódó bevétel és ráfordítás elszámolásra kerül, egyébként nem. A *Keretelvek* szerint „ráfordításokat az eredménykimutatásban akkor számolnak el, amikor olyan csökkenés következett be a jövőbeli gazdasági hasznokban egy eszköz csökkenésével vagy egy kötelezettség növekedésével kapcsolatban, amely megbízhatóan mérhető... [A] *Keretelvek* nem engedik meg az olyan tételek megjelenítését a mérlegben, amelyek nem felelnek meg az eszközök, vagy a kötelezettségek meghatározásának."

34. A pénzügyi kimutatásaiban szerepeltetett eszközök, kötelezettségek, bevételek, ráfordítások és cash flow-k értékelésekor az a gazdálkodó egység, amely csak éves beszámolót készít, figyelembe tudja venni azokat az információkat, amelyek a pénzügyi év egésze során elérhetővé válnak. A gazdálkodó egység tulajdonképpen az év addig eltelt része alapján értékel.

35. Az a gazdálkodó egység, amely félévente készít beszámolót, azokat az információkat használja az első hat hónapra vonatkozó pénzügyi kimutatásaiban szereplő tételek értékelésekor, amelyek az adott félévben, vagy közvetlenül a félév vége után rendelkezésre állnak és az év végéig vagy közvetlenül azután rendelkezésre álló információkat a tizenkét hónapos időszakhoz. A tizenkét hónapos értékelés fogja tükrözni az első hat hónapos időszakról készült beszámolóban szereplő összegek becsléseiben történt lehetséges változásokat. Az első hat hónapról készült évközi beszámolóban szereplő összegeket visszamenőleg nem módosítják. A 16(d) és a 26. bekezdés azonban megköveteli a becslésekben bekövetkezett minden jelentős változás jellegének és összegének közzétételét.

36. Az a gazdálkodó egység, amely fél évnél gyakrabban készít beszámolót, bevételeit és ráfordításait minden évközi időszakban az évre kumuláltan értékeli az adott pénzügyi kimutatások elkészítésekor rendelkezésre álló információkat felhasználva. Az aktuális évközi időszak beszámolójában szereplő bevételek és ráfordítások tükrözni fognak bármely olyan változást az összegek becslésében, amelyek az adott pénzügyi év korábbi évközi időszakaira vonatkozó beszámolókban szerepeltek. A korábbi évközi időszaki beszámolóban szereplő összegeket visszamenőleg nem módosítják. A 16(d) és a 26. bekezdés azonban megköveteli a becslésekben bekövetkezett minden jelentős változás jellegének és összegének közzétételét.

Szezonálisan, ciklikusan vagy alkalmanként kapott bevételek

37. A szezonálisan, ciklikusan vagy alkalmanként kapott bevételeket a pénzügyi éven belül nem lehet előre jelezni, vagy elhatárolni az évközi fordulónapra vonatkozóan, ha az előrejelzés, vagy elhatárolás nem lenne megfelelő a gazdálkodó egység pénzügyi évének végén.

38. Ide tartoznak például az osztalékbevételek, a jogdíjak és az állami támogatások. Továbbá vannak olyan gazdálkodó egységek, amelyeknek rendszeresen több bevételük van a pénzügyi év egyik évközi időszakában, mint más időszakokban, ilyenek például a kiskereskedők szezonális bevételei. Ezeket a bevételeket bekövetkezésükkor számolják el.

A pénzügyi év során rendszertelenül felmerülő költségek

39. A gazdálkodó egység pénzügyi éve során rendszertelenül felmerülő költségeket akkor és csak akkor kell előre jelezni, vagy elhatárolni évközi beszámolási célokra, ha ezen költségtípusok előrejelzése, vagy elhatárolása a pénzügyi év végén is helyénvaló.

A megjelenítési és az értékelési alapelvek alkalmazása

40. A „B" függelék mutat be példákat a 28–39. bekezdésben található általános megjelenítési és értékelési alapelvek alkalmazására.

Becslések felhasználása

41. Az évközi pénzügyi beszámolóban követendő értékelési eljárásokat úgy kell kialakítani, hogy azok biztosítsák, hogy a keletkező információk megbízhatóak legyenek, és minden lényeges pénzügyi információ – amely releváns a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének vagy teljesítményének megértéséhez – megfelelően közzé legyen téve. Miközben az éves és az évközi beszámoló értékelései egyaránt gyakran ésszerű becsléseken alapulnak, az évközi pénzügyi beszámolók elkészítése általában nagyobb mértékben igényli a becslési eljárások használatát, mint az éves pénzügyi beszámolóké.

42. A „C" függelék mutat be példákat a becslések évközi időszakokban történő használatára.

A KORÁBBI ÉVKÖZI IDŐSZAKOKRÓL KÉSZÜLT BESZÁMOLÓK ÚJRAMEGÁLLAPÍTÁSA

43. A számviteli politika változását – amelyre vonatkozóan átmeneti rendelkezést egy új standard vagy értelmezés nem határoz meg – tükrözni kell:

(a) az aktuális pénzügyi év korábbi évközi időszakaira, valamint azon korábbi pénzügyi évek összehasonlító évközi időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatásoknak az újramegállapításával, amelyeket újra meg fognak állapítani az éves pénzügyi kimutatásokban az IAS 8 standarddal összhangban; vagy

(b) ha a pénzügyi év elején kivitelezhetetlen meghatározni egy új számviteli politika összes korábbi időszakra történő alkalmazásának a kumulált hatását, az aktuális pénzügyi év korábbi évközi időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatások adatait újramegállapítják, és az előző pénzügyi évek összehasonlító évközi időszaki adatait nem állapítják meg újra.

44. Az előző alapelv egyik célja annak biztosítása, hogy egy ügyletcsoportra ugyanaz a számviteli politika vonatkozzon a teljes pénzügyi év során. Az IAS 8 standard szerint a számviteli politikában bekövetkezett változás a visszamenőleges alkalmazással tükröződik, az előző időszak pénzügyi adatainak újramegállapításával – amennyiben ez kivitelezhető. Amennyiben azonban az előző pénzügyi évekhez kapcsolódó módosítás kumulált összegét kivitelezhetetlen meghatározni, az IAS 8 szerint az új politikát a jövőre nézve kell alkalmazni a legkorábbi kivitelezhető időponttól. A 43. bekezdésben lévő alapelv hatása annak az előírása, hogy az aktuális pénzügyi éven belül a számviteli politikában bekövetkezett bármely változást vagy visszamenőleg kell alkalmazni, vagy ha ez nem kivitelezhető, a jövőre nézve, legkésőbb a pénzügyi év elejétől.

45. Annak megengedése, hogy a számviteli politikában bekövetkezett változást a pénzügyi éven belüli időponttól kezdve lehessen alkalmazni, annak a megengedése lenne, hogy egy pénzügyi éven belül ugyanarra az ügyletcsoportra két különböző számviteli politika kerüljön alkalmazásra. Ez évközi hozzárendelési nehézségeket, bizonytalan működési eredményeket és az évközi időszak információinak bonyolult elemzését és értelmezhetőségét eredményezné.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

46. A jelen standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.

IAS 36 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Eszközök értékvesztése

CÉL

1. A jelen standard célja azoknak az eljárásoknak az előírása, amelyeket a gazdálkodó egység annak biztosítására alkalmaz, hogy eszközei a megtérülő értéküket meg nem haladó értéken legyenek nyilvántartva. Egy eszköz akkor van a megtérülő értékénél magasabb értéken nyilvántartva, ha annak könyv szerinti értéke meghaladja az eszköz használatának vagy értékesítésének révén megtérülő összeget. Ilyen esetben az eszközt értékvesztettnek kell tekinteni, és a standard kötelezi a gazdálkodó egységet az értékvesztés miatti veszteség megjelenítésére. A standard meghatározza továbbá azokat az eseteket, amikor a gazdálkodó egységnek vissza kell írnia az értékvesztés miatti veszteséget, és meghatározza a közzétételi előírásokat.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének elszámolásánál, kivéve:

   (a) a készleteket (lásd IAS 2 *Készletek*);

   (b) a beruházási szerződésekből származó követeléseket (lásd IAS 11 *Beruházási szerződések*);

   (c) a halasztott adókövetelésekt (lásd IAS 12 *Nyereségadók*);

   (d) a munkavállalói juttatásokból származó eszközöket (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások*);

   (e) az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard hatókörébe tartozó pénzügyi eszközöket;

   (f) a valós értéken értékelt befektetési célú ingatlanokat (lásd IAS 40 *Befektetési célú ingatlan*);

   (g) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó, az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközöket (lásd IAS 41 *Mezőgazdaság*);

   (h) a halasztott szerzési költségeket és immateriális javakat, amelyek a biztosítónak az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatálya alá tartozó biztosítási szerződések alapján fennálló szerződéses jogaiból keletkeztek; valamint

   (i) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat).

3. A jelen standard nem vonatkozik a készletekre, a beruházási szerződésekből származó követelésekre, a halasztott adókövetelésekre, a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre, valamint az értékesítésre tartottnak minősített eszközökre (vagy az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközökre), mivel az ezen eszközökre vonatkozó meglévő standardok tartalmazzák az ilyen eszközök megjelenítésére és értékelésére vonatkozó szabályokat.

4. A jelen standard alkalmazandó az alábbi csoportokba besorolt pénzügyi eszközökre:

   (a) leányvállalatok, az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standardban foglalt meghatározás alapján;

   (b) társult vállalkozások, az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standardban foglalt meghatározás alapján; valamint

   (c) közös vállalkozások, az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardban foglalt meghatározás alapján.

   Az egyéb pénzügyi eszközök értékvesztésének témájában az IAS 39 irányadó.

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 felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközökre. Ugyanakkor a jelen standard alkalmazandó az egyéb

standardok, pl. az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardban meghatározott átértékelési modell 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 megtérülő értéke szükségszerűen megközelíti, vagy meg is haladja az átértékelt értéket (azaz valós értéket). Ez esetben az átértékelési előírások alkalmazása után már valószínűtlen, hogy az átértékelt eszköz értékvesztett lenne, így a megtérülő értéket nem kell felbecsülni;

ii. ha az elidegenítés költségei nem elhanyagolhatóak, az átértékelt eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke szükségszerűen alacsonyabb a valós értékénél. Ezért az átértékelt eszköz értékvesztetté lesz, ha használati értéke kisebb, mint az átértékelt értéke (azaz valós értéke). Ez esetben az átértékelési előírások alkalmazása után a gazdálkodó egység ezt a standardot alkalmazza annak meghatározásához, hogy értékvesztett lehet-e az eszköz;

(b) ha az eszköz valós értéke a piaci értéktől eltérő alapon került meghatározásra, az átértékelt értéke (azaz valós értéke) magasabb vagy alacsonyabb lehet, mint a megtérülő értéke. Az átértékelési előírások alkalmazása után ezért a gazdálkodó egység ezt a standardot alkalmazza annak megállapításához, hogy az eszköz értékvesztett lehet-e.

FOGALMAK

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

Az *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; valamint

(c) az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetőek.

A *megállapodás időpontja* egy üzleti kombináció esetében az az időpont, amikor a kombinációban részt vevő 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.

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

A *pénztermelő egység* az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbevételt teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételtől.

A *társasági eszközök* a goodwill kivételével azok az eszközök, amelyek mind a vizsgált pénztermelő egységnek, mind pedig a többi pénztermelő egységeknek a jövőbeli cash flow-ihoz hozzájárulnak.

Az *elidegenítés költségei* egy eszköz vagy egy pénztermelő egység elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltségek, a pénzügyi költségek és a nyereségadó kivételével.

Az *értékcsökkenthető összeg* egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg a pénzügyi kimutatásokban, csökkentve annak maradványértékével.

Az *értékcsökkenés (amortizáció)* egy eszköz értékcsökkenthető összegének szisztematikus elosztása az eszköz hasznos élettartamára ([1]).

Az *értékesítési költségekkel csökkentett valós érték* egy eszköznek jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből szerezhető összeg, csökkentve az elidegenítés költségeivel.

([1]) Egy immateriális eszköz esetében általában az „amortizáció” kifejezést használják az „értékcsökkenés” helyett. Mindkét kifejezés ugyanazt jelenti.

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

A *megtérülő érték* valamely eszköz vagy pénztermelő egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és használati értéke közül a magasabb.

A *hasznos élettartam* vagy:

(a) az az időszak, amely alatt a gazdálkodó egység várhatóan használni fog egy eszközt; vagy

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

A *használati érték* egy eszközből vagy pénztermelő egységből várhatóan befolyó jövőbeni cash flow-k jelenértéke.

AZON ESZKÖZ AZONOSÍTÁSA, AMELY ÉRTÉKVESZTETT LEHET

7. A 8–17. bekezdés részletezi, hogy mikor kell a megtérülő értéket megállapítani. Ezek a követelmények az „eszköz" kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is. A jelen standard további része az alábbi szerkezetet követi:

(a) a megtérülő érték megállapítására vonatkozó követelményeket a 18–57. bekezdés részletezi. Ezek a követelmények szintén az „eszköz" kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is;

(b) az 58–108. bekezdés meghatározza az értékvesztésből származó veszteségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozó előírásokat. A goodwilltől eltérő egyéb elkülönült eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésével és értékelésével az 58–64. bekezdés foglalkozik. A 65–108. bekezdés foglalkozik a pénztermelő egységek és a goodwill értékvesztés miatti veszteségeinek megjelenítésével és értékelésével;

(c) a 109–116. bekezdés határozza meg az egy eszközre vagy pénztermelő egységre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség visszaírására vonatkozó követelményeket. Ezek a követelmények is az „eszköz" kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is. További előírások találhatók az egyedi eszközökre a 117–121. bekezdésben, a pénztermelő egységekre a 122–123. bekezdésben, és a goodwillre a 124–125. bekezdésben;

(d) a 126–133. bekezdés meghatározza, milyen információkat kell közzétenni az eszközökre és pénztermelő egységekre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségekre és azok visszaírására vonatkozóan. A 134–137. bekezdés további közzétételi előírásokat határoz meg olyan pénztermelő egységekre vonatkozóan, amelyekhez goodwillt vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javakat rendeltek hozzá az értékvesztési tesztelés céljára.

8. Egy eszköz akkor értékvesztett, ha annak könyv szerinti értéke meghaladja annak megtérülő értékét. A 12–14. bekezdés néhány arra utaló jelzést tárgyal, hogy értékvesztés miatti veszteség merülhetett fel. Ha ezeknek a jelzéseknek bármelyike fennáll, a gazdálkodó egységnek el kell készítenie a megtérülő érték formális becslését. A 10. bekezdésben leírtakat kivéve a jelen standard nem írja elő a gazdálkodó egység számára, hogy a megtérülő értékre vonatkozóan formális becslést készítsen, amennyiben nincs értékvesztés miatti veszteségre utaló jel.

9. A gazdálkodó egységnek minden mérlegfordulónapon fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy az eszköz értékvesztett lehet. Ha bármely ilyen jelzés létezik, a gazdálkodó egységnek fel kell becsülnie az eszköz megtérülő értékét.

10. Függetlenül attól, hogy van-e értékvesztésre utaló jelzés, a gazdálkodó egységnek:

(a) évente meg kell vizsgálnia a határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközt vagy a használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszközt, annak könyv szerinti értékét összehasonlítva annak megtérülő értékével. Ezt az értékvesztési tesztet az éves időszak során bármikor el lehet végezni, feltéve, hogy azt minden évben azonos időpontban végzik el. Az egyes immateriális javak eltérő időpontokban is értékvesztési vizsgálat alá vethetők. Ugyanakkor egy ilyen immateriális eszköz kezdeti megjelenítése az aktuális éves időszakban történt, ezt az immateriális eszközt még az aktuális éves időszak vége előtt tesztelni kell az értékvesztés szempontjából;

(b) évente meg kell vizsgálnia a 80–99. bekezdés alapján az üzleti kombinációban megszerzett goodwillt értékvesztési szempontból.

11. Az immateriális eszköz arra való képessége, hogy elegendő jövőbeni gazdasági hasznokat hozzon létre saját könyv szerinti értékének megtérülésére, általában nagyobb bizonytalanságnak van kitéve az eszköz használatbavételre alkalmassá válása időpontja előtt, mint azt követően. Ezért a jelen standard előírja, hogy a gazdálkodó egységnek a használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszköz könyv szerinti értékét legalább évente egyszer tesztelnie kell az értékvesztés szempontjából.

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

Külső információforrások

(a) az időszak folyamán egy eszköz piaci értéke annál jelentősen nagyobb mértékben lecsökken, mint ami az idő múlásának okán és a rendeltetésszerű használat mellett várható lett volna;

(b) a gazdálkodó egységre nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben a gazdálkodó egység működésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták;

(c) a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az időszak folyamán növekedtek, és ezek a növekedések valószínűleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátára, és lényegesen csökkenteni fogják az eszköz megtérülő értékét;

(d) a gazdálkodó egység nettó eszközeinek könyv szerinti értéke magasabb, mint a piaci tőkeértéke.

Belső információforrások

(e) bizonyíték van arra, hogy egy eszköz elavult vagy fizikai károsodást szenvedett;

(f) a gazdálkodó egységre nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. E változások magukban foglalják az eszköz használaton kívül helyezését, olyan terveket, amelyek annak a tevékenységnek a megszüntetésére vagy átszervezésére irányulnak, amelynek körében az eszköz működik, vagy arra, hogy az eszközt a korábban várt időpont előtt elidegenítik; továbbá az eszköz hasznos élettartamának a korábbi határozatlanról határozott időtartamra történő változtatását ([1]).

(g) belső jelentések arra utaló bizonyítékot szolgáltatnak, hogy az eszköz gazdasági teljesítménye a vártnál gyengébb, vagy a vártnál gyengébb lesz.

13. A 12. bekezdésben foglalt lista nem teljes körű. A gazdálkodó egység az eszköz esetleges értékvesztésére utaló egyéb jelzéseket is azonosíthat, és ezek ugyancsak kötelezik a gazdálkodó egységet az eszköz megtérülő értékének meghatározására, vagy a goodwill esetében a 80–99. bekezdés alapján egy értékvesztési vizsgálat elvégzésére.

14. Egy eszköz lehetséges értékvesztésére utaló, belső jelentésekből nyert bizonyíték a következő tényezők fennállását foglalja magában:

(a) az eszköz beszerzésére fordított cash flow-k vagy az eszköz működtetésének és karbantartásának azt követő pénzigényei jelentősen meghaladják az eredetileg tervezett összeget;

(b) az eszközből származó aktuális nettó cash flow-k vagy működési eredmény jelentősen kedvezőtlenebbek a tervezettnél;

(c) az eszközből származó tervezett nettó cash flow-k vagy működési nyereség jelentős csökkenése, vagy a tervezett veszteség jelentős mértékű növekedése; vagy

(d) az eszköz használatából eredő működési veszteségek vagy nettó pénzkiadás, ha a tárgy időszak számadatait a jövőre vonatkozó tervezett számokkal összevonják.

15. A 10. bekezdésben jelzettek szerint a jelen standard előírja a határozatlan hasznos élettartamú, vagy a használatbavételre még készen nem álló immateriális eszköz, valamint a goodwill legalább évente történő értékvesztési vizsgálatát. Azon esetektől eltekintve, amelyeknél a 10. bekezdés előírásai alkalmazandók, a lényegesség koncepcióját kell alkalmazni annak meghatározásához, hogy az eszköz megtérülő értékét szükséges-e megbecsülni. Ha például korábbi számítások azt bizonyítják, hogy a megtérülő érték jelentős mértékben magasabb a könyv szerinti értéknél, nem szükséges, hogy a gazdálkodó egység az eszköz megtérülő értékét újra megbecsülje, ha nem következtek be olyan események, amelyek ezt a különbséget megszüntetnék. Ehhez hasonlóan korábbi vizsgálat esetleg azt mutathatja, hogy egy eszköz megtérülő értéke érzéketlen a 12. bekezdésben felsorolt egy (vagy több) jelzésre.

([1]) Amikor egy eszköz megfelel az értékesítésre tartott minősítésnek (vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoport részévé válik), kikerül a jelen standard hatálya alól, és azt az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján számolják el.

16. A 15. bekezdés szemléltetéseként, ha a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetések hozamrátái az időszak folyamán növekedtek, a gazdálkodó egységnek az eszköz megtérülő értékének formális becslését a következő esetekben nem kell elkészítenie:

(a) ha az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátát a piaci hozamok növekedése várhatóan nem érinti. Például lehetséges, hogy a rövid távú kamatlábak emelkedése nem gyakorol lényeges hatást egy olyan eszközre alkalmazott diszkontrátára, amelynek hosszú a hátralévő hasznos élettartama;

(b) ha az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátát ezeknek a piaci mutatóknak a növekedése várhatóan érinteni fogja, de a korábbi megtérülő értékre vonatkozó érzékenységanalízis azt mutatja, hogy:

i. nem valószínű, hogy lényeges csökkenés lesz a megtérülő értékben, mivel a jövőbeni cash flow-k valószínűleg szintén emelkedni fognak (pl. egyes esetekben, a gazdálkodó egység képes lehet bizonyítani, hogy a bevételeit a piaci kamatlábakban bekövetkezett növekedés kompenzálására módosítja); vagy

ii. a megtérülő értékben beállt csökkenés valószínűleg nem eredményez lényeges értékvesztés miatti veszteséget.

17. Ha létezik egy eszköz lehetséges értékvesztésére utaló jelzés, ez jelezheti, hogy az eszköz hátralévő hasznos élettartamát, értékcsökkentési (amortizációs) módszerét vagy maradványértékét szükséges felülvizsgálni és az eszközre vonatkozó standardnak megfelelően helyesbíteni még akkor is, ha az eszközzel kapcsolatban értékvesztés miatti veszteséget nem jelenítenek meg.

A MEGTÉRÜLŐ ÉRTÉK MEGHATÁROZÁSA

18. A jelen standard úgy definiálja a megtérülő értéket, mint egy eszköz vagy pénztermelő egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és annak használati értéke közül a magasabbat. A megtérülő érték megállapítására vonatkozó követelményeket a 19–57. bekezdés részletezi. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is.

19. Nem szükséges mindig meghatározni az eszköznek mind az 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.

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 rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből szerezhető. Ebben az esetben a gazdálkodó egység használhatja az eszköz használati értékét megtérülő 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 tekinthető megtérülő értéknek. Az elidegenítésre tartott eszköz esetében gyakran ez lesz a helyzet. Ennek oka az, hogy az elidegenítésre tartott eszköz használati értéke főleg a nettó elidegenítési bevételekből áll, mivel az eszköz folyamatos használatából eredő jövőbeni cash flow-k valószínűleg elhanyagolható mértékűek.

22. A megtérülő értéket az egyedi eszközre határozzák meg, kivéve, ha az eszköz nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek a más eszközök vagy eszközcsoportok által termelt bevételektől nagymértékben függetlenek. Ilyen esetben a megtérülő értéket arra a pénztermelő egységre határozzák meg, amelyhez az eszköz tartozik (lásd a 65–103. bekezdést), kivéve ha:

(a) az eszköz értékesítési 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 hozzávetőleges 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 eszköz megtérülő értékének meghatározása

24. A 10. bekezdés előírja a határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszköz évente történő értékvesztési vizsgálatát, amelynek során annak könyv szerinti értékét összehasonlítják annak megtérülő értékével, függetlenül attól, hogy van-e értékvesztésre utaló jelzés. Ugyanakkor a megelőző időszakban az adott eszköz megtérülő értékére vonatkozóan elvégzett számítás felhasználható az adott eszköz tárgyidőszakban történő értékvesztési vizsgálatához, feltéve, hogy az alábbi kritériumok mindegyike teljesül:

(a) ha az immateriális eszköz nem generál olyan pénzbevételt a folyamatos használatból, amely nagymértékben független az egyéb eszközök és eszközcsoportok által generált pénzbevételektől, és emiatt azt a pénztermelő egység részeként vizsgálják az értékvesztés szempontjából, az adott egységet alkotó eszközök és kötelezettségek nem változtak meg jelentősen a legutolsó megtérülőérték-számítás óta;

(b) a legutolsó megtérülőérték-számítás olyan összeget eredményezett, amely jelentős különbözettel meghaladta az eszköz könyv szerinti értékét; valamint

(c) a legutolsó megtérülőérték-számítás óta bekövetkezett események, valamint megváltozott körülmények elemzése alapján esetleges a valószínűsége annak, hogy egy jelenlegi megtérülőérték-számítás eredménye az eszköz könyv szerinti értékénél alacsonyabb értéket eredményezne.

Értékesítési költségekkel csökkentett valós érték

25. Egy eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékének legjobb bizonyítéka egy szokásos piaci feltételek szerint kötött kötelező érvényű adásvételi megállapodásban foglalt ár, helyesbítve az eszköz elidegenítéséhez közvetlenül felmerülő járulékos költségekkel.

26. Ha kötelező érvényű adásvételi megállapodás nincs, de az eszköz aktív piacon forog, az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték az eszköz piaci ára, csökkentve az elidegenítés költségeivel. A megfelelő piaci ár általában az adott időpontban érvényes vételi (bid) ár. Ha nincs aktuális vételi (bid) ár, a legutóbbi ügylet során érvényesített ár szolgálhat alapul az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték megbecsléséhez, feltéve, hogy a gazdasági feltételekben nem történt jelentős változás az ügylet időpontja és a becslés időpontja között eltelt időszak folyamán.

27. Ha nincs kötelező érvényű adásvételi megállapodás, vagy az eszköz nem forog aktív piacon, az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték alapja az a rendelkezésre álló legjobb információ, amely tükrözi azt az összeget, amelyet egy gazdálkodó egység az eszköznek jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből a mérleg fordulónapján az elidegenítés költségeinek levonása után szerezni tudna. Ennek az összegnek a meghatározásánál a gazdálkodó egység mérlegeli az adott iparágon belüli hasonló eszközökre vonatkozó közelmúltbeli ügyletek kimenetelét. Az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték nem kényszereladást tükröz, kivéve, ha a vezetés azonnali eladásra kényszerül.

28. Az elidegenítés költségeit azok kivételével, amelyeket már kötelezettségként megjelenítettek, 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 felmerülő járulékos költségek. Az üzleti tevékenységnek az eszköz elidegenítését követő szűkítésével vagy átszervezésével kapcsolatban felmerülő végkielégítések (ahogy azt az IAS 19 *standard* definiálja) és költségek viszont nem minősülnek az eszköz elidegenítéséhez kapcsolódó közvetlen járulékos költségnek.

29. Egy eszköz elidegenítése néha szükségessé teszi, hogy a vevő átvállaljon valamely kötelezettséget, és csak egyetlen értékesítési költségekkel csökkentett valós érték áll rendelkezésre mind az eszközre, mind a kötelezettségre. A 78. bekezdés tárgyalja, hogyan kell az ilyen eseteket kezelni.

Használati érték

30. Az eszköz használati értékének kiszámítása a következő elemeket kell tükrözze:

(a) a gazdálkodó egység számára az eszközből származó jövőbeni cash flow-k tervezett mértékére vonatkozó becslést;

(b) e jövőbeni cash flow-k összegére és időbeli teljesülésére vonatkozó lehetséges variációkra vonatkozó várakozásokat;

(c) a pénz időértékét, amelyet a jelenlegi piaci kockázatmentes kamatláb tükröz;

(d) az eszközre vonatkozó elválaszthatatlan bizonytalanság viselésének árát; valamint

(e) egyéb tényezőket, például a likviditás hiányát, amelyet a piaci résztvevők figyelembe vennének a gazdálkodó egység számára az eszközből származó jövőbeni cash flow-k árazásának a megállapításánál.

31. Egy eszköz használati értékének megbecslése a következő lépéseket foglalja magában:

(a) az eszköz folyamatos használatából és végső értékesítéséből származó pénzbevételek és pénzkiadások megbecslése; valamint

(b) ezekre a jövőbeni cash flow-kra a megfelelő diszkontráta alkalmazása.

32. A 30(b), (d) és (e) albekezdésben meghatározott elemek kifejezhetők a jövőbeni cash flow-k módosításaként vagy a diszkontráta módosításaként. Bármelyik megközelítést választja is a gazdálkodó egység a jövőbeni cash flow-k összegének és időbeli eloszlásának lehetséges variációira vonatkozó várakozások kifejezésére, az eredménynek tükröznie kell a jövőbeni cash flow-k várható jelenértékét, azaz valamennyi lehetséges kimenetel súlyozott átlagát. Az A. függelék további útmutatást nyújt a jelenérték technikáknak az eszköz használati értéke meghatározására való felhasználására vonatkozóan.

Jövőbeni cash flow-k becslésének alapja

33. A használati érték megállapításakor a gazdálkodó egységnek:

(a) A cashflow-előrejelzéseket ésszerű és indokolható feltételezésekre kell alapoznia, amelyek a vezetés legjobb becslését tükrözik az eszköz várható hasznos élettartama alatt érvényesülő gazdasági feltételrendszerre vonatkozóan. A külső bizonyítékoknak nagyobb súlyt kell adni;

(b) A cashflow-előrejelzéseket a vezetés által jóváhagyott legutolsó pénzügyi tervek/előrejelzések adataira kell alapoznia, de figyelmen kívül kell hagynia minden olyan jövőbeni tervezett pénzbevételt vagy pénzkiadást, ami valamely jövőbeni átszervezés, vagy az eszköz teljesítményének fejlesztése vagy javítása miatt várható. Az ilyen terveken/előrejelzéseken alapuló prognózisok legfeljebb ötéves időszakot fedhetnek le, hacsak egy hosszabb időszak nem indokolható;

(c) A legutolsó tervek/előrejelzések által lefedett időszakon túlra vonatkozó cashflow-előrejelzéseknél a becslést olyan módon kell kialakítania, hogy a terveken/előrejelzéseken alapuló prognózisokat a következő évekre egyenletes vagy csökkenő növekedési ütemet feltételezve vetíti ki, hacsak a növekvő ütem nem indokolható. Ez a növekedési ütem nem lehet magasabb annál a hosszú távú átlagos növekedési ütemnél, amely jellemző azokra a termékekre, iparágakra, vagy országra vagy országokra, amelyekben a gazdálkodó egység működik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül, hacsak egy magasabb ütem nem indokolható.

34. A vezetésnek értékelnie kell a cashflow-előrejelzések alapjául szolgáló feltételezések ésszerűségét, megvizsgálva a múltbeli cashflow-előrejelzések és a tényleges cash flow-k közötti eltérések okait. A vezetésnek biztosítania kell, hogy azon feltételezések, amelyek a jelenlegi cash flow előrejelzései alapjául szolgálnak, konzisztensek legyenek a múltbeli tényleges kimenetelekkel, feltéve, hogy az ezen tényleges cash flow-k termelésekor még nem létezett későbbi események vagy körülmények hatásai miatt ez helyénvaló.

35. Öt évnél hosszabb távra készült, jövőbeni cash flow-kra vonatkozó részletes, világosan kidolgozott és megbízható pénzügyi tervek/előrejelzések általában nem állnak rendelkezésre. A vezetésnek a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslései ezért a legutóbbi, legfeljebb ötéves távra készült terveken/előrejelzéseken alapulnak. A vezetés felhasználhat öt évnél hosszabb távú pénzügyi tervekre/előrejelzésekre alapozott cashflow-előrejelzéseket is, ha a vezetés meggyőződése az, hogy ezek a prognózisok megbízhatóak, és ha demonstrálni tudja a múltbeli tapasztalatok alapján, hogy képes a jövőbeni cash flow-kat pontosan előre jelezni erre a hosszabb időszakra is.

36. Egy eszköz hasznos élettartamának végéig szóló cashflow-előrejelzések becslése olyan módon történik, hogy a pénzügyi terveken/ előrejelzéseken alapuló cashflow-előrejelzéseket egy bizonyos növekedési ütem feltételezésével a következő évekre kivetítik. A növekedési ütem lehet egyenletes vagy csökkenő, hacsak az ütem növekedése nem felel meg egy termék vagy iparág életgörbéire vonatkozó tárgyilagos információnak. Amennyiben ez helyénvaló, a növekedési ütem nulla vagy negatív.

37. Ahol a körülmények kedvezőek, a versenytársak valószínűleg piacra lépnek és a növekedést visszafogják. A gazdálkodó egységeknek ezért nehézségeik fognak támadni abban, hogy hosszú távon (mondjuk húsz éven) keresztül túlszárnyalják azt az átlagos múltbeli növekedési ütemet, amely jellemző azokra a termékekre, iparágakra vagy országra vagy országokra, amelyekben a gazdálkodó egység működik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül.

38. A pénzügyi tervekből/előrejelzésekből származó információ felhasználásánál a gazdálkodó egység mérlegeli, hogy az információ ésszerű és megalapozott feltételezéseket tükröz-e, és a vezetésnek az eszköz hasznos élettartama alatt fennálló gazdasági feltételrendszerre vonatkozó legpontosabb becslését képviseli-e.

A jövőbeni cash flow-k becslésének összetevői

39. A jövőbeni cash flow-k becsléseinek tartalmazniuk kell:

(a) az eszköz folyamatos használatából származó pénzbevételek előrejelzéseit;

(b) azon pénzkiadásokra vonatkozó előrejelzéseket, amelyek szükségszerűek az eszköz folyamatos használatából származó pénzbevételek megteremtése céljából (beleértve az eszköz használatra való előkészítéséhez kapcsolódó pénzkiadásokat), és amelyek közvetlenül az eszköznek tulajdoníthatók vagy ésszerű és következetes módon ahhoz hozzárendelhetők; valamint

(c) az eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséből szerezhető (vagy ahhoz fizetendő) nettó cash flow-kat, ha vannak ilyenek.

40. A jövőbeni cash flow-kra és diszkontrátákra vonatkozó becslések következetes feltételezéseket tükröznek az általános infláció okozta áremelkedésekről. Ezért ha a diszkontráta magában foglalja az általános infláció okozta áremelkedések hatását, a jövőbeni cash flow-k becslése nominálértéken történik. Ha a diszkontráta nem foglalja magában az általános infláció okozta áremelkedések hatását, a jövőbeni cash flow-k becslése reálértéken történik (de a jövőbeni specifikus áremelkedéseket vagy csökkenéseket magában foglalja).

41. A pénzkiadásokra vonatkozó becsléseknek tartalmazniuk kell az eszköz napi szervizelését, valamint az olyan jövőbeni általános költségeket, amelyek közvetlenül az eszköz használatának tulajdoníthatók, vagy ésszerű és következetes módon ahhoz hozzárendelhetők.

42. Ha egy eszköz könyv szerinti értéke még nem tartalmazza a használatra vagy értékesítésre kész állapotba kerülése előtt felmerülő összes pénzkiadást, akkor a jövőbeni pénzkiadásokra vonatkozó becslés tartalmazza azt a bármilyen további pénzkiadásra vonatkozó becslést, amely várhatóan még az eszköz használatra vagy értékesítésre kész állapotba kerülése előtt fel fog merülni. Ez vonatkozik például építés alatt lévő épületre, vagy még be nem fejezett fejlesztési projektre.

43. A kétszeres számbavétel elkerülése céljából a jövőbeni cash flow-k becslései nem tartalmazzák:

(a) a pénzbevételt termelő eszközök által teremtett olyan pénzbevételeket, amelyek a vizsgált eszköz által teremtett pénzbevételektől nagymértékben függetlenek (például olyan pénzügyi eszközök, mint a követelések); valamint

(b) a kötelezettségként megjelenített kötelmekhez kapcsolódó pénzkiadásokat (például szállítói kötelezettségek, nyugdíjak vagy céltartalékok).

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

(a) jövőbeni átszervezés, amelyre a gazdálkodó egység még nem kötelezte el magát; vagy

(b) az eszköz teljesítményének javítása vagy emelése.

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

(a) azokat a jövőbeni pénzkiadásokat vagy kapcsolódó költségmegtakarításokat (például a személyi jellegű költségek csökkenéseit), vagy hasznokat, amelyek egy olyan jövőbeni átszervezésből fognak várhatóan származni, amelyre a gazdálkodó egység még nem kötelezte el magát; vagy

(b) azokat a kiadásokat, amelyek javítani vagy fokozni fogják az eszköz teljesítményét, vagy azokat a kapcsolódó pénzbevételeket, amelyek ezekből a kiadásokból várhatóan származnak.

46. Az átszervezés egy olyan, a vezetés által megtervezett és ellenőrzött program, amely lényegesen megváltoztatja vagy a gazdálkodó egység által folytatott tevékenység terjedelmét, vagy a tevékenység folytatásának a módját. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard ad útmutatást annak tisztázásához, hogy mikor kötelezte el magát egy gazdálkodó egység az átszervezésre.

47. Amikor a gazdálkodó egység elkötelezetté válik az átszervezésre, néhány eszközét valószínűleg érinteni fogja ez az átszervezés. Ha a gazdálkodó egység elkötelezte magát az átszervezésre:

(a) a használati érték megállapításánál a jövőbeni pénzbevételekre és pénzkiadásokra vonatkozó becsléseiben tükröződnek az átszervezésből fakadó költségmegtakarítások és egyéb hasznok (a vezetés által jóváhagyott legutóbbi pénzügyi tervekre/előrejelzésekre alapozva); valamint

(b) az átszervezésre vonatkozó jövőbeni becsült pénzkiadások becsléseit az átszervezési céltartalék az IAS 37-nek megfelelően tartalmazza.

Az 5. szemléltető példa szemlélteti, milyen hatást gyakorol egy jövőbeni átszervezés a használati érték számítására.

48. Amíg a gazdálkodó egységnél az eszköz teljesítményét javító pénzkiadás nem jelentkezik, a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések nem tartalmazhatják a pénzkiadáshoz kapcsolódó gazdasági hasznokból várhatóan keletkező becsült jövőbeni pénzbevételeket (lásd a 6. szemléltető példa).

49. A jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések tartalmazzák azokat a jövőbeni pénzkiadásokat, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az eszközből annak jelenlegi állapotában várhatóan keletkező gazdasági hasznok szintje fenntartható legyen. Ha egy pénztermelő egység olyan eszközökből áll, amelyek hasznos élettartamára vonatkozó becslések eltérnek, és amelyek mindegyike alapvető fontosságú az egység folyamatos működése szempontjából, a rövidebb hasznos élettartammal rendelkező eszközök újrabeszerzését az egység napi szervizelési igénye részének kell tekinteni az egységhez kapcsolódó jövőbeni cash flow-k megbecslésekor. Hasonlóképpen, amikor valamely eszköz eltérő hasznos élettartamú komponensekből tevődik össze, a rövidebb élettartamú komponensek újrabeszerzését az eszköz napi szervizelési igénye részének kell tekinteni az eszközből származó jövőbeni cash flow-k megbecslésekor.

50. A jövőbeni cash flow-k becslésekor nem lehet figyelembe venni:

(a) a finanszírozási tevékenységekből származó pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat; vagy

(b) a nyereségadó-bevételeket vagy -kifizetéseket.

51. A becsült jövőbeni cash flow-k olyan feltételezéseket tükröznek, amelyek összhangban vannak a diszkontráta meghatározásának módjával. Másképpen bizonyos feltételezések hatása kétszer kerül figyelembevételre vagy figyelmen kívül lesz hagyva. Mivel a pénz időértéke a becsült jövőbeni cash flow-k diszkontálásának útján figyelembevételre kerül, ezek a cash flow-k nem tartalmazzák a pénzügyi tevékenységekből származó pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat. Hasonlóképpen mivel a diszkontráta adózás előtti alapon kerül megállapításra, a jövőbeni cash flow-k is adózás előtt kerülnek megbecslésre.

52. Egy eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséből szerezhető (vagy ahhoz fizetendő) nettó cash flow-k becsült értéke az az összeg kell legyen, amelyet egy gazdálkodó egység az eszköznek jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből az elidegenítés költségeinek levonása után várakozása szerint kap.

53. Egy eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséből szerezhető (vagy ahhoz fizetendő) nettó cash flow-k becsült értéke az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékéhez hasonló módon kerül meghatározásra, kivéve, hogy ezeknek a nettó cash flow-knak a becslése során:

(a) a gazdálkodó egység olyan hasonló eszközöknek a becslés időpontjában érvényes árait alkalmazza, amelyek hasznos élettartamuk végét már elérték, és amelyek hasonló körülmények között működtek, mint amilyenek között az eszköz működni fog;

(b) ezeket az árakat a gazdálkodó egység mind az általános infláció által okozott, mind a specifikus jövőbeni áremelkedések vagy árcsökkenések hatásával helyesbíti. Ha viszont az eszköz folyamatos használatából származó jövőbeni cash flow-k becsléseinél és a diszkontrátánál nem veszik figyelembe az általános infláció hatását, akkor a gazdálkodó egység ugyanezt a hatást az elidegenítés nettó cash flow-inak becslésénél is figyelmen kívül hagyja.

Jövőbeni cash flow-k külföldi pénznemben

54. A jövőbeni cash flow-kat abban a pénznemben becslik meg, amelyben azok fel fognak merülni, majd azt az arra a pénznemre érvényes diszkontrátával diszkontálják. A gazdálkodó egység a jelenértéket a használati érték kiszámításának napján érvényes azonnali árfolyamon számítja át.

Diszkontráta

55. A diszkontrátá(k)nak olyan adózás előtti diszkonrátá(k)nak kell lennie (lenniük), amely(ek) a piac adott időpontban érvényes értékelését tükrözi(k):

(a) a pénz időértékére vonatkozóan; valamint

(b) az azon eszközspecifikus kockázatokra vonatkozóan, amelyekre vonatkozóan a jövőbeni cashflow-becsléseket nem módosították.

56. A piacnak a pénz időértékére vonatkozó jelenlegi minősítését és az eszközhöz kapcsolódó sajátos kockázatokat tükröző ráta az a hozam, amelyet a befektetők megkövetelnének, ha nekik kellene kiválasztaniuk egy befektetést, amely a gazdálkodó egység által az eszköz használatától elvártakkal egyező mértékű, ütemezésű és kockázati profilú cash flow-t teremtene. Ezt a rátát a hasonló eszközökkel kapcsolatos jelenlegi piaci ügyletek implicit kamatlába alapján, vagy egy tőzsdére bevezetett, termelékenység és kockázatok tekintetében a vizsgált eszközhöz hasonló egyedi eszközzel (vagy eszközportfólióval) bíró gazdálkodó egység súlyozott átlagos tőkeköltsége alapján becslik fel. Ugyanakkor az eszköz használati értékének megállapításához használt diszkontráták nem tükrözhetnek olyan kockázatokat, amelyekkel a jövőbeni cashflow-becsléseket már módosították. Másképpen bizonyos feltételezések hatása kétszer kerülne figyelembevételre.

57. Ha egy eszközspecifikus ráta a piacról közvetlenül nem szerezhető be, a gazdálkodó egység a diszkontráta becsléséhez helyettesítőket használ. Az A. függelék további útmutatást nyújt a diszkontráta ilyen körülmények között történő becslésére vonatkozóan.

ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉG MEGJELENÍTÉSE ÉS ÉRTÉKELÉSE

58. Az 59–64. bekezdés rögzíti az értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozó követelményeket a goodwilltől eltérő egyedi eszközökre vonatkozóan. A pénztermelő egységekre, valamint a goodwillre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésével és értékelésével a 65–108. bekezdés foglalkozik.

59. Akkor, és csak akkor, ha az eszköz megtérülő értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb, az eszköz könyv szerinti értékét a megtérülő értékre le kell csökkenteni. Az ilyen csökkentés az értékvesztés miatti veszteség.

60. Az értékvesztés miatti veszteséget az eredményben azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt átértékelt értéken tartják nyilván valamely egyéb standard (például az IAS 16 standardban foglalt átértékelési eljárás) előírásai szerint. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségét az átértékelés csökkenéseként kell kezelni a másik standard előírásai szerint.

61. Az át nem értékelt eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget az eredményben számolják el. Egy átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségét ugyanakkor közvetlenül az eszközhöz kapcsolódó átértékelési többlettel szemben jelenítik meg olyan mértékben, 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, a gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell kötelezettséget kimutatnia, ha azt más standard megköveteli.

63. Az értékvesztés miatti veszteség megjelenítése után az eszköz értékcsökkenését (amortizációját) a jövőbeni időszakokra helyesbíteni kell, hogy az eszköznek a maradványértékkel csökkentett (ha van ilyen), módosított könyv szerinti értéke kerüljön szisztematikusan felosztásra annak hátralévő hasznos élettartamára.

64. Ha értékvesztés miatti veszteséget jelenítenek meg, az ahhoz kapcsolódó esetleges halasztott adóköveteléseket és kötelezettségeket az IAS 12 standard alapján határozzák meg, az eszköz módosított könyv szerinti értékének és adóalapjának összehasonlítása útján (lásd a 3. szemléltető példát).

PÉNZTERMELŐ EGYSÉGEK ÉS GOODWILL

65. A 66–108. bekezdés részletezi az eszközt magában foglaló pénztermelő egység azonosítására, valamint a pénztermelő egységek könyv szerinti értékének meghatározására és az értékvesztés miatti veszteségek pénztermelő egységekre és goodwillre történő megjelenítésére vonatkozó követelményeket.

Az eszközt magában foglaló pénztermelő egység azonosítása

66. Ha bármely jelzés van arra, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, az egyedi eszköz megtérülő értékét meg kell becsülni. Ha nem lehetséges egy egyedi eszköz megtérülő értékét megbecsülni, a gazdálkodó egységnek annak a pénztermelő egységnek a megtérülő értékét kell megállapítania, amelyhez az eszköz tartozik (az eszköz pénztermelő egysége).

67. Egy egyedi eszköz megtérülő értéke nem határozható meg, ha:

(a) nem feltételezhető, hogy az eszköz használati értéke az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékhez közeli érték (például amikor az eszköz folyamatos használatából származó jövőbeni cash flow-k nem becsülhetők elhanyagolható mértékűnek); valamint

(b) az eszköz nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek a más eszközök által termelt bevételektől nagymértékben függetlenek.

Ilyen esetekben a használati érték és ezért a megtérülő érték is csak az eszköz pénztermelő egységére állapítható meg.

Példa

Egy bányászati gazdálkodó egység tulajdonában van egy bányászati tevékenység támogatására szolgáló magánvasút. A magánvasút csak hulladékáron lenne eladható, és nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek nagymértékben függetlenek volnának a bánya egyéb eszközeiből fakadó pénzbevételektől.

A magánvasút megtérülő értékét nem lehet megállapítani, mivel annak használati értéke nem állapítható meg, és az valószínűleg eltér a hulladékértéktől. A gazdálkodó egység ezért annak a pénztermelő egységnek a megtérülő értékét határozza meg, amelyhez a magánvasút tartozik, azaz a bánya egészét.

68. A 6. bekezdésben található meghatározás szerint egy eszköz pénztermelő egysége az a legkisebb eszközcsoport, amely az eszközt magában foglalja, és amely olyan pénzbevételt teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételektől. Egy eszköz pénztermelő egységének azonosítása megítélést igényel. Ha az egyedi eszköz megtérülő értéke nem állapítható meg, a gazdálkodó egység azt a legkisebb eszközegyüttest azonosítja, amelyik nagymértékben független pénzbevételeket teremt.

Példa

Egy busztársaság szolgáltatásokat nyújt egy önkormányzat részére egy olyan szerződés alapján, amely öt különböző útvonal mindegyikén nyújtott minimális szolgáltatást követel meg. Az egyes útvonalakhoz rendelt eszközök és az egyes útvonalak által termelt cash flow-k elkülönülten azonosíthatóak. Az egyik útvonal jelentős veszteséggel üzemel.

Mivel a gazdálkodó egységnek nincs lehetősége egyetlen járatvonal megszüntetésére, az egyéb eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételektől nagymértékben független azonosítható pénzbevétel legalacsonyabb szintje az öt járatvonal által együttesen létrehozott pénzbevétel lesz. Minden egyes útvonal tekintetében a busztársaság egésze a pénztermelő egység.

69. A pénzbevételek a gazdálkodó egységen kívüli felektől kapott pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek befolyásai. Annak azonosításánál, hogy egy eszközből (vagy eszközcsoportból) származó pénzbevételek nagymértékben függetlenek-e az egyéb eszközökből (vagy eszközcsoportokból) származó pénzbevételektől, a gazdálkodó egység különféle tényezőket vesz figyelembe, beleértve azt, hogy milyen módon kíséri figyelemmel a vezetés a gazdálkodó egység működését (például termékcsoportok, üzleti tevékenységek, az egyes telephelyek, városrészek vagy régiók szerint), vagy hogy a vezetés milyen módon hozza meg a gazdálkodó egység eszközeinek és működésének folytatására vagy elidegenítésére vonatkozó döntéseit. Az 1. szemléltető példa a pénztermelő egység azonosítását szemlélteti.

70. Ha egy eszköz vagy eszközcsoport által előállított terméknek van aktív piaca, ezt az eszközt vagy eszközcsoportot még akkor is pénztermelő egységként kell azonosítani, ha a termékek részben vagy egészben belső felhasználásra kerülnek. Amennyiben valamely eszköz vagy pénztermelő egység által termelt pénzbevételeket befolyásolja valamely belső elszámolóár, a gazdálkodó egységnek a vezetésnek a terméknek a piaci feltételek mellett megkötött ügyletek keretében elérhető jövőbeni árára (áraira) vonatkozó legjobb becslését kell felhasználnia:

(a) az eszköz vagy pénztermelő egység használati értékének megállapításához felhasznált jövőbeni pénzbevételek becslésénél; valamint

(b) a belső elszámolóárak által érintett egyéb eszközök vagy pénztermelő egységek használati értékének megállapításához felhasznált jövőbeni pénzkiadásokra vonatkozó becslések kialakítása során.

71. Még akkor is, ha az eszközök vagy eszközcsoportok termékeit a gazdálkodó egység más pénztermelő egységei használják fel (például a termelési folyamat közbenső állapotában lévő termékeket), ez az eszközcsoport különálló pénztermelő egységet alkot, ha ezeket a termékeket a gazdálkodó egység aktív piacon is értékesíthetné. Ennek az az oka, hogy az eszközből vagy eszközcsoportból származhatnának olyan pénzbevételek, amelyek nagymértékben függetlenek lennének az egyéb eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételektől. Az ilyen pénztermelő egységre, vagy bármely más, belső elszámolóárral érintett eszközre vagy pénztermelő egységre vonatkozó pénzügyi terveken/előrejelzéseken alapuló információ felhasználása során a gazdálkodó egységnek helyesbítenie kell ezt az információt, ha a belső elszámolóárak nem tükrözik a vezetés piaci viszonyok között elérhető árakra vonatkozó legjobb becslését.

72. A pénztermelő egységeket ugyanarra az eszközre vagy eszköztípusra vonatkozóan időszakról időszakra következetesen kell azonosítani, kivéve, ha a változtatás indokolt.

73. Ha a gazdálkodó egység megállapítja, hogy egy eszköz egy más pénztermelő egységhez tartozik, mint a korábbi időszakokban, vagy hogy az eszköz pénztermelő egységében összevont eszközök típusa megváltozott, a 130. bekezdés a pénztermelő egységre vonatkozóan bizonyos közzétételi kötelezettséget ír elő, amennyiben a pénztermelő egységre értékvesztés miatti veszteséget számoltak el vagy írtak vissza.

Pénztermelő egység megtérülő értéke és könyv szerinti értéke

74. A pénztermelő egység megtérülő értéke a pénztermelő egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és használati értéke közül a magasabbik. A pénztermelő egység megtérülő értékének megállapítása szempontjából a 19–57. bekezdésben található bármely „eszköz"-re történő hivatkozást „pénztermelő egység"-re történő hivatkozásként kell értelmezni.

75. A pénztermelő egység könyv szerinti értékét olyan alapon kell megállapítani, amely összhangban van azzal, ahogyan a pénztermelő egység megtérülő értékét megállapítják.

76. A pénztermelő egység könyv szerinti értéke:

(a) csak azoknak az eszközöknek a könyv szerinti értékét tartalmazza, amelyek közvetlenül a pénztermelő egységnek tulajdoníthatók, vagy a pénztermelő egységhez ésszerű és következetes módon hozzárendelhetők, és amelyek a pénztermelő egység használati értékének meghatározásához megbecsült jövőbeni pénzbevételeket létre fogják hozni; valamint

(b) nem tartalmazza megjelenített kötelezettségek könyv szerinti értékét, kivéve, ha a pénztermelő egység megtérülő értéke ennek a kötelezettségnek a figyelmen kívül hagyásával nem állapítható meg.

Ennek az az oka, hogy a pénztermelő egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értékét és használati értékét azoknak a cash flow-knak a figyelmen kívül hagyásával állapítják meg, amelyek a pénztermelő egység részét nem képező eszközökhöz, és a már megjelenített kötelezettségekhez kapcsolódnak (lásd a 28. és 43. bekezdést).

77. Ha eszközöket csoportosítanak a megtérülési becslések céljára, fontos, hogy a pénztermelő egységben minden eszköz benne legyen, amely a pénzbevételek vonatkozó részét termeli, vagy ahhoz felhasználják. Egyébként a pénztermelő egység akkor is teljes mértékben megtérülőnek tűnhet, ha valójában egy értékvesztés miatti veszteség bekövetkezett. Néhány esetben, habár bizonyos eszközök hozzájárulnak egy pénztermelő egységből származó becsült jövőbeni cash flow-khoz, nem lehet azokat ésszerű és következetes alapon a pénztermelő egységhez hozzárendelni. Ez esetleg előfordulhat a goodwillnél vagy olyan társasági eszközöknél, mint például a központi iroda eszközei. A 80–103. bekezdés elmagyarázza, hogyan kell kezelni ezeket az eszközöket a pénztermelő egységek értékvesztési tesztje során.

78. A pénztermelő egység megtérülő értékének megállapításához szükséges lehet bizonyos megjelenített kötelezettségeket figyelembe venni. Ez történhet akkor, ha egy pénztermelő egység elidegenítésekor szükséges, hogy a vevő egy kötelezettséget is átvegyen. Ez esetben a pénztermelő egység 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 pénztermelő egység könyv szerinti értékének és megtérülő értékének értelmezhető összehasonlítása érdekében a kötelezettség könyv szerinti értéke mind a pénztermelő egység használati értékének, mind a könyv szerinti értékének megállapításánál levonásra kerül.

Példa

Egy társaság olyan országban üzemeltet bányát, ahol a helyi törvények megkövetelik, hogy a tulajdonos a bányászati tevékenység befejezésekor a helyszínt helyreállítsa. A helyreállítás költségei tartalmazzák a bányászati tevékenység megkezdése előtt eltávolított fedőréteg cseréjét. A fedőréteg cseréjére céltartalékot jelenítettek meg, ahogy a fedőréteget eltávolították. A céltartalékolt összeget a bánya bekerülési értéke részeként jelenítették meg, és azt értékcsökkentik a bánya hasznos élettartama alatt. A helyreállítási céltartalék könyv szerinti értéke 500 CU [a], amely egyenlő a helyreállítási költségek jelenértékével.

A gazdálkodó egység a bányát értékvesztés szempontjából teszteli. A bánya pénztermelő egysége maga a bánya egésze. A gazdálkodó egység a bányára különböző vételi ajánlatokat kapott 800 CU körüli áron. Ez az ár magában foglalja, hogy a vevő a fedőréteg helyreállítására vonatkozó kötelmet átvállalja. A bánya elidegenítési költségei elhanyagolhatók. A bánya használati értéke a helyreállítási költségek nélkül kb. 1 200 CU. A bánya könyv szerinti értéke 1 000 CU.

A pénztermelő egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke 800 CU. Ez az összeg figyelembe veszi azokat a helyreállítási költségeket, amelyekre már céltartalékot képeztek. Ennek következményeként, a pénztermelő egység használati értékét a helyreállítási költségek figyelembevétele után határozzák meg, és azt 700 CU-ra becsülik (1 200 CU – 500 CU). A pénztermelő egység könyv szerinti értéke 500 CU, amely a bánya könyv szerinti értékének (1 000 CU) és a helyreállítási céltartalék könyv szerinti értékének (500 CU) különbözete. Ily módon, a pénztermelő egység megtérülő értéke meghaladja annak könyv szerinti értékét.

[a] A jelen standardban a pénzösszegek „pénznemegységben" (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

79. A pénztermelő egység megtérülő értékét praktikus okokból néha a pénztermelő egység részét nem képező eszközök (például követelések vagy egyéb pénzügyi eszközök) vagy kimutatott kötelezettségek (például szállítói kötelezettségek, nyugdíjak vagy egyéb céltartalékok) számításba vétele után határozzák meg. A pénztermelő egységek könyv szerinti értékét ilyen esetekben megnövelik a vonatkozó eszközök könyv szerinti értékével és csökkentik a vonatkozó kötelezettségek könyv szerinti értékével.

Goodwill

A goodwill hozzárendelése a pénztermelő egységekhez

80. Az értékvesztési vizsgálat céljára az üzleti kombinációban megszerzett goodwillt az akvizíció időpontjától kezdődően hozzá kell rendelni a felvásárló azon egyes pénztermelő egységeihez vagy a pénztermelő egységek azon csoportjaihoz, amelyek várhatóan élvezni fogják a kombinációból származó szinergia nyújtotta előnyöket, függetlenül attól, hogy a felvásárolt egyéb eszközeiből vagy kötelezettségeiből vannak-e hozzárendelve ezen egységekhez vagy egységek csoportjaihoz. Minden egyes egységnek vagy egységcsoportnak, amelyhez goodwillt rendeltek hozzá:

(a) a gazdálkodó egységen belüli azt a legalacsonyabb szintet kell tükröznie, amelyen a goodwillt belső vezetési célokra megfigyelik; valamint

(b) nem szabad nagyobbnak lennie, mint az IFRS 8 *Működési szegmensek* standarddal összhangban meghatározott működési szegmens.

81. Az üzleti kombinációban megszerzett goodwill a felvásárló által 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 goodwill nem teremt más eszközöktől vagy eszközcsoportoktól független cash flow-kat, és az gyakran a több pénztermelő egység által együttesen megtermelt cash flow-kat növeli. A goodwillt számos esetben nem lehet egyértelműen különálló pénztermelő egységekhez hozzárendelni, hanem csak pénztermelő egységek egyes csoportjaihoz. Ennek eredményeképpen, a gazdálkodó egységen belüli azon legalacsonyabb szint, amelyen a goodwill belső vezetési célokra megfigyelésre kerül, bizonyos esetekben több olyan pénztermelő egységet tartalmaz, amelyre a goodwill vonatkozik, de amelyhez azt nem lehet hozzárendelni. A 83–99. bekezdésben a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egységekre történő hivatkozások alatt a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egységcsoportok is értendők.

82. A 80. bekezdésben foglalt előírások alkalmazásával a goodwill olyan szinten kerül értékvesztés szempontjából tesztelésre, ami megfelelően tükrözi, hogy a gazdálkodó egység vezetése milyen módon irányítja a tevékenységeket, és amellyel a goodwill természetes módon társítható lenne. Ily módon további beszámoló rendszerek kidolgozására általában nincs szükség.

83. Az értékvesztés szempontjából történő vizsgálat céljára kijelölt, hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egység nem feltétlenül azonos azzal a szinttel, amelyre a goodwill az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján, az árfolyam nyereség vagy veszteség meghatározásának céljából felosztásra kerül. Például ha a gazdálkodó egységnek az IAS 21 alapján a goodwillt viszonylag alacsony szintekre kell felosztania az árfolyamnyereség vagy -veszteség meghatározása céljából, nem szükséges a goodwill értékvesztés szempontjából történő vizsgálatát ugyanezen szinteken elvégeznie, kivéve, ha a goodwillt belső vezetési célokra ugyanezen szinteken követi nyomon.

84. Amennyiben az üzleti kombinációban megszerzett goodwill kezdeti felosztását azon éves időszak végéig, melyben az üzleti kombináció létrejött, nem lehet befejezni, azt az akvizíció időpontját követő első éves időszak végéig kell befejezni.

85. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardnak megfelelően, amennyiben az üzleti kombináció kezdeti elszámolása csak ideiglenesen állapítható meg azon időszak végéig, amelyben a kombináció létrejön, a felvásárlónak:

(a) a kombinációt ezen ideiglenes értékek felhasználásával kell elszámolnia; valamint

(b) a felvásárlónak az ideiglenes értékeknek a kezdeti elszámolás lezárásából származó bármely módosítását az akvizíció időpontjától számított tizenkét hónapon belül meg kell jelenítenie.

Ilyen körülmények esetén előfordulhat az is, hogy a kombinációban megszerzett goodwill kezdeti hozzárendelését nem lehetséges befejezni azon éves időszak vége előtt, amelyben a kombináció megvalósult. Ha ez az eset áll fenn, a gazdálkodó egységnek a 133. bekezdésben előírt információkat közzé kell tennie.

86. Amennyiben goodwillt rendeltek hozzá egy pénztermelő egységhez, és a gazdálkodó egység az ezen pénztermelő egységen belüli valamely tevékenységet elidegeníti, az elidegenített tevékenységhez tartozó goodwillt:

(a) az elidegenítésen elért nyereség vagy veszteség meghatározásakor figyelembe kell venni az adott tevékenység könyv szerinti értékében; valamint

(b) a pénztermelő egységből elidegenített és annak a megtartott része egymáshoz viszonyított értékei alapján kell értékelni, kivéve ha a gazdálkodó egység bizonyítani tudja, hogy egy másik módszer jobban tükrözi az elidegenített tevékenységhez kapcsolódó goodwillt.

Példa

A gazdálkodó egység 100 CU összegért elad egy olyan pénztermelő egységbe tartozó tevékenységet, amelyhez korábban goodwillt rendeltek hozzá. Az egységre felosztott goodwillt csak önkényesen lehet egy, az egységnél alacsonyabb szinten lévő eszköz csoporthoz azonosítani vagy hozzárendelni. A pénztermelő egység megtartott részének megtérülő értéke 300 CU.

Mivel a pénztermelő egységhez hozzárendelt goodwillt nem lehet egyértelműen valamely az ezen egységnél alacsonyabb szinten lévő eszközcsoporthoz azonosítani vagy hozzárendelni, az elidegenített tevékenységhez kapcsolódó goodwillt az elidegenített tevékenységnek a megtartott egységrészekhez viszonyított értékei alapján értékelik. Ily módon a pénztermelő egységre felosztott goodwill 25 %-át kell az eladott tevékenység könyv szerinti értékében figyelembe venni.

87. Ha a gazdálkodó egység olyan módon szervezi át beszámolási struktúráját, amely megváltoztatja egy vagy több olyan pénztermelő egység összetételét, amelyre goodwill került felosztásra, a goodwillt újra fel kell osztani az érintett egységekre. Az újrafelosztást azon relatívérték-megközelítéshez hasonló módszerrel kell elvégezni, amelyet akkor alkalmaznak, amikor a gazdálkodó egység elidegeníti valamely pénztermelő egysége valamelyik tevékenységét, kivéve, ha a gazdálkodó egység bizonyítani tudja, hogy valamely más módszer jobban tükrözi az átszervezett egységgel kapcsolatos goodwillt.

Példa

Korábban goodwill került felosztásra valamely „A” pénztermelő egységre. Az „A”-ra felosztott goodwillt csak önkényesen lehet egy, az „A”-nál alacsonyabb szinten lévő eszköz csoporthoz allokálni. „A”-t fel kell osztani és be kell integrálni három másik pénztermelő egységbe: „B”-be, „C”-be és „D”-be.

Mivel az „A”-ra felosztott goodwillt nem lehet egyértelműen egy „A”-nál alacsonyabb szintű eszközcsoportra azonosítani vagy felosztani, azt újra fel kell osztani a „B”, „C” és „D” egységekre az „A” azon három részének viszonylagos értékei alapján, amelyek beintegrálásra kerültek „B”-be, „C”-be és „D”-be.

A goodwillel rendelkező pénztermelő egységek értékvesztésének vizsgálata

88. Ha a 81. bekezdés alapján goodwill tartozik valamely pénztermelő egységhez, de az nem került felosztásra az adott egységre, amennyiben jelzés van arra, hogy az egység értékvesztett lehet, az egységet úgy kell értékvesztés szempontjából tesztelni, hogy az egységnek a goodwillt nem tartalmazó könyv szerinti értékét hasonlítják össze az egység megtérülő értékével. Bármely értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.

89. Amennyiben egy 88. bekezdésben leírt pénztermelő egység könyv szerinti értéke tartalmaz egy olyan immateriális eszközt, amelynek határozatlan hasznos élettartama van, vagy amely még nem alkalmas a használatbavételre, és ha az adott eszköz értékvesztési vizsgálata csak valamilyen pénztermelő egység részeként végezhető el, a 10. bekezdés előírja, hogy ezen az egységen is évente kell elvégezni az értékvesztési vizsgálatot.

90. Az olyan pénztermelő egységet, amelyre goodwill került felosztásra, évente kell értékvesztési vizsgálatnak alávetni, vagy amikor jelzés van arra, hogy az egység értékvesztett lehet, olyan módon, hogy az egység goodwillt is tartalmazó könyv szerinti értékét hasonlítják össze az egység megtérülő értékével. Amennyiben az egység megtérülő értéke magasabb az egység könyv szerinti értékénél, az egységet, valamint az arra felosztott goodwillt úgy kell tekinteni, hogy azok nem értékvesztettek. Amennyiben az egység könyv szerinti értéke meghaladja az egység megtérülő értékét, a gazdálkodó egységnek a 104. bekezdés alapján kell elszámolnia az értékvesztés miatti veszteséget.

Kisebbségi részesedés

91. Az IFRS 3-nak megfelelően 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 ellenőrzése alatt álló goodwill összegét. Emiatt a kisebbségi részesedésre eső goodwillt nem mutatják ki az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban. Ennek megfelelően, amennyiben egy olyan pénztermelő 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 goodwillből.

Ugyanakkor a pénztermelő egység jelen standard szerint meghatározott megtérülő értékének egy része a kisebbségi részesedésre eső goodwillnek tulajdonítható.

92. Következésképpen a goodwillt tartalmazó, nem teljes egészében tulajdonolt pénztermelő egység értékvesztési vizsgálatakor az adott egység könyv szerinti értékét elméletileg helyesbíteni kell, mielőtt azt az egység megtérülő értékével összehasonlítják. Ezt olyan módon teszik, hogy az egységre allokált goodwill könyv szerinti értékét felbruttósítják a kisebbségi részesedésre eső goodwill értékével. Az ily módon elméletileg helyesbített korrigált könyv szerinti értéket ezután hasonlítják össze az egység megtérülő értékével annak meghatározására, hogy a pénztermelő egységben bekövetkezett-e értékvesztés. Ha igen, az egység az értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés alapján számolja el, először 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 eső részre vonatkozóan, úgy, hogy csak az első kerül megjelenítésre a goodwill értékvesztés miatti veszteségeként.

94. Amennyiben a goodwillre vonatkozó értékvesztés miatti veszteség teljes összege kisebb azon összegnél, amellyel a pénztermelő egység elméletben helyesbített könyv szerinti értéke meghaladja a megtérülő értéket, a 104. bekezdés előírja, hogy a fennmaradó többletet arányosan fel kell osztani az egység egyéb eszközei között, az egység egyes eszközeinek könyv szerinti értéke alapján.

95. A 7. szemléltető példa bemutatja a goodwillel rendelkező, nem teljes mértékben tulajdonolt pénztermelő egységre vonatkozó értékvesztési vizsgálatot.

Az értékvesztési vizsgálatok időzítése

96. Az olyan pénztermelő egység éves értékvesztési vizsgálatát, amelyre goodwillt osztottak fel, az éves időszak során bármikor el lehet végezni, feltéve, hogy azt minden évben azonos időpontban végzik el. Az egyes pénztermelő egységek eltérő időpontokban is vizsgálat alá vethetők. Ugyanakkor ha a pénztermelő egységre felosztott goodwillt egy üzleti kombinációban az aktuális éves időszak alatt szerezték meg, az egységet még az aktuális éves időszak vége előtt tesztelni kell értékvesztés szempontjából.

97. Amennyiben azon pénztermelő egységet alkotó eszközök, amelyre goodwill került felosztásra, ugyanabban az időpontban kerülnek értékvesztési vizsgálat alá, mint az adott egység, azokat az egységen végzett értékvesztési vizsgálat elvégzése előtt kell értékvesztés szempontjából megvizsgálni. Hasonlóképpen amennyiben azon pénztermelő egységcsoportot alkotó pénztermelő egységek, amelyre goodwill került felosztásra, azonos időpontban kerülnek értékvesztési vizsgálat alá, mint a goodwillt tartalmazó egységcsoport, az önálló egységek értékvesztési vizsgálatát a goodwillt tartalmazó egységcsoport értékvesztési vizsgálatának elvégzése előtt kell elvégezni.

98. Az olyan pénztermelő egység értékvesztési vizsgálatának elvégzésekor, amelyre goodwill került felosztásra, jelzés merülhet fel a goodwillt tartalmazó egységen belüli valamely eszköz értékvesztésére vonatkozóan. Ilyen esetben a gazdálkodó egységnek az eszközt kell először értékvesztés szempontjából tesztelnie, és az ezen eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget kell először elszámolnia, mielőtt a goodwillt tartalmazó pénztermelő egység értékvesztési vizsgálatát elvégezné. Hasonlóképpen jelzés merülhet fel egy goodwillt tartalmazó egységcsoporton belüli pénztermelő egységnél bekövetkezett értékvesztésre vonatkozóan is. Ilyen esetben a gazdálkodó egységnek a pénztermelő egységet kell először értékvesztés szempontjából tesztelnie, és az ezen egységre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget kell először elszámolnia, mielőtt a goodwillt tartalmazó pénztermelő egységcsoport értékvesztési vizsgálatát elvégezné.

99. Egy megelőző időszakban a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egység megtérülő értékére vonatkozóan elvégzett legutolsó részletes számítást fel lehet használni az adott egység értékvesztési vizsgálatához a tárgyidőszakban, feltéve, hogy az alábbi feltételek mindegyike teljesül:

(a) az egységet alkotó eszközök és kötelezettségek a legutolsó megtérülőérték-számítás óta nem változtak jelentősen;

(b) a legutolsó megtérülőérték-számítás olyan összeget eredményezett, ami jelentős különbözettel meghaladta az egység könyv szerinti értékét; valamint

(c) a legutolsó megtérülőérték-számítás óta bekövetkezett események, valamint megváltozott körülmények értékelése alapján esetleges a valószínűsége annak, hogy egy jelenlegi megtérülőérték-számítás az egység könyv szerinti értékénél alacsonyabb értéket eredményezne.

Társasági eszközök

100. A társasági eszközök olyan csoport- vagy divizionális eszközök, mint például a gazdálkodó egység központi irodájának vagy egy divíziójának az épülete, az elektronikus adatfeldolgozó berendezések vagy a kutatási központ. A gazdálkodó egység felépítése határozza meg, hogy egy eszköz megfelel-e a társasági eszköz jelen standard szerinti definíciójának egy adott pénztermelő egység tekintetében. A társasági eszközök megkülönböztető jellemvonásai, hogy nem teremtenek más eszközöktől vagy eszközcsoportoktól független pénzbevételeket, és hogy a könyv szerinti értékük nem teljesen rendelhető hozzá a vizsgált pénztermelő egységhez.

101. Mivel a társasági eszközök nem teremtenek önálló pénzbevételeket, egy adott egyedi társasági eszköz megtérülő értéke nem állapítható meg, hacsak a vezetés az eszköz elidegenítése mellett nem döntött. Következésképpen, ha jelzés van arra, hogy egy társasági eszköz értékvesztett lehet, a megtérülő érték arra a pénztermelő egységre vagy pénztermelő egységcsoportra kerül megállapításra, amelyhez a társasági eszköz tartozik, és ennek a pénztermelő egységnek vagy pénztermelő egységcsoportnak a könyv szerinti értékéhez lesz hasonlítva. Az értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.

102. Egy pénztermelő egység értékvesztési tesztje során a gazdálkodó egységnek azonosítania kell minden olyan társasági eszközt, amely a vizsgált pénztermelő egységhez tartozik. Amennyiben a társasági eszköz könyv szerinti értékének valamely része:

(a) ésszerű és következetes módon felosztható az adott pénztermelő egységre, a gazdálkodó egységnek a pénztermelő egységnek a társasági eszköz adott pénztermelő egységre felosztott könyv szerinti értékét is tartalmazó könyv szerinti értékét kell összehasonlítania a megtérülő értékkel. Bármely értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni;

(b) ésszerű és következetes módon nem osztható fel az adott pénztermelő egységre, a gazdálkodó egységnek:

i. a pénztermelő egység társasági eszközt nem tartalmazó könyv szerinti értékét kell összehasonlítania annak megtérülő értékével, és az esetleges értékvesztést a 104. bekezdés alapján kell elszámolnia;

ii. meg kell határoznia a pénztermelő egységek azon legkisebb csoportját, amely tartalmazza a vizsgálat tárgyát képező pénztermelő egységet, és amelyre a társasági eszköz könyv szerinti értékének egy részét ésszerű és következetes módon hozzá lehet rendelni; valamint

iii. össze kell hasonlítania az adott pénztermelő egységcsoportnak az adott egységcsoportra felosztott társasági eszközt is tartalmazó könyv szerinti értékét az egységcsoport megtérülő értékével. Bármely értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.

103. A 8. szemléltető példa ezen előírások társasági eszközökre történő alkalmazását szemlélteti.

A pénztermelő egység értékvesztés miatti vesztesége

104. Egy pénztermelő egységre (a pénztermelő egységek azon legkisebb csoportjára, amelyre goodwill vagy társasági eszköz került felosztásra) értékvesztés miatt akkor, és csak akkor lehet veszteséget elszámolni, ha az egység (egységek csoportja) megtérülő értéke alacsonyabb, mint az egység (egységek csoportja) könyv szerinti értéke. Az értékvesztés miatti veszteséget az egységhez (egységek csoportjához) tartozó eszközök könyv szerinti értékének csökkentésére a következő sorrendben kell felosztani:

(a) először, a pénztermelő egységhez (egységek csoportjához) hozzárendelt goodwill könyv szerinti értékét kell csökkenteni; valamint

(b) ezt követően az egységhez (egységek csoportjához) tartozó egyéb eszközökre arányosan az egység (egység csoport) minden egyes eszközének könyv szerinti értéke alapján.

A könyv szerinti értékekben ily módon beállt csökkenések az egyedi eszközök értékvesztés miatti veszteségeként kell kezelni és a 60. bekezdés előírásai szerint kell megjeleníteni.

105. Az értékvesztés miatti veszteségek 104. bekezdés szerinti felosztásánál a gazdálkodó egység az eszköz könyv szerinti értékét nem csökkentheti a következő értékek közül a legmagasabb alá:

(a) az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke (ha meghatározható);

(b) használati értéke (ha meghatározható); valamint

(c) nulla.

Az értékvesztés miatti veszteség olyan összegét, amelyet egyébként az eszközre osztottak volna fel, az egységhez (egységcsoporthoz) tartozó egyéb eszközökre kell arányosan felosztani.

106. Ha egy pénztermelő egységhez tartozó minden egyes eszköz megtérülő értékét kivitelezhetetlen megbecsülni, a jelen standard az értékvesztés miatti veszteségnek az egységhez tartozó, a goodwilltől eltérő eszközök közötti önkényes felosztását írja elő, mivel a pénztermelő egységhez tartozó összes eszköz együttesen működik.

107. Ha az egyedi eszköz megtérülő értéke nem állapítható meg (lásd a 67. bekezdést):

(a) az eszközre értékvesztés miatti veszteséget akkor jelenítenek meg, ha az eszköz könyv szerinti értéke nagyobb, mint annak az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és a 104. és 105. bekezdésben részletezett felosztási eljárások eredménye közül a magasabb érték; valamint

(b) az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem jelenítenek meg, ha a kapcsolódó pénztermelő egység nem értékvesztett. Ez vonatkozik arra az esetre is, ha az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb.

Példa

Egy gép fizikai károsodást szenvedett, de még működik, ha nem is olyan jól, mint korábban. A gép értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb. A gép nem termel független pénzbevételt. A gépet magában foglaló, az egyéb eszközökből származó pénzbevételektől nagymértékben független pénzbevételeket termelő legkisebb azonosítható eszközcsoport az a gépsor, amelyikhez a gép tartozik. A gépsor megtérülő értéke azt mutatja, hogy a gépsor egészében véve nem értékvesztett.

1. feltételezés: a vezetés által jóváhagyott tervek/előrejelzések nem tükrözik a vezetésnek a gép lecserélése mellett való elkötelezettségét.

A gép megtérülő értéke önmagában nem becsülhető fel, mivel annak használati értéke:

(a) *eltérhet az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéktől; valamint*

(b) *az csak a gépet magában foglaló pénztermelő egységre (a gépsorra) határozható meg.*

A gépsor nem értékvesztett. Ezért a gépre értékvesztés miatti veszteséget nem jelenítenek meg. A gazdálkodó egységnél mindazonáltal szükség lehet a gépre megállapított értékcsökkenési időszak vagy értékcsökkenési módszer újramegállapítására. Lehetséges, hogy rövidebb értékcsökkenési időszak vagy gyorsabb leírási módszer kell ahhoz, hogy tükrözze a várható hátralévő hasznos élettartamot vagy azt a sémát, amely szerint a gazdálkodó egység a gazdasági hasznokat felhasználja.

2. feltételezés: a vezetés által jóváhagyott tervek/előrejelzések a vezetésnek a gép lecserélésére és közeljövőbeli értékesítésére vonatkozó elkötelezettségét tükrözik. A gép értékesítését megelőző folyamatos használatból származó cash flow-k elhanyagolhatónak becsülhetők.

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. bekezdésben előírtak alkalmazása után akkor, és csak akkor kell a pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének esetlegesen fennmaradó összegét kötelezettségként kimutatni, ha ezt más standard megköveteli.

ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉG VISSZAÍRÁSA

109. A 110–116. bekezdés határozza meg az egy eszközre vagy pénztermelő egységre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteségnek a visszaírására vonatkozó követelményeket. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is. További előírások találhatók az egyedi eszközökre a 117–121. bekezdésben, a pénztermelő egységekre a 122–123. bekezdésben, és a goodwillre a 124–125. bekezdésben.

110. A gazdálkodó egységnek minden mérlegfordulónapra vonatkozóan fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy, a goodwilltől eltérő eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn, vagy csökkent. Ha létezik bármely ilyen jelzés, a gazdálkodó egységnek fel kell becsülnie az eszköz megtérülő értékét.

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

Külső információforrások

(a) az eszköz piaci értéke az időszak folyamán jelentős mértékben megnövekedett;

(b) a gazdálkodó egységre nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, a gazdálkodó egység működésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták;

(c) a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az időszak folyamán csökkentek, és ezek a csökkenések valószínűleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátára, és lényegesen növelni fogják az eszköz megtérülő értékét.

Belső információforrások

(d) a gazdálkodó egységre nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. E változások magukban foglalják az időszak folyamán eszközölt beruházási kiadásokat, amelyek azért merültek fel, hogy az eszköz teljesítményét fejlesszék, vagy azon tevékenységet, melyhez az eszköz tartozik, átszervezzék;

(e) belső jelentések arra utaló bizonyítékot szolgáltatnak, hogy az eszköz gazdasági teljesítménye a vártnál jobb, vagy a vártnál jobb lesz.

112. Az értékvesztés miatti veszteség lehetséges csökkenésének 111. bekezdésben leírt jelzései főleg a 12. bekezdésben megadott, az értékvesztés miatti lehetséges veszteségekre vonatkozó jelzések tükörképei.

113. Ha van arra utaló jelzés, hogy a korábbi években egy goodwilltől eltérő eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, ez jelezheti, hogy az eszköz hátralévő hasznos élettartamát, értékcsökkenési (amortizációs) módszerét vagy maradványértékét felül kell vizsgálni és az eszközre vonatkozó standardnak megfelelően helyesbíteni szükséges még akkor is, ha az eszközzel kapcsolatban értékvesztés miatti veszteség nem került visszaírásra.

114. Egy goodwilltől eltérő eszközre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség akkor, és csak akkor írható vissza, ha az értékvesztés miatti veszteség legutóbbi elszámolása óta változás állt be a megtérülő érték megállapításához felhasznált becslésekben. Ilyen esetben az eszköz könyv szerinti értékét a megtérülő értékre kell növelni, kivéve a 117. bekezdésben leírtak esetében. Ez a növelés az értékvesztés miatti veszteség visszaírása.

115. Az értékvesztés miatti veszteség visszaírása az eszköznek akár a használatból, akár az eladásból fakadó becsült potenciáljának az óta az időpont óta bekövetkezett növekedését tükrözi, amikor a gazdálkodó egység az eszközre legutóbb értékvesztés miatti veszteséget számolt el. A 130. bekezdés alapján a gazdálkodó egységnek azonosítania kell a becslések változását, amely a becsült potenciál növekedését okozza. A becslések változásait szemléltető példák:

(a) a megtérülő érték alapjában bekövetkezett változás (azaz hogy a megtérülő érték az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken vagy a használati értéken alapul-e);

(b) ha a megtérülő érték a használati értéken alapult: a jövőbeli cash flow-k becsült összegének vagy ütemezésének, vagy a diszkontrátának a változása; vagy

(c) ha a megtérülő érték az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken alapult: az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték összetevőinek becsült értékeiben bekövetkezett változás.

116. Egy eszköz használati értéke az eszköz könyv szerinti értékénél nagyobbá válhat pusztán amiatt, hogy a jövőbeni pénzbevételek jelenértéke azok egyre közelebbivé válása miatt növekszik. Az eszköz potenciálja viszont nem növekedett. Ezért az értékvesztés miatti veszteség nem kerül visszaírásra csak az idő múlásának okán (ezt néha a diszkont „lebontásának" nevezik) még akkor sem, ha az eszköz megtérülő értéke a könyv szerinti értékénél magasabbá válik.

Egyedi eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírása

117. Egy, a goodwilltől eltérő eszköznek az értékvesztés miatti veszteség visszaírása miatt megnövekedett könyv szerinti értéke nem haladhatja meg azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés megjelenítése után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el.

118. A goodwilltől eltérő eszköz könyv szerinti értékének bármely azon könyv szerinti érték feletti növelése, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el, átértékelés. Az ilyen átértékelés megjelenítésére a gazdálkodó egység az eszközre vonatkozó standardot alkalmazza.

119. A goodwilltől eltérő eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az eredményben azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt egy másik standardnak megfelelően (például az IAS 16 standard átértékelési modellje szerint) átértékelt értéken tartják nyilván. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az átértékelés növekedéseként kell kezelni a másik standard előírásai szerint.

120. Az átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az átértékelési többlet növekedéseként kell közvetlenül a saját tőkében elszámolni. Ugyanakkor, ha az ugyanezen átértékelt eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget előzőleg az eredményben számolták el, az értékvesztés miatti veszteség visszaírását is az eredményben kell elszámolni.

121. Az értékvesztés miatti veszteség visszaírásának megjelenítése után az eszköz értékcsökkenését (amortizációját) a jövőbeni időszakokra helyesbíteni kell, hogy az eszköznek a maradványértékkel csökkentett (ha van ilyen), módosított könyv szerinti értéke kerüljön szisztematikusan felosztásra a hátralévő hasznos élettartamra.

A pénztermelő egység értékvesztés miatti vesztesége

122. Egy pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének visszaírását a goodwill kivételével az egységhez tartozó eszközök könyv szerinti értékének növelésére kell arányosan felosztani. A könyv szerinti értékekben ilyen módon beállt növekedéseket az egyedi eszközök értékvesztés miatti veszteségének visszaírásaként kell kezelni és a 119. bekezdésben előírtaknak megfelelően kell elszámolni.

123. A pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének a 122. bekezdés szerinti visszaírásakor egy eszköz könyv szerinti értéke nem növelhető a következő értékek közül az alacsonyabb fölé:

(a) az eszköz megtérülő értéke (ha meghatározható); valamint

(b) az a könyv szerinti érték, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi időszakokban az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el.

Az értékvesztés miatti veszteség visszaírásának olyan összegét, amelyet egyébként az eszközre osztottak volna fel, az egységhez tartozó a goodwilltől eltérő egyéb eszközökre kell arányosan felosztani.

A goodwill értékvesztés miatti veszteségének visszaírása

124. A goodwillre elszámolt értékvesztés miatti veszteség egy későbbi időszakban nem írható vissza.

125. Az IAS 38 *Immateriális javak* standard tiltja a saját előállítású goodwill megjelenítését. A goodwill megtérülő értékében a megjelenítést követő időszakokban beállott esetleges növekedés valószínűsíthetően a saját előállítású goodwill növekedése, nem pedig a megszerzett goodwillre vonatkozóan elszámolt értékvesztés miatti veszteség visszafordulása.

KÖZZÉTÉTEL

126. A gazdálkodó egységnek minden eszközcsoportra vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:

(a) az eredményben az időszak folyamán elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét, és azokat az eredménykimutatás tételsorokat, amelyek ezen értékvesztés miatti veszteségeket tartalmazzák;

(b) az eredményben az időszak folyamán elszámolt értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának összegét, és azokat az eredménykimutatás tételsorokat, amelyekben ezen értékvesztés miatti veszteségek visszaírásra kerültek;

(c) az időszak folyamán közvetlenül a saját tőkében elszámolt, az átértékelt eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek összegét;

(d) az időszak folyamán közvetlenül a saját tőkében elszámolt, az átértékelt eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának összegét.

127. Egy eszközcsoport a gazdálkodó egység működése szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű eszközök csoportja.

128. A 126. bekezdésben előírt információ az eszközcsoportra közzétett egyéb információval együtt is bemutatható. Ezt az információt tartalmazhatja például az ingatlanok, gépek és berendezések időszak eleji és időszak végi könyv szerinti értékének az IAS 16 standard által előírt levezetése.

129. Az a gazdálkodó egység, mely a szegmens információkat az IFRS 8 standard alapján jelenti, minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan az alábbiakat kell közzétennie:

(a) az időszak folyamán az eredményben, és közvetlenül a saját tőkében elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét;

(b) az időszak folyamán az eredményben, és közvetlenül a saját tőkében elszámolt értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának összegét.

130. Ha az egyedi eszközre, beleértve a goodwillt is, vagy pénztermelő egységre értékvesztés miatti lényeges veszteséget számoltak el vagy írtak vissza az időszak folyamán, a gazdálkodó 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) egy egyedi eszközre:

i. az eszköz jellegét; valamint

ii. amennyiben a gazdálkodó egység szegmens információt is közzétesz az IFRS 8 standard alapján, a bemutatandó szegmens az, amelyhez az eszköz tartozik;

(d) egy pénztermelő egységre:

i. a pénztermelő egység leírását (például, hogy az egy gépsor, egy üzem, egy üzleti tevékenység, egy földrajzi terület, egy, az IFRS 8 definíciója szerinti bemutatandó szegmens);

ii. az elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteségek összegét eszközcsoportok szerint, és amennyiben a gazdálkodó egység szegmensinformációt is közzétesz az IFRS 8 standard alapján, a bemutatandó szegmensenként; valamint

iii. ha a pénztermelő egység azonosítására szolgáló eszközcsoportosítás a pénztermelő egység megtérülő értékének (ha van) legutóbbi megbecslése óta megváltozott, az egységnek be kell mutatnia az eszközök csoportosításának korábbi és jelenlegi módját, és a pénztermelő egység azonosításának módjában bekövetkezett változtatások indokait;

(e) azt, hogy az eszköz (pénztermelő egység) megtérülő értéke annak értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke vagy használati értéke-e;

(f) ha a megtérülő érték az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték, az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték meghatározásának alapját (pl. hogy a valós értéket aktív piacra történő hivatkozással állapították-e meg);

(g) ha a megtérülő érték a használati érték, a használati érték jelenlegi becsléséhez és a korábbi becsléséhez (ha volt) alkalmazott diszkontrátá(ka)t.

131. A gazdálkodó egységnek az alábbi információkat kell közzétennie az időszak alatt elszámolt az értékvesztés miatti veszteségek azon összesített értékének és az értékvesztés miatti veszteségek visszaírásának azon összesített értékére vonatkozóan, amelyre nincs információ közzétéve a 130. bekezdés alapján:

(a) az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírása által érintett főbb eszközcsoportok;

(b) az ezen értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vagy visszaírásához vezető főbb események és körülmények.

132. A gazdálkodó egység számára javasolt, hogy tegye közzé azokat az alapvető feltevéseket, amelyek alapján az eszközök (pénztermelő egységek) megtérülő értékét az időszakban megállapították. A 134. bekezdés ugyanakkor előírja, hogy a gazdálkodó egység információkat tegyen közzé az olyan pénztermelő egység megtérülő értékének meghatározásához használt becslésekre vonatkozóan, amelynek könyv szerinti értéke tartalmaz határozatlan hasznos élettartamú goodwillt vagy immateriális eszközt.

133. Amennyiben a 84. bekezdésnek megfelelően az adott időszak során valamely üzleti kombinációban megszerzett goodwill valamely része még nincs felosztva a beszámolási fordulónapon valamely pénztermelő egységre (egységcsoportra), a fel nem osztott goodwill összegét közzé kell tenni, azon okokkal együtt, amiért az adott összeg felosztatlan maradt.

A goodwillt vagy határozatlan hasznos időtartamú immateriális javakat tartalmazó pénztermelő egységek megtérülő értékének megállapításához felhasznált becslések

134. A gazdálkodó egységnek az alábbi (a)–(f) pontokban meghatározott információkat valamennyi olyan pénztermelő egységre (egységek csoportjára) vonatkozóan közzé kell tennie, amelyek esetében a hozzárendelt goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak könyv szerinti értéke jelentős a gazdálkodó egység goodwillje vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javai teljes könyv szerinti értékéhez képest:

(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) megtérülő értéke kiszámításának alapját (azaz használati érték vagy értékesítési költségekkel csökkentett valós érték);

(d) Ha az egység (egységcsoport) megtérülő értéke a használati értéken alapul:

i. Azon fő feltételezések leírását, amelyekre a vezetés a legutolsó tervadatok/előrejelzések által lefedett időszakra vonatkozó cash flow előrejelzéseit alapozta. A fő feltételezések azok, amelyekre az egység (egységcsoport) megtérülő értéke leginkább érzékeny.

ii. A vezetés által az egyes fő feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott megközelítés leírását, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy, ha alkalmazható, konzisztensek-e a külső információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbéli tapasztalatoktól és külső információforrásoktól.

iii. Azt az időszakot, amelyre vonatkozóan a vezetés az általa jóváhagyott pénzügyi tervadatok/előrejelzések alapján tervezte meg a cash flow-kat, azt, ha öt évnél hosszabb időszak került alkalmazásra az adott pénztermelő egységre (egységek csoportjára), és azt, hogy miért indokolt a hosszabb időszak alkalmazása.

iv. A tervezett cash flow adatok legutolsó tervadatok/előrejelzések által lefedett időszakon túlra történő kivetítésére alkalmazott növekedési rátát, valamint annak indoklását, ha olyan növekedési rátát alkalmaztak, amely nagyobb a gazdálkodó egység termékeire, az iparágra, és a gazdálkodó egység működése szerinti ország(ok)ra és az egység (egységek csoportja) által megcélzott piacokra alkalmazott hosszú távú átlagos növekedési rátánál.

v. A cashflow-előrejelzésekre alkalmazott diszkontrátá(ka)t;

(e) Amennyiben az egység (egységek csoportja) megtérülő 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 megfigyelhető piaci áron alapul, az alábbi információkat is közzé kell tenni:

i. A vezetés által az értékesítés költségeivel csökkentett valós érték megállapításához felhasznált valamenynyi főbb feltételezés leírását. A fő feltételezések azok, amelyekre az egység (egységcsoport) megtérülő értéke leginkább érzékeny.

ii. A vezetés által az egyes fő feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott megközelítés leírását, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy, ha alkalmazható, konzisztensek-e a külső információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbéli tapasztalatoktól és külső információforrásoktól;

(f) Amennyiben egy ésszerűen lehetséges változás valamely fő feltételezésben, amelyre a vezetés az egységre (egységcsoportra) vonatkozó megtérülő érték meghatározását alapozta, ahhoz vezetne, hogy az egység (egységcsoport) könyv szerinti értéke meghaladja annak megtérülő összegét:

i. azt az összeget, amellyel az egység (egységcsoport) megtérülő értéke meghaladja annak könyv szerinti értékét;

ii. a fő feltételezéshez rendelt értéket;

iii. azt az összeget, amellyel a fő feltételezéshez rendelt értéknek változnia kellene – azt követően, hogy e változás következtében a megtérülő érték megállapításához felhasznált egyéb változóknál fellépő hatást is számításba veszik – ahhoz, hogy az egység (egységcsoport) megtérülő értéke egyenlő legyen annak könyv szerinti értékével.

135. Ha a goodwill vagy a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak könyv szerinti értékének része vagy egésze több pénztermelő egységre (egységcsoportra) került felosztásra, és az ily módon az egyes egységekre (egységcsoportokra) felosztott összeg nem jelentős a gazdálkodó egység goodwilljének vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javainak összevont könyv szerinti értékéhez képest, ezt a tényt közzé kell tenni, az egységekre (egységcsoportokra) felosztott goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak összevont értékével együtt. Ezenfelül, amennyiben ezen egységek (egységcsoportok) bármelyikének megtérülő értéke ugyanazon fő feltételezés(ek)en alapul, és az azokra felosztott goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak összevont könyv szerinti értéke a gazdálkodó egység goodwillje vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javai teljes könyv szerinti értékéhez képest jelentős, ezt a tényt közzé kell tenni az alábbi információkkal együtt:

(a) az ezen egységekhez (egységek csoportjaihoz) rendelt goodwill összevont könyv szerinti értékét;

(b) az ezen egységekhez (egységek csoportjaihoz) rendelt határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak összevont könyv szerinti értékét;

(c) a fő feltételezés(ek) bemutatását;

(d) a vezetés által az egyes fő feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott megközelítés leírását, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy ha alkalmazható, konzisztensek-e a külső információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbéli tapasztalatoktól és külső információforrásoktól;

(e) amennyiben a fő feltételezés(ek)ben bekövetkező ésszerűen lehetséges módosulás ahhoz vezetne, hogy az egységek (egységcsoportok) könyv szerinti értékének összevont összege meghaladja azok megtérülő értékének összevont értékét:

i. azt az összeget, amellyel az egységek (egység csoportok) megtérülő értékének összevont értéke meghaladja azok könyv szerinti értékének összevont értékét;

ii. a fő feltételezés(ek)hez rendelt értéket;

iii. azt az összeget, amellyel a fő feltételezéshez rendelt értéknek változnia kellene – azt követően, hogy e változás következtében a megtérülő érték megállapításához felhasznált egyéb változóknál fellépő hatást is számításba veszik – ahhoz, hogy az egységek (egységcsoportok) összevont megtérülő értéke egyenlő legyen azok összevont könyv szerinti értékével.

136. Egy előző időszakban a pénztermelő egység (egységek csoportja) megtérülő értékére vonatkozóan készített legutolsó részletes kalkulációt a 24. vagy a 99. bekezdés alapján fel lehet használni az adott egység (egységcsoport) tárgyidőszakban lefolytatott értékvesztési vizsgálatához, feltéve, hogy egyes meghatározott előfeltételek teljesülnek. Amikor ez a helyzet áll fenn, az adott egységre (egység csoportra) a 134. és 135. bekezdésben előírt közzétételekbe bevont információk a megtérülő értékre vonatkozó korábban készült számításra vonatkoznak.

137. A 9. szemléltető példa mutatja be a 134. és 135. bekezdés által előírt közzétételeket.

Átmeneti rendelkezések és hatálybalépés napja

138. Amennyiben a gazdálkodó egység az IFRS 3 standard 85. bekezdésével összhangban az IFRS 3 standard 78–84. bekezdésében meghatározott hatálybalépési időpontoknál korábbi időponttól kívánja alkalmazni az IFRS 3-at, a gazdálkodó egységnek a jelen standardot is ugyanezen időponttól kezdődően kell alkalmaznia a jövőre nézve.

139. Egyéb esetekben a gazdálkodó egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia:

(a) az olyan üzleti kombinációk során megszerzett goodwillre és immateriális javakra, amelyek esetében a megállapodás időpontja 2004. március 31-e vagy későbbi; valamint

(b) valamennyi egyéb eszközre a jövőre nézve, a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak kezdetétől.

140. Azon gazdálkodó egységek számára, amelyekre a 139. bekezdés vonatkozik, javasolt a jelen standard alkalmazásának megkezdése a 139. bekezdésben meghatározott időpontnál korábbi időponttól. Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység a megadott hatálybalépési időpontoktól korábban kezdi alkalmazni a jelen standardot, ugyanezen korábbi időponttól az IFRS 3-at, valamint a (2004-ben módosított) IAS 38 standardot is alkalmaznia kell.

Az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 visszavonása

141. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot.

A. függelék

JELENÉRTÉK-TECHNIKÁK ALKALMAZÁSA A HASZNÁLATI ÉRTÉK MEGHATÁROZÁSÁHOZ

Ez a függelék a standard szerves részét képezi. Útmutatást nyújt a jelenérték-technikák alkalmazására vonatkozóan, a használati érték meghatározásához. Bár az útmutató az „eszköz" kifejezést használja, az egyaránt vonatkozik a pénztermelő egységet alkotó eszközök csoportjára is.

A jelenérték kiszámításának összetevői

A1. Az alábbi elemek együttesen képezik az egyes eszközök között fennálló gazdasági különbségeket:

(a) a jövőbeni cash flow-ra vonatkozó becslés, vagy komplexebb esetekben, a gazdálkodó egység számára, az eszközből várhatóan befolyó jövőbeni cash flow-k sorozatai;

(b) az ezen cash flow-k összegére és időbeli teljesülésére vonatkozó lehetséges variációkra vonatkozó várakozások;

(c) a pénz időértéke, amelyet a jelenlegi piaci kockázatmentes kamatláb tükröz;

(d) az eszközre vonatkozó elválaszthatatlan bizonytalanság viselésének ára; valamint

(e) egyéb, gyakran nem meghatározható tényezők (pl. a likviditás hiánya), amelyeket a piaci résztvevők figyelembe vennének a gazdálkodó egység számára az adott eszközből várhatóan származó jövőbeni cash flow-k árazásának megállapításánál.

A2. A jelen függelék két megközelítést állít szembe egymással a jelenérték kiszámítására vonatkozóan, amelyek közül bármelyik alkalmazható az eszköz használati értékének megállapítására, a körülményektől függően. A „hagyományos" megközelítés szerint az A1. bekezdésben bemutatott (b)–(e) tényezőkkel történő módosítást a diszkontráta foglalja magában. A „várható cash flow" megközelítés szerint a (b), (d) és (e) tényezők a kockázattal korrigált várható cash flow megállapításánál vezetnek módosításhoz. Bármelyik megközelítést választja is a gazdálkodó egység a jövőbeni cash flow-k összegének és időbeli eloszlásának lehetséges variációira vonatkozó várakozások kifejezésére, az eredménynek tükröznie kell a jövőbeni cash flow-k jelenértékét, azaz valamennyi lehetséges kimenetel súlyozott átlagát.

Általános alapelvek

A3. A jövőbeni cash flow-k és kamatlábak becslésére használt módszerek helyzettől függően változnak, a kérdéses eszközt körülvevő körülmények függvényében. Ugyanakkor az alábbi általános alapelvek minden jelenérték-technikára vonatkoznak az eszközök értékének megállapításakor:

(a) a cash flow-k diszkontálásához felhasznált kamatlábnak olyan feltételezéseket kell tükröznie, amelyek konzisztensek a becsült cash flow-kba beépített feltételezésekkel. Különben bizonyos feltételezések hatása kétszer kerül figyelembevételre vagy figyelmen kívül lesz hagyva. Például egy hitelkövetelés szerződéses cash flow-ira 12 %-os diszkontráta alkalmazható. Ez tükrözi az egyes meghatározott jellemzőkkel rendelkező hitelekre vonatkozó jövőbeni nem teljesítésekre vonatkozó várakozásokat. Ugyanez a 12 % nem alkalmazható a várható cash flow-k diszkontálásához, mivel e cash flow-k már tükrözik a jövőbeni nem teljesítésekre vonatkozó feltételezéseket;

(b) a becsült cash flow-knak és diszkontrátáknak menteseknek kell lenniük a torzítástól és a kérdéses eszközzel össze nem függő tényezőktől. Például a becsült nettó cash flow-k szándékos alulbecslése az eszköz jövőbeni nyereségességének látszólagos növelése miatt torzítást okoz az értékelésnél;

(c) a becsült cash flow-knak és diszkontrátáknak a lehetséges értékek egy sorozatát kell tükrözniük, és nem egyetlen, legvalószínűbb lehetséges minimum- vagy maximumértéket.

A jelenérték hagyományos és várható cashflow-megközelítései

A hagyományos megközelítés

A4. A jelenérték számviteli alkalmazásai hagyományosan egyetlen becsült cashflow-sorozatot és egyetlen diszkontrátát használtak fel, amely utóbbit gyakran „a kockázathoz mért kamatlábnak" hívnak. Valójában a hagyományos megközelítés azt feltételezi, hogy az egyetlen diszkontrátát alkalmazó megszokott módszer magában tudja foglalni a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást és a megfelelő kockázati prémiumot. Ily módon a hagyományos megközelítés a legnagyobb hangsúlyt a megfelelő diszkontráta kiválasztására helyezi.

A5. Egyes esetekben, mint pl. amikor összehasonlítható eszközök megfigyelhetők a piacon, a hagyományos megközelítés alkalmazása viszonylag könnyű. A szerződéses cash flow-kkal rendelkező eszközöknél az konzisztens azzal a móddal, ahogyan a piaci résztvevők az eszközöket leírják, pl. mint egy „12 százalékos kötvény" esetében.

A6. A hagyományos megközelítés ugyanakkor nem biztos, hogy megfelelően kezel egyes összetett értékelési problémákat, pl. az olyan nem pénzügyi eszközök értékének meghatározását, amelyeknek nincs piaca vagy összehasonlító adatai. A „kockázathoz mért kamatláb" megfelelő keresése legalább két tétel elemzését igényli – egy olyan eszközét, amely létezik a piacon és amely megfigyelhető kamatlábbal rendelkezik, valamint az értékelés tárgyát képező eszközét. Az értékelés alapjául szolgáló cash flow-kra vonatkozó megfelelő diszkontrátát az adott eszközre vonatkozóan a megfigyelhető kamatlábból kell kikövetkeztetni. A következtetéshez szükséges, hogy a másik eszközből származó cash flow-k jellemzői hasonlóak legyenek az értékelés tárgyát képező eszközéhez. Ezért az értékelést elvégzőnek az alábbiakat kell tennie:

(a) azonosítania kell azokat a jövőbeni cash flow-kat, amelyeket diszkontálni fognak;

(b) azonosítania kell a piacon egy olyan eszközt, amelynek cash flow jellemzői hasonlónak tűnnek;

(c) a két tételből származó cash flow-kat össze kell hasonlítania egymással annak biztosítására, hogy azok hasonlóak legyenek (pl. mindkettő szerződéses cash flow-e, vagy az egyik szerződéses, míg a másik becsült?);

(d) értékelnie kell, hogy van-e az egyik tételben olyan elem, amely a másikban nincs meg (pl. az egyik likvidebb, mint a másik?); valamint

(e) értékelnie kell, hogy mindkét cashflow-sorozat hasonlóan viselkedik-e (vagy eltér) változó gazdasági körülmények hatására.

A várható cashflow-megközelítés

A7. A várható cashflow-megközelítés egyes helyzetekben hatékonyabb értékelési módszer, mint a hagyományos megközelítés. Az értékelés során a várható cashflow-megközelítés a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást használja a legvalószínűbb cash flow helyett. Például a cash flow lehet 100 CU, 200 CU vagy 300 CU, sorrendben 10 %-os, 60 %-os és 30 %-os valószínűséggel. A várható cash flow 220 CU. A várható cashflow-megközelítés ily módon abban tér el a hagyományos megközelítéstől, hogy a kérdéses cash flow-k közvetlen elemzésére, valamint az értékelés során felhasznált feltételezésekre vonatkozó kifejezettebb nyilatkozatokra koncentrál.

A8. A várható cashflow-megközelítés akkor is lehetővé teszi a jelenérték-technikák alkalmazását, amikor a cash flow-k ütemezése bizonytalan. Például 1 000 CU cash flow érkezhet be egy év, két év vagy három év során, sorrendben 10 %-os, 60 %-os és 30 %-os valószínűségekkel. A lenti példa a várható jelenérték kiszámítását mutatja be ebben a helyzetben.

1 000 CU jelenértéke az 1. évben 5 %-on	952,38 CU	
Valószínűség	10,00 %	95,24 CU
1 000 CU jelenértéke az 2. évben 5,25 %-on	902,73 CU	
Valószínűség	60,00 %	541,64 CU
1 000 CU jelenértéke az 3. évben 5,50 %-on	851,61CU	
Valószínűség	30,00 %	255,48 CU
Várható jelenérték		892,36 CU

A9. A 892,36 CU-s várható jelenérték eltér a hagyományos módon számított 902,73 CU-s legjobb becsléstől (a 60 %-os valószínűség). A hagyományos jelenérték-számítás alkalmazása a jelen példában döntést igényel arról, hogy a cash flow-k lehetséges ütemezései közül melyiket használják, és ennek megfelelően, az nem tükrözné valamennyi ütemezés valószínűségét. Ennek az az oka, hogy a hagyományos jelenérték-számításnál használt diszkontráta nem képes az ütemezésben felmerülő bizonytalanságokat tükrözni.

A10. A valószínűségek felhasználása alapvető fontosságú eleme a várható cashflow-megközelítésnek. Egyesek megkérdőjelezik, hogy a valószínűségek hozzárendelése a nagymértékben szubjektív becslésekhez nem sugall-e nagyobb pontosságot annál, amely valójában fennáll. Ugyanakkor a hagyományos megközelítés megfelelő alkalmazása (az A6. bekezdésben leírtak szerint) ugyanazokat a becsléseket és szubjektivitást igényli anélkül, hogy a várható cashflow-megközelítés számítási átláthatóságát biztosítaná.

A11. A jelenlegi gyakorlatban kifejlesztett becslések közül sok nem hivatalosan, de már tartalmazza a várható cash flow-k elemeit. Ezenfelül a könyvelők gyakran szembesülnek azzal, hogy egy eszközt a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valószínűségekre vonatkozó korlátozott információk alapján kell értékelni. Például a könyvelő az alábbi helyzettel találhatja magát szemben:

(a) a becsült összeg valahol 50 CU és 250 CU között van, de e sávon belül egyik összeg sem valószínűbb a másiknál. A korlátozott mértékű információk alapján, a becsült várható cash flow 150 CU [(50 + 250)/2];

(b) a becsült összeg valahol 50 CU és 250 CU között van, és a legvalószínűbb összeg 100 CU. Ugyanakkor az egyes összegekhez tartozó valószínűség nem ismert. A korlátozott mértékű információk alapján a becsült várható cash flow 133,33 CU [(50 + 100+ 250)/3];

(c) a becsült összeg 50 CU (10 százalékos valószínűség), 250 CU (30 %-os valószínűség), vagy 100 CU (60 %-os valószínűség) lesz. A korlátozott mértékű információk alapján a becsült várható cash flow 140 CU [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Valamennyi esetben a becsült várható cash flow valószínűleg jobb becslést nyújt a használati értékre vonatkozóan, mint az önmagában vett minimális, legvalószínűbb vagy maximális érték.

A12. A várható cashflow-megközelítés alkalmazása költséghatékonysági kérdéseket is felvet. Egyes esetekben a gazdálkodó egységnek esetleg széleskörű adat áll rendelkezésére, és képes lehet számos cashflow-esetet kidolgozni. Más esetekben azonban lehet, hogy a gazdálkodó egység csak általános kijelentéseket tud tenni a cash flow-k változékonyságára vonatkozóan anélkül, hogy jelentős költségei merülnének fel. A gazdálkodó egységnek egyensúlyt kell teremtenie a további információk beszerzésének költsége és a között, hogy ezen információk milyen további megbízhatóságot adnak hozzá az értékeléshez.

A13. Egyesek fenntartják azt az álláspontot, hogy a várható cashflow-technikák nem alkalmasak egy egyedi tétel vagy egy korlátozott számú kimenetellel bíró tétel értékének meghatározására. Erre példának azt említik, amikor egy eszköz csak két lehetséges kimenetellel rendelkezik: 90 %-os valószínűséggel a cash flow 10 CU lesz, és 10 % a valószínűsége annak, hogy a cash flow 1 000 CU lesz. Arra hívják fel a figyelmet, hogy ebben a példában a várható cash flow 109 CU lesz, és az a véleményük, hogy a kapott eredmény nem tükrözi megfelelően egyik esetlegesen fizetendő összeget sem.

A14. Az előzőekben bemutatotthoz hasonló vélemények az értékelés céljával kapcsolatos véleményeltérést tükrözik. Amennyiben a cél a felmerülő költségek összegyűjtése, a várható cash flow-k nem szolgáltatnak hű adatokat a várható költségekről. Ugyanakkor a jelen standard az eszköz megtérülő értékének meghatározásával foglalkozik. Jelen példában az eszköz megtérülő értéke nem valószínű, hogy 10 CU lesz, még akkor sem, ha ez a legvalószínűbb cash flow. Ennek az az oka, hogy a 10 CU értékelése nem foglalja magában a cash flow bizonytalanságát az eszköz értékének meghatározásában. Ehelyett a bizonytalan cash flow-k úgy kerülnek bemutatásra, mintha azok biztos cash flow-k volnának. Egyetlen racionális gazdálkodó egység sem adna el egy eszközt ilyen jellemzőkkel 10 CU-ért.

Diszkontráta

A15. Bármelyik megközelítés kerül is alkalmazásra az eszköz használati értékének meghatározásához, a cash flow-k diszkontálásához felhasznált kamatlábak nem tükrözhetik azon kockázatokat, amelyekkel a becsült cash flow-kat már korrigálták. Másképpen bizonyos feltételezések hatása kétszer kerülne figyelembevételre.

A16. Ha egy eszközspecifikus ráta a piacról közvetlenül nem szerezhető be, a gazdálkodó egység a diszkontráta becsléséhez helyettesítőket használ. A cél a piac értékítéletének lehető legjobb megbecslése:

(a) a pénz időértékére vonatkozóan az eszköz hasznos élettartama végéig terjedő időszakra; valamint

(b) az A1-es bekezdésben leírt (b), (d) és (e) tényezőkre, feltéve, hogy e tényezők nem eredményeztek módosítást a cashflow-becslések megállapításánál.

A17. A becslés elvégzésének kiindulópontjaként a gazdálkodó egység az alábbi rátákat veheti figyelembe:

(a) a gazdálkodó egység súlyozott átlagos tőkeköltsége, amelynek meghatározása olyan eljárásokkal lehetséges, mint például a tőkeeszközök árazási modellje;

(b) a gazdálkodó egység járulékos hitelfelvételi kamatlábai; valamint

(c) egyéb piaci hitelfelvételi kamatlábak.

A18. Ugyanakkor azonban e kamatlábakat korrigálni kell:

(a) hogy tükrözzék a piac értékítéletét a tervezett cash flow-khoz kapcsolódó specifikus kockázatokra vonatkozóan; valamint

(b) hogy kiszűrjék azokat a kockázatokat, amelyek nem relevánsak az eszköz becsült cash flow-ira vonatkozóan, vagy azokat, amelyekkel a becsült cash flow-kat már korrigálták.

Mérlegelni kell az olyan kockázatokat, mint pl. az országkockázat, a devizakockázat és az árkockázat.

A19. A diszkontráta független a gazdálkodó egység tőkeszerkezetétől és az eszköz beszerzésének a gazdálkodó egység általi finanszírozási módjától, mert az eszköz által várhatóan generált jövőbeni cash flow-k nem függenek attól, hogy milyen módon finanszírozta a gazdálkodó egység az eszköz beszerzését.

A20. Az 55. bekezdés előírja, hogy a diszkontrátának adózás előtti rátának kell lennie. Ily módon amennyiben a ráta becslésére használt alap adózás utáni, azt helyesbítik úgy, hogy adózás előtti rátát tükrözzön.

A21. A gazdálkodó egység általában egyetlen diszkontrátát alkalmaz egy eszköz használati értékének becsléséhez. A gazdálkodó egység viszont külön diszkontrátákat alkalmaz a különböző jövőbeni időszakokra, ha a használati érték érzékenyen reagál a különböző időszakok kockázati különbségeire vagy a kamatlábak feltételi struktúrájára.

IAS 37 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések

CÉL

A standard célja annak biztosítása, hogy megfelelő megjelenítési követelményeket és értékelési alapelveket alkalmazzanak a céltartalékokra, a függő kötelezettségekre és a függő követelésekre, valamint, hogy a megjegyzésekben elegendő információt tegyenek közzé ahhoz, hogy az a felhasználókat képessé tegye azok jellegének, időzítésének és összegének megértésére.

HATÓKÖR

1. A jelen standardot valamennyi gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések elszámolására, kivéve azokat:

   (a) amelyek jövőben teljesülő szerződésekből származnak, kivéve, ha a szerződés hátrányos; és

   (b) [törölve]

   (c) amelyekre egy másik standard vonatkozik.

2. A jelen standard nem vonatkozik azokra a pénzügyi instrumentumokra (beleértve a garanciákat is), amelyek az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard hatókörébe tartoznak.

3. A jövőben teljesülő szerződések olyan szerződések, amelyek alapján vagy egyik fél sem teljesítette egyetlen kötelmét sem, vagy mindkét fél részlegesen, egyenlő mértékben teljesítette kötelmeit. A jelen standard nem vonatkozik a jövőben teljesülő szerződésekre, kivéve, ha azok hátrányosak.

4. [Törölve]

5. Amennyiben a céltartalék, függő kötelezettség vagy függő követelés egy bizonyos típusát egy másik standard tárgyalja, úgy a gazdálkodó egységnek a jelen standard helyett azt a standardot kell alkalmaznia. Például, az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard foglalkozik azzal, hogy egy üzleti kombinációban megszerzett függő kötelezettségeket a felvásárlónak hogyan kell kezelnie. Hasonlóképpen, a céltartalékok bizonyos típusait a következőkre vonatkozó standardok is taglalják:

   (a) beruházási szerződések (lásd IAS 11 *Beruházási szerződések* standard);

   (b) nyereségadók (lásd IAS 12 *Nyereségadók* standard);

   (c) lízingek (lásd IAS 17 *Lízingek* standard). Azonban, mivel az IAS 17 nem tartalmaz specifikus előírásokat a hátrányossá vált operatív lízingekre, ezekre az esetekre a jelen standardot kell alkalmazni;

   (d) munkavállalói juttatások (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard); és

   (e) biztosítási szerződések (lásd a IFRS 4 *Biztosítási szerződések*). Ugyanakkor a jelen standard foglalkozik egy biztosító olyan céltartalékaival, függő kötelezettségeivel és függő követeléseivel, amelyek nem az IFRS 4 hatókörébe tartozó biztosítási szerződések alapján fennálló szerződéses kötelmeiből és törvényes jogaiból származnak.

6. Bizonyos, céltartalékként kezelt összegek bevételek elszámolásához kapcsolódhatnak, például, ha egy gazdálkodó egység díj ellenében vállal garanciát. A jelen standard nem taglalja a bevételek elszámolását. Az IAS 18 *Bevételek* standard azonosítja azokat a körülményeket, amelyek között a bevételt megjelenítik, és gyakorlati útmutatást nyújt a megjelenítési kritériumok 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.

8. Más standardok meghatározzák, hogy a ráfordításokat eszközként vagy költségként kell-e kezelni. A jelen standard nem érinti ezeket a kérdéseket. Ennek megfelelően, a jelen standard se meg nem tiltja, se elő nem írja a céltartalék képzéskor elszámolt költségek aktiválását.

9. A jelen standard vonatkozik az átszervezésekre (beleértve a megszűnt tevékenységekre) vonatkozó céltartalékokra. Amennyiben az átszervezés megfelel a megszűnt tevékenység definíciójának, úgy az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard további közzétételeket írhat elő.

FOGALMAK

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

A *céltartalék* egy bizonytalan ütemezésű vagy összegű kötelezettség.

A *kötelezettség* egy gazdálkodó egység múltbeli eseményekből származó olyan meglévő kötelme, amelynek a teljesítése várhatóan gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrásoknak a gazdálkodó egységből történő kiáramlását eredményezi.

A *kötelmet keletkeztető esemény* egy olyan esemény, amely jogi vagy vélelmezett kötelmet hoz létre, azt eredményezve, hogy a gazdálkodó egységnek nincs más reális alternatívája, mint hogy ezt a kötelmét teljesítse.

A *jogi kötelem* olyan kötelem, amely:

(a) egy szerződésből (annak kifejezett vagy hallgatólagos feltételein keresztül);

(b) jogszabályokból; vagy

(c) egyéb jogi műveletből származik.

A *vélelmezett kötelem* olyan kötelem, amely egy gazdálkodó egység cselekedeteiből ered, amikor:

(a) egy bevett múltbeli gyakorlat, nyilvánosságra hozott politikák vagy egy megfelelően részletezett tárgyidőszaki bejelentés által a gazdálkodó egység jelezte más felek felé, hogy bizonyos felelősségeket vállalni fog; és

(b) ily módon a gazdálkodó egység jogos várakozásokat ébresztett azon más felekben arra, hogy teljesíteni fogja azokat a kötelezettségeit.

A *függő kötelezettség*:

(a) olyan lehetséges kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni; vagy

(b) olyan meglévő kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, de nem mutatták ki, mert:

i. nem valószínű, hogy a kötelem kiegyenlítése gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlását fogja igényelni; vagy

ii. a kötelem összege nem mérhető megfelelő megbízhatósággal.

A *függő követelés* olyan lehetséges követelés, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni.

A *hátrányos szerződés* egy olyan szerződés, amelyben a szerződés szerinti kötelmek teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat.

Az *átszervezés* egy olyan, a vezetés által megtervezett és ellenőrzött program, amely lényegesen megváltoztatja:

(a) a gazdálkodó egység által folytatott üzleti tevékenység hatókörét; vagy

(b) az ezen üzleti tevékenység folytatásának módját.

Céltartalékok és egyéb kötelezettségek

11. A céltartalékokat meg lehet különböztetni az egyéb kötelezettségektől, például a szállítói kötelezettségektől és az időbeli elhatárolásoktól, mivel a teljesítéshez szükséges jövőbeli ráfordítások ütemezése vagy összege bizonytalan. Ezzel szemben:

(a) a szállítói kötelezettségek olyan áruk és szolgáltatások megfizetésére vonatkozó kötelezettségek, amelyek leszállításra vagy teljesítésre kerültek, és amelyek leszámlázásra vagy a szállítóval formálisan egyeztetésre kerültek; és

(b) a ráfordítások passzív időbeli elhatárolásai kötelezettségek olyan áruk és szolgáltatások megfizetésére, amelyek leszállításra vagy teljesítésre kerültek, de amelyek kifizetésre, leszámlázásra vagy a szállítóval formálisan egyeztetésre még nem kerültek, beleértve a munkavállalóknak járó összegeket (például a ki nem vett szabadsággal kapcsolatos összegeket). Bár néha becsülni kell az elhatárolások összegét vagy időzítését, általában véve a bizonytalanság sokkal alacsonyabb fokú, mint a céltartalékok esetében.

Az elhatárolások gyakran a szállítói és egyéb kötelezettségek részeként jelennek meg, míg a céltartalékok elkülönítetten jelennek meg.

A céltartalékok és a függő kötelezettségek közötti kapcsolat

12. Általános értelemben valamennyi céltartalék függő, mivel ütemezésükben vagy összegükben bizonytalanok. Azonban ebben a standardban a „függő" kifejezés azokra a kötelezettségekre és követelésekre használatos, amelyek nincsenek megjelenítve, mivel létezésüket csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni. Továbbá, a „függő kötelezettség" kifejezés használatos azokra a kötelezettségekre is, amelyek nem felelnek meg a megjelenítési kritériumoknak.

13. A jelen standard megkülönbözteti:

(a) a céltartalékokat – amelyeket (feltételezve, hogy megbízható becslés készíthető) kötelezettségként jelenítenek meg, mivel meglévő kötelmek, és valószínű, hogy a kötelmek teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség; és

(b) a függő kötelezettségeket – amelyeket nem jelenítenek meg kötelezettségként, mert vagy:

i. lehetséges kötelmek, mivel még megerősítésre kell, kerüljön, hogy van-e a gazdálkodó egységnek olyan meglévő kötelme, amely gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásához vezethet; vagy

ii. meglévő kötelmek, amelyek nem felelnek meg a jelen standardban foglalt megjelenítési kritériumoknak (mivel vagy nem valószínű, hogy a kötelem rendezése gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlását teszi szükségessé, vagy nem lehet kellő megbízhatósággal megbecsülni a kötelem összegét).

MEGJELENÍTÉS

Céltartalékok

14. Céltartalékot kell megjeleníteni, ha:

(a) a gazdálkodó egységnek egy múltbeli esemény következtében meglévő (jogi vagy vélelmezett) kötelme áll fenn;

(b) valószínű, hogy a kötelem teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség; és

(c) a kötelem összegére megbízható becslés készíthető.

Ha ezek a feltételek nem teljesülnek, céltartalékot nem szabad megjeleníteni.

Meglévő kötelem

15. Ritka esetekben nem egyértelmű, hogy fennáll-e egy meglévő kötelem. Ezekben az esetekben akkor tekintenek egy múltbeli eseményt meglévő kötelmet keletkeztetőnek, ha az összes rendelkezésre álló bizonyítékot figyelembe véve valószínűbb, mint nem, hogy egy meglévő kötelem a 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 egység 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 mérlegfordulónapot követő események által szolgáltatott esetleges további bizonyítékokat is. Az ilyen bizonyítékok alapján:

(a) amennyiben valószínűbb, mint nem, hogy fennáll egy meglévő kötelem a mérleg fordulónapján, a gazdálkodó egység céltartalékot mutat ki (amennyiben a megjelenítési kritériumok teljesülnek); és

(b) amennyiben valószínűbb, mint nem, hogy nem áll fenn meglévő kötelem a mérleg fordulónapján, a gazdálkodó egység egy függő kötelezettséget tesz közzé, kivéve, ha esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége (lásd a 86. bekezdést).

Múltbeli esemény

17. Egy meglévő kötelemhez vezető múltbeli eseményt kötelmet keletkeztető eseménynek neveznek. Ahhoz, hogy egy esemény kötelmet keletkeztető eseménynek minősüljön, az szükséges, hogy a gazdálkodó egységnek ne legyen más reális alternatívája, mint hogy rendezze az esemény által okozott kötelmet. Ez csak akkor áll fenn:

(a) ha a kötelem teljesítése jogilag kikényszeríthető; vagy

(b) vélelmezett kötelem esetén, ha az esemény (amely a gazdálkodó egység egy cselekedete is lehet) jogos várakozásokat ébreszt másokban arra, hogy a gazdálkodó egység rendezni fogja a kötelmet.

18. A pénzügyi kimutatások a gazdálkodó egységnek a beszámolási időszak végén fennálló pénzügyi helyzetével, és nem a lehetséges jövőbeli helyzetével foglalkoznak. Ezért nem képezhető céltartalék olyan költségekre, amelyeknek a jövőbeli működés érdekében kell felmerülniük. A gazdálkodó egység mérlegében megjelenített kötelezettségek kizárólag azok, amelyek a mérleg fordulónapján léteznek.

19. Céltartalékként csak a múltbeli eseményekből eredő, a gazdálkodó egység jövőbeli cselekedeteitől (azaz jövőbeli üzletvitelétől) függetlenül létező kötelmeket jelenítik meg. Ezen kötelmekre példa a jogellenes környezetkárosítással kapcsolatos büntetések, vagy a helyreállítási költségek, amelyek rendezése a gazdálkodó egység jövőbeli cselekedeteitől függetlenül gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásához vezetnének. Hasonlóképpen, a gazdálkodó egység céltartalékot jelenít meg az olajberendezések vagy az atomerőművek bontási költségeire, amennyiben a gazdálkodó egység köteles a korábban okozott károkat helyreállítani. Ezzel szemben, üzleti kényszerből vagy jogi előírások folytán a gazdálkodó egységnek szándékában állhat, vagy szükséges lehet számára, hogy ráfordításokat eszközöljön annak érdekében, hogy a jövőben egy adott módon (például bizonyos gyárak esetében füstszűrők beépítésével) működjön. Mivel a gazdálkodó egység jövőbeli cselekedeteivel, például működési módjának megváltoztatásával el tudja kerülni a jövőbeli ráfordításokat, ezen jövőbeli ráfordításokkal kapcsolatosan nem áll fenn meglévő kötelme, és céltartalékot nem jelenítenek meg.

20. Egy kötelem mindig magában foglal egy másik felet, akivel szemben a kötelem fennáll. Nem szükséges azonban ismerni annak a félnek a személyazonosságát, akivel szemben a kötelem fennáll – a kötelem általában a közösséggel szemben is fennállhat. Mivel egy kötelem mindig magában foglal egy másik féllel szembeni elkötelezettséget, ebből következik, hogy a vezetés vagy az igazgatóság döntése nem keletkeztet mérlegforduló-napi 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 egység eleget fog tenni a kötelezettségeinek.

21. Az az esemény, amely nem keletkeztet azonnal kötelmet, egy későbbi időpontban keletkeztethet kötelmet a jogszabályok változása miatt, vagy amiatt, hogy a gazdálkodó egység egy cselekedete (például egy megfelelően részletezett nyilvános bejelentés) vélelmezett kötelmet idéz elő. Például környezeti kár okozása esetén lehet, hogy nem áll fenn kötelem a következmények helyreállításával kapcsolatosan. A károkozás azonban egy kötelmet keletkeztető eseménnyé válik, ha egy új jogszabály előírja a meglévő károk helyreállítását, vagy ha a gazdálkodó egység nyilvánosan felvállalja a felelősséget a helyreállításra oly módon, hogy az egy vélelmezett kötelmet eredményez.

22. Ha egy új jogszabályjavaslat részleteit még nem véglegesítették, úgy kötelem csak akkor keletkezik, ha lényegileg biztos, hogy a javaslatot a tervezetnek megfelelően iktatják törvénybe. A jelen standard céljából az ilyen kötelmet jogi kötelemként kell kezelni. A jogszabály beiktatását övező körülmények különbözősége lehetetlenné teszi egyetlen olyan esemény kiemelését, amely lényegileg biztossá teszi egy jogszabály beiktatását. Számos esetben lényegileg lehetetlen egy jogszabály beiktatását biztosra venni mindaddig, amíg azt törvénybe nem iktatják.

Gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások valószínű kiáramlása

23. Ahhoz, hogy megfeleljen a megjelenítés feltételeinek, a kötelezettségnek nemcsak egy meglévő kötelemnek kell lennie, hanem annak is valószínűnek kell lennie, hogy a kötelem rendezése gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásával jár. A jelen standard szempontjából ([1]) az erőforrás kiáramlását vagy más eseményt akkor kell valószínűnek tekinteni, ha valószínűbb, mint nem, hogy az esemény bekövetkezik, azaz nagyobb a valószínűsége annak, hogy az esemény bekövetkezik, mint annak, hogy nem következik be. Amennyiben nem valószínű, hogy fennáll egy meglévő kötelem, a gazdálkodó egység egy függő kötelezettséget tesz közzé, kivéve, ha esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége (lásd a 86. bekezdést).

24. Amennyiben számos hasonló kötelem áll fenn, (pl. termékszavatosság vagy hasonló szerződések) úgy a rendezéshez szükséges erőforrás-kiáramlás valószínűségét a kötelemcsoport egészének mérlegelésével kell meghatározni. Bár az egyes tételekkel kapcsolatos kiáramlás valószínűsége alacsony lehet, igen valószínű lehet, hogy az egész kötelemcsoport rendezéséhez bizonyos erőforrás-kiáramlás szükséges lesz. Ebben az esetben céltartalékot kell megjeleníteni (amennyiben a megjelenítés egyéb kritériumai teljesülnek).

([1]) A „valószínűnek” a jelen standardban való „valószínűbb, mint nem” értelmezése nem feltétlenül vonatkozik más standardokra.

A kötelem megbízható becslése

25. Az ésszerű becslések használata lényeges része a pénzügyi kimutatások elkészítésének, és nem ássa alá megbízhatóságukat. Ez különösen igaz a céltartalékok esetében, amelyek jellegüknél fogva a legtöbb egyéb mérlegtételnél bizonytalanabbak. A kivételesen ritka esetektől eltekintve egy gazdálkodó egység képes lesz arra, hogy meghatározza a lehetséges kimenetelek tartományát, és így a kötelem azon becslését, amely kellő megbízhatósággal használható fel a céltartalék megjelenítéséhez.

26. Abban a kivételesen ritka esetben, amikor nem lehet megbízható becslést készíteni, egy olyan kötelezettség áll fenn, amelyet nem lehet megjeleníteni. Ezt a kötelezettséget függő kötelezettségként kell közzétenni (lásd a 86. bekezdést).

Függő kötelezettségek

27. A gazdálkodó egységnek nem szabad megjelenítenie egy függő kötelezettséget.

28. A függő kötelezettséget a 86. bekezdésnek megfelelően kell közzétenni, kivéve, ha esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége.

29. Ha a gazdálkodó egység egyetemlegesen felelős egy kötelemért, úgy a kötelem azon részét, amelynek várhatóan egyéb felek tesznek eleget, függő kötelezettségként kell kezelni. Eltekintve azoktól a kivételesen ritka esetektől, amikor megbízható becslés nem készíthető, a gazdálkodó egység céltartalékot képez a kötelem azon részére, amellyel kapcsolatosan valószínű a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlása.

30. A függő kötelezettségek az eredetileg várt módtól eltérően alakulhatnak. Ezért azokat folyamatosan értékelni kell annak megállapítására, hogy valószínűvé vált-e a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlása. Amennyiben valószínűvé válik, hogy egy előzőleg függő kötelezettségként kezelt tétellel kapcsolatosan a jövőbeli gazdasági hasznok kiáramlása szükséges lesz, céltartalékot kell képezni annak az időszaknak a pénzügyi kimutatásaiban, amelyben a valószínűség változása bekövetkezik (kivéve azt az igen ritka esetet, amikor nem lehet megbízható becslést készíteni).

Függő követelések

31. A gazdálkodó egységnek nem szabad megjelenítenie egy függő követelést.

32. A függő követelések rendszerint olyan nem tervezett, vagy egyéb váratlan eseményekből erednek, amelyek gazdasági hasznoknak a gazdálkodó egységhez való beáramlásának lehetőségét eredményezik. Ennek egyik példája egy olyan kárigény, amelyet a gazdálkodó egység jogi úton érvényesít, ahol annak kimenete bizonytalan.

33. A függő követeléseket nem jelenítik meg a pénzügyi kimutatásokban, mivel ez olyan bevétel megjelenítését eredményezhetné, amely lehet, hogy soha nem realizálható. Azonban amennyiben egy bevétel realizálása lényegileg biztos, úgy a kapcsolódó eszköz nem függő követelés, és megjelenítése helyénvaló.

34. A 89. bekezdésnek megfelelően egy függő követelést közzé kell tenni, ha a gazdasági hasznok beáramlása valószínű.

35. A függő követeléseket folyamatosan értékelni kell annak biztosítására, hogy a fejlemények a pénzügyi kimutatásokban megfelelően tükröződjenek. Amennyiben lényegileg biztossá vált, hogy a gazdasági hasznok beáramlása bekövetkezik, úgy az eszközt és a kapcsolódó bevételt annak az időszaknak a pénzügyi kimutatásaiban kell elszámolni, amelyben a valószínűség változása bekövetkezik. Amennyiben valószínűvé vált a gazdasági hasznok beáramlása, úgy a gazdálkodó egység a függő követelést közzéteszi (lásd a 89. bekezdést).

ÉRTÉKELÉS

A legjobb becslés

36. A céltartalékként megjelenített összeg a meglévő kötelem rendezéséhez a mérlegfordulónapon szükséges ráfordításra vonatkozó legjobb becslés kell legyen.

37. A meglévő kötelem rendezéséhez szükséges ráfordítás legjobb becslése az az összeg, amelyet a gazdálkodó egység a kötelem rendezésére vagy egy harmadik félre történő átruházásért a mérleg fordulónapján racionálisan kifizetne. Gyakran lehetetlen, vagy megengedhetetlenül költséges a kötelem mérlegforduló-napi rendezése vagy átruházása. Azonban az a becsült összeg adja a meglévő kötelem mérlegforduló-napi rendezéséhez szükséges ráfordítás legjobb becslését, amelyet a gazdálkodó egység a kötelem rendezésére vagy átruházásáért racionálisan kifizetne.

38. A kimenetel és a pénzügyi hatás becsléseit a gazdálkodó egység vezetésének megítélése határozza meg, kiegészülve a hasonló ügyletekkel kapcsolatos tapasztalatokkal, és bizonyos esetekben a független szakértők jelentéseivel. A mérlegelt bizonyítékok magukban foglalják a mérlegfordulónapot követő események által szolgáltatott esetleges további bizonyítékokat is.

39. A céltartalékként elszámolandó összeget övező bizonytalanságokat különféle, a körülményeknek megfelelő eszközökkel kell kezelni. Ha az értékelendő céltartalék tételek nagy sokaságát érinti, akkor a kötelem becslése az összes lehetséges kimenetelnek a kapcsolódó valószínűségekkel történő súlyozásával történik. A becslés ezen statisztikai módszerét „várható érték"-nek nevezik. Ezért a céltartalék különbözni fog attól függően, hogy egy adott összegű veszteség valószínűsége például 60 százalék vagy 90 százalék. Amennyiben a lehetséges kimenetek tartománya folyamatos, és ezen tartomány minden egyes pontjának megegyezik a valószínűsége, úgy a tartomány középértékét alkalmazzák.

Példa

Egy gazdálkodó egység jótállással értékesít termékeket, amely jótállás fedezi a vásárlást követő hat hónapon belül ismertté váló gyártási hibákból eredő javítási költségeket a vásárlóknak. Ha valamennyi értékesített terméknek kisebb hibája lenne, úgy 1 millió javítási költség merülne fel. Ha valamennyi értékesített terméknek nagyobb hibája lenne, úgy 4 millió javítási költség merülne fel. A gazdálkodó egység múltbeli tapasztalatai és a jövővel kapcsolatos várakozásai azt jelzik, hogy a következő évben az értékesített termékek 75 százalékának nem lesz hibája, 20 százalékának kisebb hibája lesz, és 5 százalékának nagyobb hibája lesz. A 24. bekezdésnek megfelelően a gazdálkodó egység a jótállási kötelemmel kapcsolatos kiáramlás valószínűségét egészében értékeli.

A javítási költségek várható értéke a következő:

(nulla 75 %-a) + (1 millió 20 %-a) + (4 millió 5 %-a) = 400 000

40. Amennyiben egy egyedi kötelmet értékelnek, úgy a legvalószínűbb egyedi kimenetel lehet a legjobb becslés a kötelezettségre. A gazdálkodó egység azonban még ebben az esetben is mérlegeli az egyéb lehetséges kimeneteleket. Amennyiben az egyéb lehetséges kimenetelek értéke vagy többnyire magasabb, vagy többnyire alacsonyabb, mint a legvalószínűbb kimenetel értéke, úgy egy magasabb vagy egy alacsonyabb összeg lesz a legjobb becslés. Például, ha egy gazdálkodó egységnek egy súlyos hibát kell helyreállítania egy megrendelője számára épített nagyobb üzemben, a legvalószínűbb kimenetel lehet az, hogy a javítás az első próbálkozásra 1 000 költség mellett sikerrel jár, de egy nagyobb összegre képeznek céltartalékot, ha jelentős esélye van annak, hogy további próbálkozások válnak szükségessé.

41. A céltartalékot adózás előtti értéken értékelik, mivel a céltartalék adózási következményeivel és az ebben bekövetkező változásokkal az IAS 12 standard foglalkozik.

Kockázatok és bizonytalanságok

42. A céltartalékra vonatkozó legjobb becslés kialakításánál figyelembe kell venni azokat a kockázatokat és bizonytalanságokat, amelyek sok eseményt és körülményt elkerülhetetlenül körülvesznek.

43. A kockázat a kimenetel változékonyságát mutatja. A kockázattal való módosítás növelheti azt az összeget, amelyen a kötelezettséget értékelik. Bizonytalan körülmények között óvatosan kell ítéletet alkotni annak érdekében, hogy a bevételek vagy az eszközök ne legyenek felülértékelve, és a ráfordítások vagy a kötelezettségek ne legyenek alulértékelve. A bizonytalanság azonban nem igazolja a túlzott céltartalékképzést vagy a kötelezettségek szándékos felülértékelését. Például ha egy különösen hátrányos kimenetel költségeit óvatosan becslik, akkor ezt a kimenetelt nem kezelik szándékosan valószínűbbnek annál, mint ami reálisan valószínű. Ügyelni kell arra, hogy elkerüljék a céltartaléknak a kockázattal és a bizonytalansággal kapcsolatos módosítások duplikálásából eredő túlértékelését.

44. A ráfordítás összegét övező bizonytalanságokat a 85(b) bekezdésnek megfelelően közzé kell tenni.

Jelenérték

45. Amennyiben a pénz időértékének hatása jelentős, úgy a céltartalék összegeként a kötelezettség rendezéséhez várhatóan szükséges ráfordítások jelenértékét kell figyelembe venni.

46. A pénz időértékének következtében a röviddel a mérleg fordulónapját követően felmerülő pénzkiáramlásokkal kapcsolatos céltartalékok hátrányosabbak, mint azok, amelyeknél az azonos összegű pénzkiáramlások később merülnek fel. Ezért a céltartalékokat diszkontálják, amennyiben a hatás lényeges.

47. Diszkontrátaként (vagy diszkontrátákként) a pénz időértékére és a kötelezettségre jellemző kockázatokra vonatkozó jelenlegi piaci értékítéletet tükröző, adózás előtti diszkontrátát (vagy diszkontrátákat) kell használni. A diszkontrátának (diszkontrátáknak) nem szabad tükröznie (tükrözniük) olyan kockázatokat, amelyekkel a jövőbeli cash flow-k becslését már módosították.

Jövőbeli események

48. A céltartalék összegében figyelembe kell venni a kötelem rendezéséhez szükséges összeget esetlegesen befolyásoló jövőbeli eseményeket, amennyiben elegendő objektív bizonyíték áll rendelkezésre arra vonatkozóan, hogy ezek az események be fognak következni.

49. A céltartalékok értékelésénél különösen fontosak lehetnek a várt jövőbeli események. Például egy gazdálkodó egység úgy ítélheti meg, hogy a jövőbeli technológiai változások csökkenteni fogják a környezet megtisztításával kapcsolatos, a telephely élettartamának végén felmerülő költségeket. A figyelembe vett összeg a műszakilag képzett, objektív megfigyelőknek azon technológiával kapcsolatos, az összes rendelkezésre álló bizonyítékot figyelembe vevő ésszerű várakozását tükrözi, amely a megtisztítás idején rendelkezésre fog állni. Így helyénvaló figyelembe venni például a meglévő technológia alkalmazásában való megnövekvő tapasztalattal kapcsolatos várható költségcsökkenéseket, vagy a meglévő technológiának a korábbiakban végzetteknél nagyobb vagy összetettebb tisztítási műveletekre történő alkalmazásának várható költségeit. A gazdálkodó egység azonban csak akkor tételezheti fel egy teljesen új tisztítási technológia kifejlesztését, ha azt elegendő objektív bizonyíték támasztja alá.

50. A lehetséges új jogszabályok hatását figyelembe veszik a meglévő kötelem értékelésénél, ha elegendő objektív bizonyíték létezik arra vonatkozóan, hogy a jogszabályokat lényegileg biztosan törvénybe iktatják. A gyakorlatban felmerülő körülmények változatossága lehetetlenné teszi egyetlen olyan esemény megnevezését, amely minden esetben elegendő, objektív bizonyítékot szolgáltat. Bizonyítani kell, hogy mi az, amit a jogszabály elő fog írni, és azt, hogy lényegileg biztos, hogy a jogszabályt a megfelelő időben törvénybe iktatják és végrehajtják. Sok esetben nincs elegendő objektív bizonyíték mindaddig, amíg törvénybe nem iktatják az új jogszabályt.

Eszközök várható elidegenítése

51. A céltartalék értékelésénél nem szabad figyelembe venni az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereséget.

52. Az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereségeket akkor sem veszik figyelembe a céltartalék értékelésénél, ha a várható elidegenítés szorosan kapcsolódik a céltartalék képzését előidéző eseményhez. Ehelyett a gazdálkodó egység az érintett eszközökre vonatkozó standard által meghatározott időben jeleníti meg az eszközök várható elidegenítéseiből származó nyereségeket.

MEGTÉRÜLÉSEK

53. Amennyiben a céltartalék rendezéséhez szükséges ráfordítások egy részét, vagy annak egészét egy másik fél várhatóan megtéríti, úgy a megtérülést akkor, és csak akkor kell megjeleníteni, ha lényegileg biztos, hogy a gazdálkodó egység megkapja a térítést, ha rendezi a kötelmet. A megtérülést elkülönült eszközként kell kezelni. A megtérülésként megjelenített összeg nem haladhatja meg a céltartalék összegét.

54. A céltartalékkal kapcsolatos ráfordítás az eredménykimutatásban a megtérülésként megjelenített összeggel nettósítva is bemutatható.

55. Bizonyos esetekben (például biztosítási szerződéseken, kártalanítási klauzulákon, vagy a szállítói garanciákon keresztül) a gazdálkodó egység képes megtéríttetni egy másik féllel a céltartalék rendezéséhez szükséges ráfordítások egy részét, vagy annak egészét. Lehetséges, hogy a másik fél megtéríti a gazdálkodó egység által fizetett összegeket, vagy közvetlenül megfizetheti azokat.

56. A legtöbb esetben a gazdálkodó egység felelős marad a kérdéses összeg egészéért olyan módon, hogy a gazdálkodó egységnek akkor is rendeznie kell a teljes összeget, ha a harmadik fél bármely okból elmulasztaná a fizetést. Ebben a helyzetben a céltartalékot a kötelezettség teljes összegére képzik, és a várható megtérülést elkülönült eszközként akkor jelenítik meg, ha lényegileg biztos, hogy a gazdálkodó egység megkapja a térítést, ha rendezi a kötelezettséget.

57. Bizonyos esetekben a gazdálkodó egység nem marad felelős a kérdéses költségekért, ha a harmadik fél elmulasztja a fizetést. Ebben az esetben a gazdálkodó egység nem felelős ezekért a költségekért, és azokat a céltartalék nem tartalmazza.

58. A 29. bekezdésben foglaltaknak megfelelően az a kötelem, amelyért a gazdálkodó egység egyetemlegesen felelős, függő kötelezettség annyiban, amennyiben várható, hogy a kötelmet a többi fél rendezi.

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 diszkontálást alkalmaznak, a céltartalék könyv szerinti értéke az idő múlásának tükrözése érdekében minden egyes időszakban növekszik. Ezt a növekményt hitelfelvételi költségként jelenítik meg.

A CÉLTARTALÉKOK FELHASZNÁLÁSA

61. A céltartalékot csak azokra a ráfordításokra lehet felhasználni, amelyekre azt eredetileg képezték.

62. Csak az eredeti céltartalékhoz kapcsolódó ráfordításokat számolják el azzal szemben. A ráfordításoknak egy olyan céltartalékkal szembeni elszámolása, amelyet eredetileg más célra képeztek, elrejtené két különböző esemény hatását.

A MEGJELENÍTÉSI ÉS AZ ÉRTÉKELÉSI SZABÁLYOK ALKALMAZÁSA

Jövőbeli működési veszteségek

63. A jövőbeli működési veszteségekre nem szabad céltartalékot képezni.

64. A jövőbeli működési veszteségek nem felelnek meg a kötelezettség 10. bekezdésben található definíciójának és a 14. bekezdésben foglalt általános céltartalék-megjelenítési kritériumoknak.

65. A jövőbeli működési veszteségekre vonatkozó várakozás egy jelzés arra, hogy a tevékenység bizonyos eszközei értékvesztettek lehetnek. Ebben az esetben a gazdálkodó egység az eszközöket értékvesztés szempontjából az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján teszteli.

Hátrányos szerződések

66. Amennyiben a gazdálkodó egység rendelkezik olyan szerződéssel, amely hátrányos, akkor a szerződés szerinti meglévő kötelmet céltartalékként kell megjeleníteni és értékelni.

67. Több szerződést (például egyes szokásos beszerzési megrendeléseket) a másik félnek fizetendő ellentételezés nélkül lehet felmondani, és ezért nem áll fenn kötelem. Más szerződések jogokat és kötelmeket állapítanak meg a szerződő felek mindegyikére. Amennyiben az események hátrányossá teszik az ilyen szerződést, úgy a szerződés a jelen standard hatálya alá tartozik, és fennáll egy kötelezettség, amelyet megjelenítenek. Azok a jövőben teljesülő szerződések, amelyek nem hátrányosak, nem tartoznak a jelen standard hatókörébe.

68. A standard a hátrányos szerződést olyan szerződésként határozza meg, amelyben a szerződés szerinti kötelmek teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat. A szerződés elkerülhetetlen költségei a szerződésből történő kilépés legalacsonyabb nettó költségét tükrözik, amely a szerződés teljesítésének költsége és a szerződés nem teljesítéséből eredő esetleges ellentételezés, vagy szankció értéke közül az alacsonyabb összeg.

69. Mielőtt a hátrányos szerződésre elkülönült céltartalékot képez, a gazdálkodó egységnek megjeleníti a szerződéssel kapcsolatos eszközökben bekövetkezett értékvesztést (lásd az IAS 36 standardot).

Átszervezés

70. A következők példák az olyan eseményekre, amelyek az átszervezés definíciója alá tartozhatnak:

(a) egy üzletág értékesítése vagy felszámolása;

(b) egy adott országban vagy régióban lévő telephelyek bezárása vagy az üzleti tevékenységek egyik országból vagy régióból egy másikba történő áthelyezése;

(c) az irányítási szervezet megváltoztatása, például egy vezetői szint kiiktatása; és

(d) olyan alapvető átszervezések, amelyek lényeges hatást gyakorolnak a gazdálkodó egység tevékenységének jellegére és súlypontjára.

71. Az átszervezési költségekre csak akkor jelenítenek meg céltartalékot, ha a 14. bekezdésben foglalt általános céltartalék-megjelenítési kritériumok teljesülnek. A 72–83. bekezdés taglalja, hogy hogyan vonatkoznak az általános megjelenítési kritériumok az átszervezésekre.

72. Átszervezésre vonatkozó vélelmezett kötelem csak akkor keletkezik, ha a gazdálkodó egység:

(a) rendelkezik egy, az átszervezésre vonatkozó részletes, formális tervvel, amely azonosítja legalább:

i. az érintett üzleti tevékenységet vagy üzleti tevékenységrészt;

ii. az érintett főbb telephelyeket;

iii. azoknak az alkalmazottaknak a telephelyét, munkakörét és hozzávetőleges számát, akik munkaviszonyuk megszüntetéséért ellentételezésben részesülnek;

iv. azokat a ráfordításokat, amelyek várhatóan felmerülnek; és

v. azt, hogy a terv mikor kerül végrehajtásra; és

(b) a terv végrehajtásának megkezdésével vagy a terv főbb jellemzőinek az érintettek számára történő bejelentésével jogos várakozást ébresztett az érintettekben arra, hogy végre fogja hajtani az átszervezést.

73. Annak bizonyítékául, hogy a gazdálkodó egység megkezdte az átszervezési terv végrehajtását, például az üzem leszerelése, vagy az eszközök értékesítése, vagy a terv főbb jellemzőinek nyilvános bejelentése szolgálhat. Az átszervezésre vonatkozó részletes terv nyilvános bejelentése csak akkor keletkeztet vélelmezett kötelmet az átszervezésre, ha azt olyan módon, és olyan kellő részletezettséggel (azaz a terv főbb jellemzőinek ismertetésével) teszik meg, hogy az egyéb felekben, például a vevőkben, a szállítókban és az alkalmazottakban (vagy azok képviselőiben) jogos várakozást ébreszt arra, hogy a gazdálkodó egység végre fogja hajtani az átszervezést.

74. Ahhoz, hogy egy terv elégséges legyen arra, hogy vélelmezett kötelmet eredményezzen az érintettekkel történő ismertetéskor, úgy kell megtervezni a végrehajtását, hogy az a lehető legrövidebb időn belül kezdődjön meg, és egy olyan időtávon belül fejeződjön be, ami valószínűtlenné teszi a terv lényeges megváltoztatását. Amennyiben az átszervezés várhatóan csak egy hosszabb késedelem után kezdődik meg, vagy várhatóan ésszerűtlenül hosszú időt vesz igénybe, nem valószínű, hogy a terv jogos várakozást ébreszt más felekben arra, hogy a gazdálkodó egység jelenleg elkötelezett az átszervezés iránt, mivel az időtáv lehetőséget nyújt a gazdálkodó egységnek arra, hogy megváltoztassa terveit.

75. A vezetés vagy az igazgatóság átszervezésre vonatkozó, a mérleg fordulónapját megelőző döntése csak akkor eredményez vélelmezett kötelmet a mérleg fordulónapján, ha a gazdálkodó 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 megalapozott várakozást ébresszen az érintettekben arra, hogy a gazdálkodó egység végre fogja hajtani az átszervezést.

Ha a gazdálkodó egység csak a mérleg fordulónapját követően kezdi meg az átszervezési terv végrehajtását, vagy jelenti be annak fő jellemzőit az érintettek számára, az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard alapján szükséges lehet a közzététel, ha olyan jelentős az átszervezés, hogy a közzététel elhagyása befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak a gazdasági döntéseit.

76. Bár a vezetés döntése önmagában nem teremt vélelmezett kötelmet, egy ilyen döntés a korábbi eseményekkel együttesen kötelmet eredményezhet. Például, a munkavállalók képviselőivel a felmondással kapcsolatos kifizetésekről, vagy a vevőkkel a tevékenység értékesítéséről folytatott tárgyalások lezárása csak az igazgatóság jóváhagyásától függhet. Ahogy a jóváhagyást megszerzik és kommunikálják a többi fél felé, a gazdálkodó egységnek vélelmezett kötelme áll fenn az átszervezésre, amennyiben teljesülnek a 72. bekezdés feltételei.

77. Néhány országban a végső illetékességgel egy olyan testület van felruházva, amelynek tagjai között a vezetés képviselőitől eltérő egyéb érdekképviselők (pl. a munkavállalóké) is vannak; vagy az igazgatóság döntését megelőzően szükséges lehet értesíteni ezeket a képviselőket. Mivel az ilyen testület döntése együtt jár ezen képviselők értesítésével, a döntés vélelmezett kötelmet eredményezhet az átszervezésre vonatkozóan.

78. Mindaddig nem keletkezik kötelem egy tevékenység értékesítésére, amíg a gazdálkodó egység el nem kötelezi magát az értékesítés mellett, azaz nincs egy kötelező érvényű adásvételi megállapodás.

79. Még abban az esetben sem lehet egy gazdálkodó egység elkötelezve az értékesítésre, ha döntést hozott egy tevékenység értékesítéséről és ezt a döntést nyilvánosan bejelentette, mindaddig, amíg egy vevőt nem azonosítanak és nincs egy kötelező érvényű adásvételi szerződés. A kötelező érvényű adásvételi szerződés létrejöttéig a gazdálkodó egység képes arra, hogy megváltoztassa döntését, és ténylegesen eltérő lépéseket kell tennie, ha nem talál elfogadható feltételek mellett vevőt. Ha a tevékenység értékesítése az átszervezés részének tekinthető, úgy a tevékenység eszközeit az IAS 36 standardnak megfelelően át kell tekinteni az értékvesztés szempontjából. Ha egy értékesítés az átszervezésnek csak egy részét képezi, vélelmezett kötelem keletkezhet az átszervezés egyéb részeire vonatkozóan a kötelező érvényű adásvételi szerződés létrejötte előtt.

80. Az átszervezési céltartalék csak az átszervezéssel kapcsolatosan felmerülő közvetlen ráfordításokat foglalhatja magában, amelyek azok, amelyek egyidejűleg:

(a) szükségszerűen együtt járnak az átszervezéssel; és

(b) nem kapcsolódnak a gazdálkodó egység folytatódó tevékenységeihez.

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 jelenítik meg, mintha az átszervezéstől függetlenül merültek volna fel.

82. Az átszervezés időpontjáig felmerülő, azonosítható jövőbeli működési veszteségek csak akkor képezik a céltartalék részét, ha a veszteségek egy, a 10. bekezdésben definiált hátrányos szerződéssel kapcsolatosak.

83. Az 51. bekezdésnek megfelelően az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereségeket akkor sem veszik figyelembe a céltartalék értékelésénél, ha az eszközök értékesítése az átszervezés részeként várható.

KÖZZÉTÉTEL

84. A gazdálkodó egységnek az egyes céltartalék csoportokra vonatkozóan közzé kell tennie:

(a) a könyv szerinti értéket az időszak kezdetén és végén;

(b) az időszak során képzett további céltartalékokat, beleértve a már meglévő céltartalékok növelését;

(c) az időszak során felhasznált (azaz a felmerült és a céltartalékkal szemben elszámolt) összegeket;

(d) a fel nem használt, az időszak során feloldott összegeket; és

(e) a diszkontált összegnek az idő múlásából eredő, az időszak alatti növekedését és a diszkontráta bármilyen változásának hatását.

Összehasonlító adatok nem szükségesek.

85. A gazdálkodó egységnek az egyes céltartalék csoportokra vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:

(a) a kötelem jellegének rövid leírását, és a gazdasági hasznok bármely ebből eredő kiáramlásának várható ütemezését;

(b) ezeknek a kiáramlásoknak az összegével vagy ütemezésével kapcsolatos bizonytalanságokat. Amennyiben szükséges a megfelelő információ ismertetése, a gazdálkodó egységnek a 48. bekezdésben foglaltaknak megfelelően kell közzé tennie a jövőbeli eseményekkel kapcsolatos főbb feltételezéseket; és

(c) a várható bármilyen megtérülés összegét, megjelölve azon bármely eszköz összegét, amelyet ezzel a várható megtérüléssel kapcsolatosan jelenítettek meg.

86. Kivéve, ha esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége, a gazdálkodó egységnek minden egyes mérlegforduló-napi függő kötelezettségcsoportra vonatkozóan közzé kell tennie a függő kötelezettség jellegének rövid leírását, és amennyiben ez kivitelezhető:

(a) annak becsült pénzügyi hatását, a 36–52. bekezdésnek megfelelően értékelve;

(b) egy jelzést a bármely kiáramlás összegével vagy ütemezésével kapcsolatos bizonytalanságokra; és

(c) bármely megtérülésnek a lehetőségét.

87. Annak eldöntésekor, hogy mely céltartalékokat vagy függő kötelezettségeket lehet egy csoportba összevonni, mérlegelni kell, hogy a tételek jellege kellőképpen hasonló-e ahhoz, hogy azok összevontan is eleget tegyenek a 85(a) és (b), valamint a 86(a) és (b) pontok követelményeinek. Így helyénvaló lehet egyetlen céltartalékcsoportként kezelni a különféle termékekkel kapcsolatos jótállásokat, de nem lenne helyénvaló egyetlen csoportként kezelni a szokásos jótállásokkal kapcsolatos összegeket és a jogi eljárások tárgyát képező összegeket.

88. Ha egy céltartalék és egy függő kötelezettség ugyanazon körülmények halmazából ered, akkor a gazdálkodó egység olyan módon tesz eleget a 84–86. bekezdés által megkövetelt közzétételnek, hogy bemutatja a céltartalék és a függő kötelezettség közötti kapcsolatot.

89. Amennyiben a gazdasági hasznok beáramlása valószínű, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a mérleg fordulónapján fennálló függő követelések jellegének rövid leírását, és ha ez kivitelezhető, azok becsült pénzügyi hatását, a 36–52. bekezdésben foglalt alapelvek alapján értékelve.

90. Fontos, hogy a függő követelésekre vonatkozó közzétételek ne tartalmazzanak félrevezető jelzéseket a bevételkeletkezés valószínűségével kapcsolatosan.

91. Amennyiben nem teszik közzé a 86–89. bekezdés által előírt információk bármelyikét, mert az nem kivitelezhető, úgy ezt a tényt kell közzétenni.

92. Kivételesen ritka esetekben a 84–89. bekezdés által előírt közzétételek némelyike vagy mindegyike várhatóan komolyan hátrányosan befolyásolja a gazdálkodó egység helyzetét az egyéb felekkel a céltartalék, a függő kötelezettség vagy a függő követelés tárgyában folytatott vitában. Ezekben az esetekben a gazdálkodó egységnek nem szükséges közzétennie az információkat, de közzé kell tennie a vita általános jellegét azzal a ténnyel együtt, hogy nem tették közzé az információkat, valamint ennek magyarázatát.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

93. A jelen standardnak annak hatálybalépése időpontjában (vagy azt megelőzően) történő bevezetésének hatását azon időszak nyitó felhalmozott eredményének a helyesbítéseként kell elszámolni, amelyben a standardot először alkalmazzák. A gazdálkodó egységek számára javasolt, de nem követelmény a legkorábbi bemutatott időszak nyitó felhalmozott eredményének a helyesbítése és az összehasonlító információk újramegállapítása. Ha az összehasonlító információkat nem állapítják meg újra, akkor ezt a tényt kell közzétenni.

94. [Törölve]

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

95. A standard az 1999. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység az 1999. július 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza ezt a standardot, akkor közzé kell tennie ezt a tényt.

96. [Törölve]

IAS 38 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Immateriális javak

CÉL

1. A jelen standard célja az olyan immateriális javak számviteli kezelésére vonatkozó előírások meghatározása, amelyekkel más standard konkrétan nem foglalkozik. A jelen standard előírja, hogy a gazdálkodó egység akkor és csak akkor mutathat ki egy immateriális eszközt, ha bizonyos kritériumok teljesülnek. A standard azt is előírja, hogyan kell az immateriális javak könyv szerinti értékét megállapítani, és bizonyos közzétételeket követel meg az immateriális javakra vonatkozóan.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot kell alkalmazni az immateriális javak elszámolására, kivéve:

   (a) a más standard hatálya alá eső immateriális javakat;

   (b) a pénzügyi eszközöket, ahogy azokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard meghatározza;

   (b) a feltárási és felmérési eszközök megjelenítését és értékelését (lásd a IFRS 6 *Az ásványkincsek feltárása és felmérése*); valamint

   (d) az ásványi erőforrások, az olaj, a földgáz és más hasonló, nem újratermelődő erőforrások feldolgozására és kitermelésére vonatkozó ráfordításokat.

3. Amennyiben valamely konkrét immateriális eszközre egy másik standard vonatkozik, a gazdálkodó egység a jelen standard helyett a másik standardot alkalmazza. Jelen standard nem vonatkozik például:

   (a) a szokásos üzletmenet során történő értékesítésre tartott immateriális javakra (lásd IAS 2 *Készletek* és IAS 11 *Beruházási szerződések*);

   (b) a halasztott adókövetelésekre (lásd IAS 12 *Nyereségadók*);

   (c) az IAS 17 *Lízingek* standard hatálya alá tartozó lízingszerződésekre;

   (d) a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások*);

   (e) a pénzügyi eszközökre, ahogyan azokat az IAS 39 meghatározza. 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 (lásd a IFRS 3 *Üzleti kombinációk*);

   (g) azokra a halasztott szerzési költségekre és immateriális javakra, amelyek az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatálya alá tartozó, a biztosítónak a biztosítási szerződései alapján fennálló szerződéses jogaiból keletkeztek. Az IFRS 4 speciális közzétételi előírásokat állapít meg ezen halasztott szerzési költségekre vonatkozóan, de az immateriális javakra vonatkozóan nem. Ennek megfelelően a jelen standard közzétételi előírásai vonatkoznak ezen immateriális javakra;

   (h) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) befektetett immateriális javakra.

4. Egyes immateriális javakat tartalmazhatnak fizikai formák, mint például CD (számítógépes szoftver), jogi dokumentáció (licencszerződés vagy szabadalom) vagy film. Annak eldöntéséhez, hogy egy tárgyi és immateriális elemeket egyaránt tartalmazó eszközt az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard szerint, vagy a jelen standardban szabályozott immateriális eszközként kell-e kezelni, azt kell meghatározni, hogy az adott eszköznek melyik eleme jelentősebb. Például az a számítógépes szoftver, amely egy számítógépes vezérlésű gépi berendezéshez tartozik, és az anélkül a konkrét szoftver nélkül nem működőképes, integrált részét képezi a kapcsolódó gépi berendezésnek, és ezért azt tárgyi eszközként kezelik. Ugyanez vonatkozik a számítógép operációs rendszerére. Amikor a szoftver nem integrált része az adott hardvernek, a szoftvert immateriális eszközként kezelik.

5. A jelen standard vonatkozik többek között a reklámtevékenységhez, a képzéshez, a beindítási és a kutatási és fejlesztési tevékenységekhez kapcsolódó ráfordításokra. A kutatási és fejlesztési tevékenység az ismeretek bővítésére irányul. Ezért, bár e tevékenységek eredményezhetnek fizikai formában meglévő eszközt (például egy prototípust), az eszköz fizikai összetevője másodlagos az immateriális összetevővel, azaz a benne megtestesülő tudással szemben.

6. Pénzügyi lízing esetén a mögöttes eszköz egyaránt lehet tárgyi vagy immateriális. A kezdeti megjelenítést követően a lízingbevevő a pénzügyi lízing alapján birtokában tartott immateriális eszközt e standard szerint kezeli. A mozifilmekre, videofelvételekre, színdarabokra, forgatókönyvekre, szabadalmakra és szerzői jogokra vonatkozó licencszerződések alapján fennálló jogok kikerültek az IAS 17 hatálya alól, és a jelen standard hatálya alá tartoznak.

7. Egy adott standard hatálya alól előfordulhatnak kivételek, amikor egyes tevékenységek vagy ügyletek olyan speciálisak, hogy eltérő módon szükséges azokat kezelni. Ilyen problémák merülnek fel a kitermelő iparágakban az olaj, a földgáz és az ásványi lelőhelyek kutatásához, feltárásához és kitermeléséhez kapcsolódó ráfordítások, valamint a biztosítási szerződések esetében. Ezért ez a standard nem alkalmazandó az e tevékenységeknél és szerződéseknél felmerülő ráfordításokra. Ugyanakkor azonban ez a standard alkalmazandó a kitermelő iparágak vagy biztosítótársaságok által felhasznált más immateriális javakra (mint pl. számítógépes szoftver) vagy más felmerült ráfordításokra (mint pl. beindítási költségek).

FOGALMAK

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; valamint

(c) az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetőek.

A *megállapodás időpontja* egy üzleti kombináció esetében az az időpont, amikor a kombinációban részt vevő 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.

Az *amortizáció* egy immateriális eszköz értékcsökkenthető összegének szisztematikus elosztása az eszköz hasznos élettartamára.

Az *eszköz* egy olyan erőforrás:

(a) amely múltbeli események eredményeképpen a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt áll; valamint

(b) amelyből a gazdálkodó egységnek várhatóan jövőbeli gazdasági hasznai származnak.

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

A *bekerülési érték* egy eszköz megszerzéséért, annak megszerzése vagy előállítása időpontjában megfizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes, vagy az adott egyéb ellenérték valós értéke, vagy, amikor alkalmazható, az az összeg, amelyet a kezdeti megjelenítésekor az adott eszközhöz hozzárendeltek az egyéb IFRS-ek, pl. az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard speciális előírásai alapján.

Az *értékcsökkenthető összeg* egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg, csökkentve az eszköz maradványértékével.

A *fejlesztés* a kutatási eredményeknek vagy egyéb ismereteknek új vagy lényegesen fejlettebb anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások – kereskedelmi gyártást vagy felhasználást megelőző – gyártásának tervezéséhez vagy kivitelezéséhez történő alkalmazása.

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

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.

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

Az *immateriális eszköz* egy azonosítható, fizikai megjelenéssel nem rendelkező, nem monetáris eszköz.

A *monetáris eszközök* a pénz és a meghatározott vagy meghatározható pénzösszegben járó követelések.

A *kutatás* olyan eredeti és megtervezett tevékenység, amelyet új, tudományos vagy műszaki felismerések és ismeretek megszerzése céljából végeznek.

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

A *hasznos élettartam*:

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

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

Immateriális javak

9. A gazdálkodó egységek gyakran használnak fel erőforrásokat vagy vállalnak fel kötelezettségeket olyan immateriális erőforrások megszerzése, fejlesztése, fenntartása vagy továbbfejlesztése kapcsán, mint például a tudományos vagy műszaki ismeretek, új folyamatok vagy rendszerek megtervezése és megvalósítása, licencengedélyek, szellemi termékek, piaci ismeretek és kereskedelmi védjegyek (beleértve a márkaneveket és a kiadványcímeket). Ezen általános címszavakra a tipikus példák a következők: számítógépes szoftver, szabadalmak, szerzői jogok, mozgófilmek, vevőlisták, jelzáloghitelek beszedési jogosítványai, halászati engedélyek, importkvóták, franchise-szerződések, vevő- vagy szállítói kapcsolatok, vevőhűség, piaci részesedés és marketingjogok.

10. A 9. bekezdésben felsorolt tételek közül nem mindegyik felel meg feltétlenül az immateriális eszköz definíciójának, azaz az azonosíthatóság, az erőforrás feletti ellenőrzés és a jövőbeni gazdasági hasznok megléte feltételeinek. Amennyiben a jelen standard hatálya alá tartozó valamely tétel nem felel meg az immateriális eszköz definíciójának, a megszerzésére vagy előállítására fordított ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként kell elszámolni. Ha azonban egy tételt egy üzleti kombinációban szereznek meg, az az akvizíció időpontjában megjelenített goodwill részét képezi (lásd a 68. bekezdést).

Azonosíthatóság

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 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 felelnek meg a pénzügyi kimutatásokban való megjeleníts feltételeinek, 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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egységtől, vagy más jogoktól és kötelmektől.

Ellenőrzés

13. A gazdálkodó egység akkor tart ellenőrzése alatt egy eszközt, ha képes az adott erőforrásból származó jövőbeni gazdasági hasznokat megszerezni, továbbá másoknak az ezen hasznokhoz való hozzáférését korlátozni. A gazdálkodó egységnek egy immateriális eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok ellenőrzésére való képessége általában a bíróság előtt érvényesíthető törvényes jogokból származik. Törvényes jogok hiányában nehezebb az ellenőrzést bizonyítani. Ugyanakkor egy jog jogi érvényesíthetősége nem szükséges feltétele az ellenőrzésnek, mivel a gazdálkodó egység más módon is képes lehet ellenőrizni a jövőbeni gazdasági hasznokat.

14. Piaci és műszaki ismeretek is keletkeztethetnek jövőbeni gazdasági hasznokat. Egy egység például akkor tartja ellenőrzése alatt ezeket a hasznokat, ha az adott ismereteket olyan jog védi, mint például szerzői jog, kereskedelmi szerződésből adódó korlátozás (ahol ez megengedett), vagy ha a munkavállalóknak jogi kötelezettsége van a titoktartásra.

15. A gazdálkodó egységnek lehet egy szakképzett munkavállalói csapata, és képes lehet egyedileg azonosítani a munkavállalói képességeknek egy olyan többletét, amelyek a képzésből jövőbeni gazdasági hasznokhoz vezetnek. A gazdálkodó egységnek lehet olyan várakozása továbbá, hogy munkavállalói folyamatosan a gazdálkodó egység rendelkezésére bocsátják szaktudásukat. Ugyanakkor a gazdálkodó egység általában nem rendelkezik elegendő

ellenőrzéssel a szakképzett munkavállalói csoportból és a képzésből származó jövőbeni gazdasági hasznok felett ahhoz, hogy e tételek megfeleljenek az immateriális eszköz definíciójának. Hasonló okból a konkrét vezetési vagy műszaki szaktudás sem valószínű, hogy megfelel az immateriális eszköz definíciójának, kivéve, ha az abból származó jövőbeni gazdasági hasznok felhasználását és megszerzését jogok védik, és a definíció más elemei egyébként teljesülnek.

16. A gazdálkodó egységnek lehet olyan ügyfélköre vagy piaci részesedése, amely alapján elvárhatja, hogy az ügyfélkapcsolatok és ügyfélhűség kiépítésére fordított erőfeszítései következtében az ügyfelei továbbra is megmaradnak. Ugyanakkor az ügyfélkapcsolatokat vagy ügyfélhűséget védő jogok vagy az azok feletti ellenőrzés más módjának biztosítása hiányában a gazdálkodó egység általában nem rendelkezik megfelelő ellenőrzéssel az ügyfélkapcsolatokból és ügyfélhűségből származó várható jövőbeni gazdasági hasznok felett ahhoz, hogy úgy ítélhesse meg, hogy e tételek (ügyfélkör, piaci részesedések, ügyfélkapcsolatok, ügyfélhűség) kielégítik az immateriális eszköz definícióját. Amennyiben nincs törvényes jog az ügyfélkapcsolatok védelmére, az azonos vagy hasonló, szerződéssel nem alátámasztott ügyfélkapcsolatokra vonatkozó adásvételi ügyletek (kivéve, amelyek üzleti kombináció részét képezik) nyújtanak bizonyítékot arra, hogy a gazdálkodó egység egyébként képes az adott ügyfélkapcsolatból származó várható jövőbeni gazdasági hasznok ellenőrzésére. Mivel az ilyen adásvételi ügyletek arra is bizonyítékot nyújtanak, hogy az ügyfélkapcsolatok elválaszthatók, azok megfelelnek az immateriális eszköz definíciójának.

Jövőbeni gazdasági hasznok

17. Az immateriális eszközből keletkező jövőbeni gazdasági hasznok közé tartozhatnak a termékek vagy szolgáltatások értékesítéséből származó bevételek, a költségmegtakarítások vagy az eszköz gazdálkodó egység általi felhasználása által keletkező egyéb hasznok. Például lehetséges, hogy a szellemi termékek felhasználása egy gyártási folyamatban a jövőbeni termelési költségeket csökkenti, nem pedig a jövőbeni bevételeket növeli.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

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

(a) az immateriális eszköz definíciójának (lásd a 8–17. bekezdést); valamint

(b) a megjelenítési kritériumoknak (lásd a 21–23. bekezdést).

Ez az előírás vonatkozik az immateriális eszköz megszerzéséhez vagy előállításához kapcsolódóan kezdetben felmerült költségekre, valamint az immateriális eszköz későbbi bővítéséhez, valamely részének cseréjéhez vagy szervizeléséhez kapcsolódóan felmerült költségekre.

19. A 25–32. bekezdés foglalkozik az egyedileg megszerzett immateriális javakra vonatkozó megjelenítési kritériumokkal, és a 33–43. bekezdés vonatkozik az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javakra. A 44. bekezdés az állami támogatás útján megszerzett immateriális javak kezdeti értékelésével foglalkozik, a 45–47. bekezdés az immateriális javak cseréjével, míg a 48–50. bekezdés a saját előállítású goodwill kezelésével. Az 51–67. bekezdés foglalkozik a saját előállítású immateriális javak kezdeti megjelenítésével és értékelésével.

20. Az immateriális javak jellegéből adódóan számos esetben nem lehet az adott eszközt kiegészíteni, vagy valamely részét kicserélni. Ennek megfelelően a legtöbb utólagosan felmerülő ráfordítás valószínűleg a meglévő immateriális eszköz által megtestesített várható jövőbeni gazdasági hasznokat tartja fenn, és nem felel meg az immateriális eszköz definíciójának, valamint a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Továbbá gyakran nehéz a későbbi ráfordítást egy egyedi immateriális eszközhöz, nem pedig a gazdálkodó egység egészéhez hozzárendelni. Ezért az utólagos ráfordítások – a megszerzett immateriális eszköz kezdeti megjelenítését követően felmerülő, vagy a saját előállítású immateriális eszköz befejezését követő ráfordítások – csak ritkán kerülnek az eszköz könyv szerinti értékében megjelenítésre. A 63. bekezdéssel összhangban a márkanevekkel, újságcímekkel, kiadványcímekkel, vevőlistákkal és más tartalmilag hasonló tételekkel kapcsolatban felmerült későbbi ráfordítást (függetlenül attól, hogy azok külső forrásból beszerzettek, vagy saját előállításúak) mindig az eredményben számolják el annak felmerülésekor. Ennek oka, hogy az ilyen ráfordítást nem lehet az üzlet egészének fejlesztésére fordított ráfordításoktól megfelelően elkülöníteni.

21. Egy immateriális eszközt akkor, és csak akkor kell megjeleníteni, ha:

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

(b) az eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

22. A gazdálkodó egységnek a várható jövőbeni gazdasági hasznok valószínűségét olyan ésszerű és indokolható feltételezések alkalmazásával kell felmérnie, amelyek a vezetés legjobb becslését képviselik az eszköz várható hasznos élettartama alatt érvényesülő gazdasági feltételrendszerre vonatkozóan.

23. A gazdálkodó egység az eszköznek tulajdonítható jövőbeni gazdasági hasznok befolyása valószínűségének meghatározásakor a kezdeti megjelenítés időpontjában meglévő feltételezések alapján mérlegel, nagyobb súlyt adva a külső bizonyítékoknak.

24. Az immateriális eszközt kezdetben bekerülési értéken kell értékelni.

Egyedi beszerzés

25. Általános esetben a gazdálkodó egység által az immateriális eszköz egyedi megszerzéséért kifizetett ár tükrözi azon várakozásokat, hogy az eszközben megtestesülő várható jövőbeni gazdasági haszon be fog folyni a gazdálkodó 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. Ezenfelül az egyedileg megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke általában megbízhatóan meghatározható. Ez különösen így van, amikor a vételár pénzeszköz vagy más monetáris eszköz.

27. Az egyedileg megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke tartalmazza:

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

(b) a közvetlenül az eszköz rendeltetésszerű használatra való előkészítésének tulajdonítható költségeket.

28. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

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

(b) az eszköz működőképes állapotba hozásához közvetlenül kapcsolódó szakértői díjak; valamint

(c) az eszköz megfelelő működése tesztelésének költségei.

29. Példák olyan ráfordításokra, amelyek nem képezik az immateriális eszköz bekerülési értékének részét:

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

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

(c) az igazgatási és egyéb általános költségek.

30. Az egyes költségeknek az immateriális eszköz könyv szerinti értékében történő megjelenítése addig tart, amíg az eszköz az ahhoz szükséges állapotba nem kerül, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Ily módon az immateriális eszköz használata vagy máshová történő átcsoportosítása során felmerült költségek nem képezik részét a könyv szerinti értéknek. Például az alábbi költségek nem képezik részét az immateriális eszköz könyv szerinti értékének:

(a) azok a költségek, amelyek akkor merülnek fel, amikor az eszköz már képes a vezetés szándékainak megfelelő működésre, de még nincs használatba véve; valamint

(b) a kezdeti működési veszteségek, mint például amelyek azalatt keletkeznek, hogy az eszköz outputjára vonatkozó kereslet kialakul.

31. Egyes tevékenységek kapcsolódhatnak az immateriális eszköz kifejlesztéséhez, de nem szükségesek ahhoz, hogy az eszköz a vezetés szándékainak megfelelő működésre alkalmas állapotba kerüljön. Ilyen melléktevékenység történhet a fejlesztési tevékenységek előtt vagy alatt. Mivel az ilyen melléktevékenységek nem ahhoz szükségesek, hogy az eszköz a vezetés szándékainak megfelelő működésre alkalmas állapotba kerüljön, a melléktevékenységek bevételét és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal az eredményben számolják el, a megfelelő bevétel- és költségbesorolás szerint.

32. Ha egy immateriális eszköz kifizetését a szokásos fizetési határidőn túlra halasztják, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték. Ezen érték, valamint a teljes kifizetés közötti különbözetet kamatráfordításként számolják el a hitelezési 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 standardnak megfelelően, amennyiben egy immateriális eszközt valamely üzleti kombináció során szereznek meg, 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 a gazdálkodó 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 megjelenítette-e. 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. A felvásároltnál folyamatban lévő kutatási-fejlesztési projekt akkor felel meg az immateriális eszköz definíciójának, ha:

(a) megfelel az eszközök definíciójának; valamint

(b) azonosítható, azaz elválasztható, vagy szerződéses vagy más törvényes 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. Ha 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, van egy megcáfolható feltételezés, hogy a valós érték megbízhatóan meghatározható.

36. Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz lehet, hogy elválasztható, de csak más kapcsolódó tárgyi és immateriális eszközökkel együtt. Például, egy magazin kiadványneve lehet, hogy nem adható el a kapcsolódó előfizetői adatbázis nélkül, vagy egy ásványvíz márkaneve esetleg valamely konkrét forrásra vonatkozik, és az a forrástól elkülönítve nem adható el. Ilyen esetekben a felvásárló az eszközök csoportját egyetlen eszközként jeleníti meg 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 marketingkifejezés, ami egymást kiegészítő eszközök egy csoportjára, pl. védjegyre (vagy szolgáltatás megjelölésre) vonatkozik, és az a márkanévre, összetételre, receptekre és technológiai szakértelemre egyaránt vonatkozik. A felvásárló az egy márkát alkotó, egymást kiegészítő immateriális javak egyetlen eszközcsoportját jeleníti meg, 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 azokat, feltéve, hogy az egyedi eszközök hasznos élettartama hasonló.

38. Az egyetlen olyan körülmény, amely esetén előfordulhat, hogy nem lehetséges az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz valós értékét megbízhatóan meghatározni, az, ha az immateriális eszköz valamely törvényes vagy szerződéses jogból keletkezik, és:

(a) nem elválasztható; vagy

(b) 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 (lásd még a 78. bekezdést). A megfelelő piaci ár általában az adott időpontban érvényes vételi (bid) ár. Ha nincs aktuális vételi (bid) ár, a legutóbbi hasonló ügylet során érvényesített ár szolgálhat alapul a valós érték megbecsléséhez, feltéve, hogy a gazdasági feltételekben nem történt jelentős változás az ügylet időpontja és az eszköz valós értékének megbecslése időpontja között eltelt időszak folyamán.

40. Amennyiben egy eszközre nézve nem létezik aktív piac, a valós érték azt az összeget tükrözi, amelyet a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység a hasonló eszközökre vonatkozó közelmúltbeli ügyleteket veszi figyelembe.

41. Az egyedi immateriális javak adásvételében rendszeresen részt vevő gazdálkodó egységek ezen eszközök valós értékének indirekt módon való meghatározására vonatkozó módszereket fejleszthettek ki. Ezen 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. Ezen technikák magukban foglalják az alábbiakat, amikor alkalmazhatóak:

(a) a jelenlegi piaci ügyleteket tükröző szorzók alkalmazását az eszköz nyereségtermelő képességét befolyásoló mutatókra (pl. árbevétel, piaci részesedés és működési nyereség), vagy arra a jogdíjbevételre, amelyet az immateriális eszköznek egy másik félnek piaci feltételek melletti ügylet során történő használatba adásával szerezhetne meg a gazdálkodó egység (pl. mint a „jogdíj alóli mentesítés" módszernél); vagy

(b) az eszközből származó becsült jövőbeni nettó cash flow-k diszkontálását.

A megszerzett folyamatban lévő kutatási-fejlesztési projektre vonatkozó utólagos ráfordítások

42. Azokat a kutatási-fejlesztési ráfordításokat, amelyek:

(a) egy egyedileg vagy üzleti kombinációban megszerzett és immateriális eszközként megjelenített, folyamatban lévő kutatás-fejlesztési projektre vonatkoznak; valamint

(b) amelyek a projekt megszerzését követően merültek fel,

az 54–62. bekezdés alapján kell elszámolni.

43. Az 54–62. bekezdés előírásainak alkalmazása azt jelenti, hogy egy egyedileg, vagy egy üzleti kombinációban megszerzett és immateriális eszközként megjelenített folyamatban lévő kutatás-fejlesztési projekten felmerülő utólagos ráfordítást:

(a) ráfordításként számolják el a felmerülése időpontjában, amennyiben az kutatási ráfordítás;

(b) ráfordításként számolják el a felmerülése időpontjában, amennyiben az olyan fejlesztési ráfordítás, amely nem felel meg az immateriális eszközként való megjelenítés 57. bekezdésben meghatározott kritériumainak; valamint

(c) a megszerzett kutatás-fejlesztési projekt könyv szerinti értékéhez adják hozzá, amennyiben az olyan fejlesztési ráfordítás, amely megfelel az 57. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak.

Állami támogatás formájában történő akvizíció

44. Egyes esetekben egy immateriális eszközt ingyenesen, vagy egy névleges összegért szerezhetnek meg, állami támogatás formájában. Ez bekövetkezhet, amikor egy állam olyan immateriális javakat ad át vagy oszt fel a gazdálkodó egység részére, mint például a repülőtér-használati jogok, rádió- vagy televíziós csatornák üzemeltetési jogai, importengedélyek vagy kvóták, vagy egyéb korlátozott hozzáférésű erőforrásokra vonatkozó jogosultságok. Az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standardnak megfelelően a gazdálkodó egység választhatja, hogy kezdetben az immateriális eszközt és a támogatást egyaránt valós értéken jeleníti meg. Amennyiben a gazdálkodó egység nem választja a kezdetben valós értéken történő megjelenítést, a gazdálkodó egység az eszközt nominális értéken mutatja ki (az IAS 20-ban megengedett másik eljárás szerint), növelve a nominális értéket az eszköz használatbavételre való előkészítéséhez közvetlenül kapcsolódó bármely ráfordítással.

Eszközök cseréje

45. Egyes immateriális javak megszerzése nem monetáris eszközért vagy eszközökért, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történhet. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére vonatkozik, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen immateriális eszköz bekerülési értékét valós értéken határozzák meg, kivéve, ha (a) a csere ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma; vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átadott eszköz valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon kell meghatározni, ha a gazdálkodó egység az átadott eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke a cserében átadott eszköz könyv szerinti értéke.

46. A gazdálkodó egység annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt mérlegeli, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:

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

(b) a gazdálkodó egység tevékenységeiből az ügylet által érintett résznek a gazdálkodó egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik; valamint

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

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

47. A 21(b) bekezdés szerint az immateriális eszközként való megjelenítés egyik feltétele az, hogy az adott eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető 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 a gazdálkodó 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 megjeleníteni.

49. Egyes esetekben jövőbeni gazdasági hasznok létrehozása céljából merül fel ráfordítás, de nem keletkezik olyan immateriális eszköz, amely megfelel a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Az ilyen ráfordítást gyakran a saját előállítású goodwill keletkezéséhez való hozzájárulásnak nevezik. A saját előállítású goodwillt nem jelenítik meg eszközként, mivel az nem egy olyan, a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló azonosítható erőforrás (vagyis nem elválasztható, és nem is szerződéses vagy más törvényes jogból keletkezik), amelynek bekerülési értéke megbízhatóan meghatározható.

50. A gazdálkodó egység piaci értéke és a gazdálkodó egység azonosítható nettó eszközeinek könyv szerinti értéke közötti bármely időpontban tapasztalható eltérések számos olyan tényező miatt keletkezhetnek, amelyek a gazdálkodó egység értékét befolyásolják. Ugyanakkor az ilyen eltérések nem a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység belső előállítású goodwillje fenntartásának vagy növelésének, vagy a gazdálkodó egység mindennapi működésének a költségétől.

Ezért az immateriális javakra vonatkozó megjelenítési és kezdeti értékelési követelményeken túl a gazdálkodó egység az 52–67. bekezdésben meghatározott előírásokat és útmutatást is alkalmazza a saját előállítású immateriális javainak mindegyikére.

52. Annak megítéléséhez, hogy egy saját előállítású immateriális eszköz megfelel-e a megjelenítés kritériumainak, a gazdálkodó egységnek az eszköz előállításának folyamatát fel kell osztania:

(a) kutatási szakaszra; valamint

(b) fejlesztési szakaszra.

Bár a „kutatás” és a „fejlesztés” kifejezések szerepelnek a fogalmi meghatározások között, a „kutatási szakasz” és a „fejlesztési szakasz” kifejezéseknek szélesebb értelme van a jelen standard céljából.

53. Amennyiben az immateriális eszköz saját előállítására irányuló projekten belül a gazdálkodó egység nem tudja a kutatási szakaszt megkülönböztetni a fejlesztési szakasztól, a gazdálkodó egység a projekthez kapcsolódó ráfordítást úgy kezeli, mintha az kizárólag a kutatási szakaszban keletkezett volna.

Kutatási szakasz

54. Kutatásból (vagy egy belső projekt kutatási szakaszából) származó immateriális eszközt nem lehet megjeleníteni. A kutatáshoz (vagy egy belső projekt kutatási szakaszában) felmerülő ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként kell megjeleníteni.

55. Egy belső projekt kutatási szakaszában a gazdálkodó egység nem tudja bizonyítani, hogy egy olyan immateriális eszköz létezik, amely valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat fog termelni. Ezért ezt a ráfordítást ráfordításként számolják el annak felmerülése időpontjában.

56. Kutatási tevékenységekre példák:

(a) új ismeret megszerzésére irányuló tevékenységek;

(b) kutatási eredmények vagy más ismeretek keresése, azok kiértékelése és végleges kiválasztása, és alkalmazásai;

(c) anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások alternatíváinak keresése; valamint

(d) új vagy jobb lehetséges alternatív anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások megalkotása, megtervezése, kiértékelése és végleges kiválasztása.

Fejlesztési szakasz

57. A fejlesztésből (vagy egy belső projekt fejlesztési szakaszából) származó immateriális eszközt akkor, és csak akkor kell megjeleníteni, ha a gazdálkodó egység az alábbiak mindegyikét bizonyítani tudja:

(a) az immateriális eszköz előállításának olyan műszaki kivitelezhetőségét, hogy az felhasználásra vagy értékesítésre alkalmas lesz;

(b) a gazdálkodó egység szándékát az immateriális eszköz befejezésére és felhasználására vagy értékesítésére;

(c) a gazdálkodó egység képességét az immateriális eszköz felhasználására vagy értékesítésére;

(d) azt, hogy hogyan fog az immateriális eszköz jövőbeni gazdasági hasznokat keletkeztetni. Egyebek mellett, a gazdálkodó egységnek bizonyítania kell az immateriális eszközből származó termék piacának, vagy magának az immateriális eszköz piacának a létezését, vagy amennyiben az belsőleg kerül felhasználásra, az immateriális eszköz hasznosságát;

(e) megfelelő műszaki, pénzügyi és egyéb források elérhetőségét a fejlesztés befejezéséhez, és az immateriális eszköz felhasználásához vagy értékesítéséhez;

(f) a gazdálkodó egység képességét az immateriális eszköz fejlesztése során az eszköznek tulajdonítható ráfordítás megbízható mérésére.

58. Egy belső projekt fejlesztési szakaszában a gazdálkodó egység egyes esetekben képes lehet arra, hogy azonosítson egy immateriális eszközt, és bizonyítsa, hogy az valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat fog keletkeztetni. Ennek az az oka, hogy a projekt fejlesztési szakasza a kutatási szakasznál előrehaladottabb.

59. Fejlesztési tevékenységekre példák:

(a) a gyártást megelőző vagy a használatbavételt megelőző prototípusok vagy modellek tervezése, létrehozása és tesztelése;

(b) eszközök, tokmányok, öntőformák és présformák tervezése új technológia alkalmazásával;

(c) az üzemszerű gyártásra még nem gazdaságos méretű kísérleti üzem megtervezése, létrehozása és működtetése; valamint

(d) új vagy jobb anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások kiválasztott alternatív megoldásainak tervezése, létrehozása és tesztelése.

60. Annak bemutatására, hogy az immateriális eszköz hogyan fog valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat eredményezni, a gazdálkodó egységnek az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapelveinek felhasználásával meg kell becsülnie az eszközből keletkező jövőbeni gazdasági hasznokat. Amennyiben az eszköz csak más eszközökkel együtt keletkeztet gazdasági hasznokat, a gazdálkodó egység az IAS 36-ban meghatározott pénztermelő egységek koncepcióját alkalmazza.

61. Az ahhoz szükséges erőforrások rendelkezésre állását, hogy egy immateriális eszköz elkészüljön, felhasználható legyen és a belőle származó hasznok megszerezhetőek legyenek, bizonyítani lehet pl. egy olyan üzleti tervvel, amely bemutatja a szükséges műszaki, pénzügyi és egyéb forrásokat, és a gazdálkodó egység arra való képességét, hogy ezen forrásokat biztosítsa. Bizonyos esetekben a gazdálkodó egység a külső finanszírozás rendelkezésre állását a hitelezőnek a terv finanszírozására vonatkozó szándéknyilatkozatával igazolja.

62. A gazdálkodó egység önköltség-számítási rendszerei gyakran megbízhatóan mérik a saját előállítású immateriális eszköz előállítási költségét, mint például a szerzői jogok vagy a licencek megszerzéséhez vagy számítógépes szoftver kifejlesztéséhez kapcsolódó béreket és egyéb ráfordításokat.

63. A saját előállítású márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták és más tartalmilag hasonló tételek nem jeleníthetők meg immateriális javakként.

64. A saját előállítású márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták és más tartalmilag hasonló tételek vonatkozásában felmerült ráfordítások nem különböztethetőek meg egyértelműen a gazdálkodó egység egészének fejlesztési költségeitől. Ezért ezen tételeket nem jelenítik meg immateriális javakként.

A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke

65. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke a 24. bekezdés céljára az attól az időponttól felmerülő ráfordítások összessége, amikor az immateriális eszköz először megfelel a 21., a 22. és az 57. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Az 71. bekezdés megtiltja a korábban költségként elszámolt ráfordítás aktiválását.

66. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke magában foglalja az eszköznek a vezetés szándékainak megfelelő használatra alkalmassá válásához szükséges, az eszköz létrehozásához, elkészítéséhez, és előkészítéséhez közvetlenül kapcsolódó költségeket. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

(a) az immateriális eszköz előállítása közben felhasznált vagy elhasznált anyagok és szolgáltatások költségei;

(b) a munkavállalói juttatásoknak az immateriális eszköz előállításából származó költségei (ahogy azt az IAS 19 standard meghatározza);

(c) egy törvényes jog bejegyzésének díja; valamint

(d) az immateriális eszköz előállításához felhasznált szabadalmak és engedélyek amortizációja.

Az IAS 23 standard határozza meg a kamatoknak a saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke részeként történő megjelenítésének kritériumait.

67. A következő tételek nem elemei a saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értékének:

(a) az értékesítési, igazgatási és egyéb általános költségek, kivéve, ha az adott költség közvetlenül az eszköz használatbavételre való felkészítésének tulajdonítható;

(b) az azonosított hatékonysághiány, és az azelőtt felmerülő működési veszteség, hogy az eszköz elérné a tervezett teljesítmény szintjét; valamint

(c) az eszközt működtető alkalmazottak képzéséhez kapcsolódó ráfordítások.

Szemléltető példa a 65. bekezdéshez

A gazdálkodó egység egy új gyártási folyamatot fejleszt. 20X5-ben a felmerült költség 1 000 CU volt ([a]), amelyből 900 CU 20X5. december 1-jét megelőzően, 100 CU pedig 20X5. december 1-je és 20X5. december 31-e között merült fel. A gazdálkodó egység bizonyítani tudja, hogy 20X5. december 1-jén a gyártási folyamat megfelelt az immateriális eszközként való megjelenítés kritériumainak. A gyártási folyamatban megtestesülő know-how megtérülő értéke (amely tartalmazza azokat a jövőbeni kifizetéseket, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a gyártási folyamat a használatbavételre alkalmassá váljon) a becslés szerint 500 CU.

20X5 végén a gyártási folyamatot immateriális eszközként jelenítik meg 100 CU bekerülési értéken (az elszámolhatósági kritérium teljesülésének időpontjától, azaz 20X5. december 1-jétől felmerült ráfordítás). A 20X5. december 1-je előtt felmerült 900 CU-t költségként jelenítik meg, mivel a megjelenítés kritériumai csak 20X5. december 1-jén teljesültek. Ez a költség soha nem fogja a mérlegben megjelenített gyártási folyamat bekerülési értékének részét képezni.

A 20X6-ban felmerült költség 2 000 CU. 20X6 végén a gyártási folyamatban megtestesülő know-how megtérülő értéke (amely tartalmazza azokat a jövőbeni kifizetéseket, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a gyártási folyamat a használatbavételre alkalmassá váljon) a becslés szerint 1 900 CU.

20X6 végén a gyártási folyamat bekerülési értéke 2 100 CU (100 CU ráfordítás 20X5 végén megjelenítve, plusz 2 000 CU ráfordítás 20X6-ban megjelenítve). A gazdálkodó egység 200 CU értékvesztés miatti veszteséget számol el, hogy a gyártási folyamat értékvesztés miatt veszteség előtti könyv szerinti értékét (2 100 CU) a megtérülő értékre (1 900 CU) módosítsa. Ezt az értékvesztés miatti veszteséget valamely későbbi időszakban vissza kell írni, ha az IAS 36-ban az értékvesztés visszaírására meghatározott feltételek teljesülnek.

([a]) A jelen standardban a pénzösszegek „pénznemegységben" (currency unitban) vannak megadva.

A RÁFORDÍTÁS ELSZÁMOLÁSA

68. Az immateriális eszközzel kapcsolatos ráfordítást felmerülésének időpontjában ráfordításként kell elszámolni, kivéve, ha:

(a) az olyan immateriális eszköz bekerülési értékének a részét képezi, amely megfelel a megjelenítési kritériumoknak (lásd a 18–67. bekezdést); vagy

(b) a tételt egy üzleti kombináció során szerezték meg, és azt nem lehet immateriális eszközként megjeleníteni. Ebben az esetben ezt a ráfordítást (amelyet a akvizíció költsége tartalmaz) az akvizíció időpontjában a goodwillhez rendelt összegnek kell tartalmaznia (lásd a IFRS 3).

69. Egyes esetekben ráfordítás merül fel a gazdálkodó egység számára való jövőbeni gazdasági hasznok biztosítása céljából, de nem szereznek meg vagy állítanak elő olyan immateriális eszközt vagy más eszközt, amelyet meg lehetne jeleníteni. Ezekben az esetekben a ráfordítást annak felmerülésekor ráfordításként számolják el. Például kivéve, ha egy üzleti kombináció költségének a részét képezi, a kutatási ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként számolják el (lásd a 54. bekezdést). Olyan egyéb ráfordítások, amelyeket felmerülésük időpontjában ráfordításként számolnak el, például:

(a) a beindítási tevékenységekhez kapcsolódó ráfordítások (azaz beindítási költségek), kivéve, ha az adott ráfordítást az IAS 16 standard valamely tételének bekerülési értéke tartalmazza. A beindítási költségek tartalmazhatják az alapítási költségeket, mint pl. a gazdasági társaság megalapítása során felmerülő jogi és adminisztrációs költségeket, egy új telephely vagy vállalkozás megnyitásának költségeit (azaz nyitás előtti költségeket), vagy egy új tevékenység beindításához, vagy egy új termék vagy folyamat bevezetéséhez kapcsolódó ráfordításokat (azaz működés megkezdése előtti költségeket);

(b) a képzési tevékenységekre fordított ráfordítások;

(c) a reklámra és promóciós tevékenységekre fordított ráfordítások;

(d) a gazdálkodó egység egy részének vagy egészének más telephelyre való költöztetéséhez vagy átszervezéséhez kapcsolódó ráfordítások.

70. A 68. bekezdés nem zárja ki egy adott előleg eszközként történő megjelenítését, amikor az áruszállításért 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 ráfordítást, amelyet kezdetben ráfordításként jelenítettek meg, egy későbbi időpontban nem lehet megjeleníteni az immateriális eszköz bekerülési értékének részeként.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

72. A gazdálkodó egységnek számviteli politikájaként választani kell a 74. bekezdésben foglalt bekerülésiérték-modell, vagy a 75. bekezdésben bemutatott átértékelési modell alkalmazása között. Amennyiben valamely immateriális eszközt az átértékelési modell alapján számolnak el, az azonos csoportba tartozó valamennyi eszközt ugyanezen módszer szerint kell elszámolni, kivéve, ha az adott eszköznek nem létezik aktív piaca.

73. Egy immateriális eszközcsoport a gazdálkodó egység tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű immateriális javak csoportja. Az azonos immateriális eszközcsoportba tartozó egyes tételeket egyidejűleg kell átértékelni az eszközök szelektív átértékelésének és annak elkerülésére, hogy a pénzügyi kimutatásokban különböző időpontok szerinti bekerülési és átértékelt értékek szerepeljenek.

Bekerülésiérték-modell

74. A kezdeti megjelenítést követően az immateriális eszközt a bármely halmozott amortizációval és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken kell nyilvántartani.

Átértékelési modell

75. A kezdeti megjelenítést követően az immateriális eszközt az átértékelés időpontjában érvényes valós értékkel egyenlő átértékelt értéken kell nyilvántartani, csökkentve bármely későbbi halmozott amortizációval és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteséggel. 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 jelenítettek meg; vagy

(b) az immateriális javak bekerülési értéktől eltérő értéken történő kezdeti megjelenítését.

77. Az átértékelési modell az eszköz bekerülési értékének megjelenítése után alkalmazandó. Ugyanakkor, ha az immateriális eszköz bekerülési értékének csak egy részét jelenítik meg eszközként, mivel az eszköz csak a folyamat egy bizonyos szakaszában felelt meg a megjelenítési kritériumoknak (lásd a 65. bekezdést), az átértékelési modellt az eszköz egészére lehet alkalmazni. Az átértékelési modell alkalmazható továbbá arra az immateriális eszközre is, amely állami támogatás formájában szereztek meg, és nominális értéken jelenítettek meg (lásd a 44. bekezdést).

78. A 8. bekezdésben leírt tulajdonságokkal rendelkező aktív piac megléte nem gyakori az immateriális javak esetében, bár előfordulhat. Például, egyes jogrendszerekben létezik aktív piacuk a szabadon átruházható taxiengedélyeknek, halászati engedélyeknek vagy gyártási kvótáknak. Ugyanakkor azonban nincs aktív piacuk a márkaneveknek, az újságcímeknek, a zenével és a filmmel kapcsolatos kiadói jogoknak, a szabadalmaknak és logóknak, mivel minden egyes ilyen eszköz egyedi. Továbbá bár az immateriális javakat adják-veszik, a szerződések egyedi vevők és eladók között köttetnek, és az ilyen tranzakciók viszonylag ritkák. Ezen okok miatt egy bizonyos eszközért megfizetett vételár nem feltétlenül nyújt elegendő bizonyítékot egy másik eszköz valós értékét illetően. Ezenfelül az árak gyakran nem nyilvánosak.

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.

80. Ha egy immateriális eszköz átértékelésre kerül, az átértékelés időpontjában fennálló halmozott amortizáció vagy:

(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; 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 standard alapján.

84. Ha az eszköz valós értékét egy későbbi értékelési időpontban meg lehet állapítani egy aktív piac alapján, az átértékelési modellt ezen időponttól alkalmazzák.

85 Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke nő, a növekedést közvetlenül a saját tőkében kell jóváírni átértékelési többletként. Ugyanakkor, a növekedést az eredményben kell elszámolni, amennyiben a felértékelés egy korábbi, az eredményben elszámolt átértékelési csökkenést fordít vissza.

86. Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke csökken, a csökkenést az eredményben kell elszámolni. Ugyanakkor a csökkenést közvetlenül a saját tőkében átértékelési többletként szerepeltetett tétellel szemben kell elszámolni az adott eszközhöz tartozó átértékelési különbözet követel egyenlege mértékéig.

87. A saját tőkében elszámolt halmozott átértékelési többlet közvetlenül átvezethető a felhalmozott eredménybe a többlet realizálásakor. A teljes többlet az eszköz használatból való kivonásakor vagy elidegenítésekor realizálható. A többlet egy része azonban realizálható aközben is, hogy a gazdálkodó egység az eszközt használja; ilyen esetben a többlet realizált része az eszköz átértékelt könyv szerinti értékén alapuló amortizáció és azon amortizációs összeg közötti különbözet, amelyet az eszköz eredeti bekerülési értéke alapján számoltak volna el. Az átértékelési többletből a felhalmozott eredménybe történő átvezetés nem az eredménykimutatáson keresztül történik.

HASZNOS ÉLETTARTAM

88. A gazdálkodó egységnek fel kell mérnie, hogy egy adott immateriális eszköz hasznos élettartama határozott vagy határozatlan, és amennyiben határozott, annak hosszát vagy az azt alkotó gyártási vagy hasonló egységek számát. Egy immateriális eszköz akkor tekintendő határozatlan hasznos élettartamúnak, ha valamennyi releváns tényező figyelembevétele után nincs olyan előre látható korlátozás, amely az adott eszközből a gazdálkodó egység számára várhatóan megtermelt pénzbevételeket időben korlátozná.

89. Az immateriális javak megjelenítése azok hasznos élettartama alapján történik. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszközt amortizálják (lásd a 97–106. bekezdést), míg a határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközt nem (lásd a 106–107. bekezdést). A jelen standardhoz csatolt szemléltető példák különböző immateriális javakra vonatkozóan bemutatják a hasznos élettartam meghatározását, valamint ezen eszközök ezt követő elszámolását a meghatározott hasznos élettartamok alapján.

90. Egy immateriális eszköz hasznos élettartamának megállapításakor számos tényezőt figyelembe kell venni, ezen belül:

(a) az eszköznek a gazdálkodó egység által történő tervezett felhasználását, és azt, hogy az eszközt egy másik vezetőcsoport tudná-e hatékonyan kezelni;

(b) az eszközre vonatkozó jellemző termékéletciklust, és a hasonló módon használt hasonló eszközök hasznos élettartamára vonatkozóan rendelkezésre álló nyilvános információt;

(c) a műszaki, technológiai, kereskedelmi vagy más típusú avulást;

(d) annak az iparágnak a stabilitását, amelyben az eszköz működik, és az eszközből származó termékre vagy szolgáltatásra vonatkozó piaci kereslet változásait;

(e) a meglévő vagy potenciális versenytársak várható lépéseit;

(f) az eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok megszerzéséhez szükséges fenntartási ráfordítások szintjét, és a gazdálkodó egység képességét és szándékait e szint elérésére;

(g) az eszköz feletti ellenőrzés időtartamát, és az eszköz felhasználására vonatkozó jogi vagy hasonló korlátozásokat, mint például a kapcsolódó lízing szerződések lejárati idejét; valamint

(h) azt, hogy az eszköz hasznos élettartama függ-e a gazdálkodó egység egyéb eszközeinek hasznos élettartamától.

91. A „határozatlan" kifejezés nem azt jelenti, hogy „végtelen". Egy immateriális eszköz hasznos élettartama csupán azt a várható jövőbeni karbantartási ráfordítás szintet tükrözi, amely ahhoz szükséges, hogy az eszköz hasznos élettartama felmérésének időpontjában becsült szokásos teljesítménye fenntartható legyen, valamint a gazdálkodó egység képességét és szándékait e szint fenntartására. A következtetés, hogy valamely immateriális eszköz hasznos élettartama határozatlan, nem függhet olyan tervezett jövőbeni ráfordításoktól, amelyek az eszköz szokásos teljesítményének fenntartásán felül merülnek fel.

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 olyan élettartamot válasszanak, amely irreálisan rövid.

94. A szerződéses vagy egyéb törvényes jogokból származó immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg a szerződéses vagy egyéb törvényes jog időtartamát, de az lehet annál rövidebb, attól függően, hogy a gazdálkodó egység milyen hosszú időtartamon keresztül kívánja az adott eszközt felhasználni. Amennyiben a szerződéses vagy egyéb törvényes jogok egy meghatározott időtartamra szólnak, amely ezután megújítható, az immateriális eszköz hasznos élettartama csak akkor tartalmazhatja a megújítási időszako(ka)t, ha bizonyíték támasztja alá a gazdálkodó 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, amelyen keresztül a jövőbeni gazdasági hasznokat a gazdálkodó egység megszerzi. A jogi tényezők korlátozhatják azon időszak hosszát, amely alatt a gazdálkodó egység az ezen hasznokhoz való hozzáférést ellenőrzi. A hasznos élettartam az ezen tényezők által meghatározott időtartamok közül a rövidebb.

96. Többek között az alábbi tényezők jelzik, ha a szerződéses vagy egyéb törvényes jogok megújítása jelentős költségek nélkül lehetséges a gazdálkodó egység számára:

(a) bizonyíték van arra, esetleg múltbeli tapasztalat alapján, hogy a szerződéses vagy egyéb törvényes jogokat meg fogják újítani. Amennyiben a megújítás harmadik fél beleegyezésétől függ, ez tartalmazza azt a bizonyítékot is, hogy a harmadik személy e hozzájárulást megadja;

(b) bizonyíték van arra, hogy a megújításhoz szükséges feltételek teljesülni fognak; valamint

(c) a gazdálkodó egységnél felmerülő költségek nem jelentősek a megújításból származó, a gazdálkodó egységhez várhatóan befolyó jövőbeni gazdasági hasznokhoz viszonyítva.

Amennyiben a megújítás költségei a megújításból származó, a gazdálkodó egységhez várhatóan befolyó jövőbeni gazdasági hasznokhoz viszonyítva jelentősek, a „megújítás" költségei alapvetően lényegében egy új immateriális eszköz megújítás időpontjában történő megszerzésének költségeit tükrözik.

HATÁROZOTT HASZNOS ÉLETTARTAMÚ IMMATERIÁLIS JAVAK

Amortizációs időszak és amortizációs módszer

97. Egy határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz értékcsökkenthető összegét szisztematikus alapon kell felosztani a hasznos élettartam során. Az amortizációnak akkor kell kezdődnie, amikor az a használatra alkalmassá válik, azaz amikor az eszköz az ahhoz szükséges helyre és állapotba kerül, hogy képes legyen a vezetés szándékainak megfelelő működésre. Az amortizációt az eszköznek az IFRS 5 standard alapján értékesítésre tartottá (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítésének az időpontja és a kivezetésének az időpontja közül a korábbi időpontban kell megszüntetni. Az alkalmazott amortizációs módszernek tükröznie kell azt az ütemezést, ahogyan a gazdálkodó egység az eszköz jövőbeni gazdasági hasznait várhatóan megszerzi. Amennyiben ez az ütem megbízhatóan nem határozható meg, a lineáris módszert kell alkalmazni. Az egyes időszakokra meghatározott amortizáció összegét az eredményben kell elszámolni, kivéve, ha a jelen vagy egy másik standard megengedi vagy előírja annak aktiválását más eszköz könyv szerinti értékében.

98. Számos különböző amortizációs módszer alkalmazható egy eszköz értékcsökkenthető összegének az eszköz hasznos élettartama alatti szisztematikus alapon történő felosztására. E módszerek között van a lineáris módszer, a fokozatosan csökkenő egyenleg módszer és a termelési egységek módszer. Az alkalmazott módszert az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok felhasználásának várható ütemezése alapján választják ki, és azt

valamennyi időszakra vonatkozóan konzisztens módon alkalmazzák, kivéve, ha a jövőbeni gazdasági hasznok hasznosításának várható ütemezésében változás áll be. 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 amortizációt általában az eredményben jelenítik meg. Ugyanakkor egyes esetekben az eszközben megtestesült jövőbeni gazdasági hasznokat egy másik eszköz előállítása nyeli el. Ilyen esetben az amortizáció összege a másik eszköz bekerülési értékének részét képezi és annak könyv szerinti értékében szerepel. Például az olyan immateriális javak amortizációját, amelyek egy gyártási folyamat során kerülnek felhasználásra, a készletek könyv szerinti értéke tartalmazza (lásd IAS 2 *Készletek*).

Maradványérték

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; valamint

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 a gazdálkodó egység várhatóan el fogja idegeníteni az immateriális eszközt annak gazdasági élettartamának vége előtt.

102. Az eszköz maradványértékére vonatkozó becslés egy olyan hasonló eszköznek a becslés időpontjában érvényes árak alapján történő elidegenítése során megtérülő összegen alapul, amely elérte hasznos élettartama végét, és olyan feltételek között került működtetésre, amelyek hasonlóak ahhoz, amelyben az adott eszköz felhasználásra kerül. A maradványértéket legalább minden egyes pénzügyi év végén felülvizsgálják. Az eszköz maradványértékében bekövetkező változást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard alapján számviteli becslés változásként kell elszámolni.

103. Az immateriális eszköz maradványértéke egyes esetekben elérheti, vagy meghaladhatja az eszköz könyv szerinti értékét. Ha ez az eset áll fenn, az eszközre alkalmazandó amortizáció mértéke nulla addig, amíg a maradványérték a későbbiekben le nem csökken az eszköz könyv szerinti értéke alá.

Az amortizációs időszak és az amortizációs módszer felülvizsgálata

104. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszközre alkalmazott amortizációs időszakot és amortizációs módszert legalább minden egyes pénzügyi év végén felül kell vizsgálni. Ha az eszköz várható hasznos élettartama eltér a korábbi becslésektől, az amortizációs időszakot ennek megfelelően módosítani kell. Amennyiben módosulás történt az eszközből származó gazdasági hasznok várható ütemében, az amortizációs módszert a változást tükrözően meg kell változtatni. Ezen változásokat az IAS 8 szerint számvitelibecslés-változásként kell elszámolni.

105. Az immateriális eszköz élettartama alatt nyilvánvalóvá válhat, hogy a hasznos élettartamára vonatkozó becslés nem megfelelő. Az értékvesztés miatti veszteség megjelenítése is jelezheti, hogy az amortizációs időszakot módosítani kell.

106. Idővel, egy immateriális eszközből a gazdálkodó egység számára befolyó jövőbeni gazdasági hasznok üteme megváltozhat. Például nyilvánvalóvá válhat, hogy a fokozatosan csökkenő egyenleg amortizációs módszere a megfelelő a lineáris módszer helyett. Egy másik példa, amikor a licenc által megtestesített jogok felhasználása elhalasztásra kerül az üzleti terv egyéb összetevőivel kapcsolatos lépések függvényében. Ebben az esetben az eszközből származó gazdasági hasznokból a gazdálkodó egység esetleg csak későbbi időszakokban részesül.

HATÁROZATLAN HASZNOS ÉLETTARTAMÚ IMMATERIÁLIS ESZKÖZÖK

107. A határozatlan hasznos élettartamú immateriális javakat nem lehet amortizálni.

108. Az IAS 36 standard alapján a gazdálkodó egységnek a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak értékvesztési vizsgálatát el kell végeznie, a megtérülő érték és könyv szerinti érték összehasonlításával

(a) évente; valamint

(b) amikor arra utaló jelzés van, hogy az immateriális eszköz értékvesztett lehet.

A hasznos élettartam meghatározásának felülvizsgálata

109. A nem amortizált immateriális javak hasznos élettartamát valamennyi időszakban felül kell vizsgálni annak meghatározására, hogy az események és körülmények továbbra is alátámasztják-e az adott eszközre vonatkozó határozatlan hasznosélettartam-meghatározást. Amennyiben már nem, a hasznos élettartam határozatlanról határozottra történő módosítását az IAS 8 standard alapján számviteli becslés változásként kell elszámolni.

110. Az IAS 36 alapján egy immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanról határozottra történő módosítása arra utaló jelzés, hogy az eszköz értékvesztett lehet. Ennek eredményeként a gazdálkodó egységnek értékvesztési vizsgálat alá kell vetnie az adott eszközt az IAS 36 szerint megállapított megtérülő érték könyv szerinti értékkel történő összehasonlításával, valamint a könyv szerinti értéknek a megtérülő értéket meghaladó bármely többletének értékvesztés miatti veszteségként történő megjelenítésével.

A KÖNYV SZERINTI ÉRTÉK MEGTÉRÜLÉSE – ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉGEK

111. Annak meghatározásához, hogy egy immateriális eszköz értékvesztett-e, a gazdálkodó egység az IAS 36 standardot alkalmazza. Az a standard bemutatja, mikor és hogyan vizsgálja felül a gazdálkodó egység az eszközei könyv szerinti értékét, hogyan határozza meg az eszköz megtérülő értékét, és hogy mikor jelenít meg vagy ír vissza értékvesztés miatti veszteséget.

HASZNÁLATBÓL VALÓ KIVONÁSOK ÉS ELIDEGENÍTÉSEK

112. Az immateriális eszközt ki kell vezetni:

(a) az eszköz elidegenítésekor; vagy

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

113. Az immateriális eszköz kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget az elidegenítésből befolyó nettó bevétel, ha van, valamint az eszköz könyv szerinti értéke közötti különbözetként kell meghatározni. Azt az eredményben kell elszámolni az eszköz kivezetésekor (kivéve, ha az IAS 17 standard a visszlízingre vonatkozóan eltérően írja elő). A nyereséget nem lehet árbevételként besorolni.

114. Az immateriális eszköz elidegenítése számos különböző módon történhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az ilyen eszköz elidegenítési időpontjának meghatározásánál a gazdálkodó 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.

115. Amennyiben a 21. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritérium alapján a gazdálkodó egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta az immateriális eszköz valamely része cseréjének bekerülési értékét, a gazdálkodó egységnek a lecserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. Ha a gazdálkodó egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja egy arra utaló jelzésként, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt.

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 ellenérték közötti eltérést kamatbevételként 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 eszközt már teljesen értékcsökkentették, vagy az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá (vagy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítették.

KÖZZÉTÉTEL

Általános

118. A gazdálkodó egységnek a következőket kell közzétennie az immateriális javak valamennyi csoportjára vonatkozóan, megkülönböztetve egymástól a saját előállítású és az egyéb immateriális javakat:

(a) hogy a hasznos élettartamok határozatlanok vagy határozottak-e, és amennyiben határozottak, a hasznos élettartamokat vagy az alkalmazott amortizációs kulcsokat;

(b) a határozott hasznos élettartamú immateriális javaknál alkalmazott amortizációs módszereket;

(c) a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott amortizációt (a halmozott értékvesztés miatti veszteség értékével összevonva) az időszak elején és végén;

(d) az 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 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 az eredményben elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket (ha vannak);

v. az időszakban az IAS 36 alapján az eredményben elszámolt értékvesztés miatti veszteség-visszaírásokat (ha vannak);

vi. az időszak alatt elszámolt amortizációt;

vii. a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet; valamint

viii. a könyv szerinti értékben az adott időszakban bekövetkezett egyéb változásokat.

119. Egy immateriális eszközcsoport a gazdálkodó egység tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű immateriális javak csoportja. Példák a különböző csoportokra:

(a) márkanevek;

(b) újságcímek és kiadványcímek;

(c) számítógépes szoftver;

(d) licenc- és franchise-szerződések;

(e) szerzői jogok, szabadalmak és egyéb ipari jogok oltalma, szolgáltatási és működtetési jogok;

(f) receptek, formulák, modellek, tervek és mintapéldányok; valamint

(g) a fejlesztés alatt álló immateriális javak.

A fent említett csoportokat további kisebb (nagyobb) csoportokra kell bontani (összevonni), ha ez a pénzügyi kimutatások felhasználói számára relevánsabb információt biztosít.

120. A 118(e) iii–v. pontban foglalt információkon túl a gazdálkodó egység az IAS 36-nak megfelelően közzéteszi az értékvesztett immateriális javakra vonatkozó információkat.

121. Az IAS 8 megköveteli a számviteli becslésben bekövetkező olyan változás jellegének és összegének a közzétételét, amelynek lényeges hatása van a tárgyidőszakban, vagy amelynek várhatóan lényeges hatása lesz az ezt követő időszakokban. Ilyen közzétételi kötelezettség keletkezhet az alábbiak változása miatt:

(a) az immateriális eszköz hasznos élettartamára vonatkozó becslés;

(b) az amortizációs módszer; vagy

(c) a maradványértékek.

122. A gazdálkodó egységnek szintén közzé kell tennie:

(a) a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javakra vonatkozóan az eszköz könyv szerinti értékét, valamint azon okokat, amelyek alátámasztják a határozatlan hasznos élettartamra vonatkozó becslést. Az indokok megadásakor a gazdálkodó egységnek be kell mutatnia az(oka)t a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) az immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanként történő meghatározásában;

(b) minden olyan egyedi immateriális eszköz bemutatását, könyv szerinti értékét és az amortizációs időszakból még hátralevő részt, amely lényeges a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban;

(c) az állami támogatás formájában megszerzett és a beszerzéskor valós értéken kimutatott immateriális javakra (lásd a 44. bekezdést) vonatkozóan:

i. az eszközök beszerzéskori elszámolt valós értékét;

ii. azok könyv szerinti értékét; valamint

iii. azt, hogy azokat a megjelenítésük után a bekerülésiérték-modell vagy az átértékelési modell alapján értékelik-e;

(d) azoknak az immateriális javaknak a létezését és könyv szerinti értékét, amelyek tulajdonjoga korlátozott, valamint a kötelezettségek biztosítékaként lekötött immateriális javak könyv szerinti értékét;

(e) az immateriális javak megszerzésére vonatkozó elkötelezettségek összegét.

123. Amikor a gazdálkodó egység bemutatja az(oka)t a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) egy immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanként történő meghatározásában, a gazdálkodó egység a 90. bekezdésben felsorolt tényezőket veszi figyelembe.

A megjelenítést követően az átértékelési modell alapján értékelt immateriális javak

124. Amennyiben az immateriális javak átértékelt értéken vannak nyilvántartva, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket:

(a) immateriális eszközcsoportonként:

i. az átértékelés tényleges időpontját;

ii. az átértékelt immateriális javak könyv szerinti értékét; valamint

iii. azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor jelenítettek volna meg, ha az átértékelt immateriális javak csoportját a 74. bekezdésben meghatározott bekerülésiérték-modell alapján értékelték volna a megjelenítést követően;

(b) az átértékelési többletnek azt az összegét, amely az időszak elején és végén az immateriális javakra vonatkozik, és az időszak alatt bekövetkezett változásokat, valamint az egyenlegnek a részvénytulajdonosok közötti felosztására vonatkozó bármely korlátozást; valamint

(c) 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 csoportokat nem vonják össze, ha ez olyan immateriális eszközcsoport kombinációhoz vezetne, amelyben mind a bekerülésiérték-modell, mind az átértékelési modell alapján értékelt összegek szerepelnek.

Kutatási és fejlesztési ráfordítások

126. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az adott időszakban ráfordításként elszámolt kutatási és fejlesztési ráfordítások összesített értékét.

127. A kutatási és fejlesztési ráfordítások tartalmazzák a közvetlenül a kutatási és fejlesztési tevékenységeknek tulajdonítható ráfordításokat (lásd a 66. és 67. bekezdést azon ráfordítástípusokra vonatkozóan, amelyekre a 126. bekezdésben meghatározott közzétételeknek ki kell terjednie).

Egyéb információ

128. A gazdálkodó egység számára javasolt, de nem kötelező, hogy a következő információkat közzétegye:

(a) a teljesen amortizált, de még használatban lévő bármely immateriális eszköz bemutatását; valamint

(b) a gazdálkodó egység ellenőrzése alatt álló, de eszközként meg nem jelenített jelentős immateriális javakat, amelyek vagy nem feleltek meg a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak, vagy az IAS 38 *Immateriális javak* standard 1998-ban kibocsátott változatának hatálybalépését megelőzően kerültek megszerzésre vagy előállításra.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

129. Amennyiben a gazdálkodó egység az IFRS 3 standard 85. bekezdésével összhangban az IFRS 3 standard 78–84. bekezdésében meghatározott hatálybalépési időpontoknál korábbi időponttól kívánja alkalmazni az IFRS 3-at, a gazdálkodó egységnek a jelen standardot is ugyanezen időponttól kezdődően kell alkalmaznia a jövőre nézve. Ily módon a gazdálkodó egységnek nem kell az ezen időpontban már megjelenített immateriális javak könyv szerinti

értékét korrigálnia. Ugyanakkor a gazdálkodó egységnek ezen időpontban a jelen standardot alkalmaznia kell a megjelenített immateriális javai hasznos élettartamának felülvizsgálatához. Amennyiben a felülvizsgálat eredményeként a gazdálkodó egység megváltoztatja valamely eszköz hasznos élettartamát, a változást az IAS 8 standard alapján a számviteli becslések megváltozásaként kell elszámolnia.

130. Egyéb esetekben a gazdálkodó 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 időszak kezdetétől. Ily módon a gazdálkodó egységnek nem kell az ezen időpontban már megjelenített immateriális javak könyv szerinti értékét korrigálnia. Ugyanakkor a gazdálkodó egységnek ezen időpontban a jelen standardot alkalmaznia kell a megjelenített immateriális javai hasznos élettartamának felülvizsgálatához. Amennyiben a felülvizsgálat eredményeként a gazdálkodó egység megváltoztatja valamely eszköz hasznos élettartamát, a változást az IAS 8 alapján a számviteli becslések megváltozásaként kell elszámolnia.

130A. A gazdálkodó egységnek a 2. bekezdésben szereplő módosítást a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRS 6 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

Hasonló eszközök cseréje

131. A 129. és 130(b) bekezdés rendelkezéseinek azon előírása, hogy a jelen standardot a jövőre nézve kell alkalmazni, azt jelenti, hogy amennyiben valamely eszközök cseréjének értékelése a jelen standard hatálybalépésének időpontját megelőzően történt az átadott eszköz könyv szerinti értéke alapján, a gazdálkodó egység nem helyesbíti a megszerzett eszköz könyv szerinti értékét, hogy az az akvizíció időpontjában érvényes valós értéket tükrözze.

Korábbi alkalmazás

132. Azon egységek számára, amelyekre a 130. bekezdés vonatkozik, javasolt a jelen standard alkalmazásának megkezdése a 130. bekezdésben meghatározott időpontnál korábbi időponttól. Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység a megadott hatálybalépési időpontoktól korábban kezdi alkalmazni a jelen standardot, ugyanezen korábbi időponttól az IFRS 3-at, valamint a (2004-ben módosított) IAS 36 standardot is alkalmaznia kell.

AZ (1998-BAN KIBOCSÁTOTT) IAS 38 VISSZAVONÁSA

133. A jelen standard hatályon kívül helyezi (az 1998-ben kibocsátott) IAS 38 *Immateriális javak* standardot.

IAS 39 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés

CÉL

1. A jelen standard célja, hogy megállapítsa a pénzügyi eszközökkel, pénzügyi kötelezettségekkel, valamint egyes, nem pénzügyi tételek adásvételére vonatkozó szerződésekkel kapcsolatos megjelenítési és értékelési alapelveket. A pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatos információk bemutatására vonatkozó előírásokat az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standard tartalmazza. A pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatos információk közzétételére vonatkozó előírásokat az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standard tartalmazza.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot kell alkalmaznia valamennyi gazdálkodó 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 az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standardok alapján elszámolt leányvállalatokban, társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban meglévő érdekeltségeket. Ugyanakkor a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egységeknek továbbá a leányvállalatban, társult vállalkozásban vagy közös vállalkozásban lévő részesedésekre vonatkozó származékos termékekre, kivéve, ha az adott származékos termék megfelel a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumának az IAS 32-ben meghatározott definíciójának;

(b) a lízingszerződések alapján fennálló jogok és kötelmek, amelyekre az IAS 17 *Lízingek* standard vonatkozik. Azonban:

i. a lízingbe adónál kimutatott lízingkövetelésekre vonatkoznak a jelen standard kivezetésre és értékvesztésre vonatkozó előírásai (lásd a 15–37., 58., 59., 63–65. bekezdés, valamint az A. függelék AG36–AG52. bekezdése és AG84–AG93. bekezdése);

ii. a lízingbe vevőnél elszámolt pénzügyi lízingkötelezettségekre vonatkoznak a jelen standard kivezetésre vonatkozó előírásai (lásd a 39–42. bekezdés, valamint az A. függelék AG57–AG63. bekezdése); valamint

iii. a lízingügyletekbe beágyazott származékos termékekre vonatkoznak a jelen standard beágyazott származékos termékekre vonatkozó előírásai (lásd a 10–13. bekezdés, valamint az A. függelék AG27–AG33. bekezdése);

(c) a munkáltatóknak a munkavállalói juttatási programokból származó jogai és kötelmei, amelyekre az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard vonatkozik;

(d) a gazdálkodó 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 ezekre az instrumentumokra, kivéve, ha azok megfelelnek az (a) albekezdésben meghatározott kivételnek;

(e) olyan jogok és kötelmek, amelyek i. az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardban definiált biztosítási szerződés alapján keletkeznek, és amelyek nem a pénzügyi garanciaszerződés 9. bekezdésben található fogalmának megfelelő biztosítási szerződés alapján keletkező kibocsátói jogok és kötelmek; vagy amelyek ii. diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmazó szerződés alapján keletkeznek és így az IFRS 4 hatókörébe tartoznak. Ezt a standardot kell azonban alkalmazni az IFRS 4 hatókörébe tartozó szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, amennyiben a származékos termék maga nem az IFRS 4 hatókörébe tartozó szerződés (lásd a 10–13. bekezdést és az A függelék AG27–AG33. bekezdését). Ezenfelül, ha a pénzügyi garanciaszerződések kibocsátója korábban kifejezetten kijelentette, hogy ezeket a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti, és ha azokra a biztosítási szerződésekre vonatkozó elszámolást alkalmazta, a kibocsátó választhat, hogy vagy ezt a standardot, vagy az IFRS 4-et alkalmazza az ilyen pénzügyi garanciaszerződésekre (lásd az AG4. és AG4A. bekezdést). A kibocsátó szerződésenként választhat, de a választás az egyes szerződéseknél visszavonhatatlan;

(f) a függő ellenértékekre vonatkozó szerződések egy üzleti kombinációban (lásd az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot). E kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik;

(g) egy üzleti kombináció során a felvásárló és az eladó között keletkező szerződések egy felvásárolt későbbi időpontban történő megvételére vagy eladására;

(h) a 4. bekezdésben ismertetett hitelnyújtási elkötelezettségektől eltérő egyéb hitelnyújtási elkötelezettségek. A hitelnyújtási elkötelezettségek kibocsátójának az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardot kell alkalmaznia azokra a hitelnyújtási elkötelezettségekre, amelyek nem tartoznak a jelen standard hatókörébe. A jelen standard kivezetésre vonatkozó rendelkezéseit (lásd a 15–42. bekezdést és az A. függelék AG36–AG63. bekezdéseit) azonban valamennyi hitelnyújtási elkötelezettségre alkalmazni kell;

(i) pénzügyi instrumentumok, szerződések és kötelmek olyan részvény alapú kifizetési ügyletek keretében, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik, kivéve a jelen standard 5–7. bekezdésének hatókörébe eső szerződéseket, amelyekre a jelen standard vonatkozik;

(j) olyan kifizetésekre vonatkozó jogok, amelyek célja, hogy megtérítsék a gazdálkodó egység azon ráfordításait, amelyeket egy olyan kötelezettség kiegyenlítésére kell tennie, amelyet az IAS 37 standard alapján céltartalékként mutat ki, vagy amelyre egy korábbi időszakban céltartalékot mutatott ki az IAS 37-tel összhangban.

3. [Törölve]

4. A következő hitelnyújtási elkötelezettségek a jelen standard hatókörébe tartoznak:

(a) azok a hitelnyújtási elkötelezettségek, amelyeket a gazdálkodó egység az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségekként jelöl meg. Annak a gazdálkodó egységnek, amely a múltban rendszerint röviddel a keletkeztetés után értékesítette a hitelnyújtási elkötelezettségeiből eredő eszközöket, az egy adott csoportba tartozó valamennyi hitelnyújtási elkötelezettségére alkalmaznia kell ezt a standardot;

(b) azok a hitelnyújtási elkötelezettségek, amelyeket nettó módon pénzeszközben, 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(d) bekezdés határozza meg az ezen hitelnyújtási elkötelezettségekből származó kötelezettségek későbbi értékelését.

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 pénzeszközben, vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által is teljesíteni lehet, az olyan szerződések kivételével, amelyeket valamely nem pénzügyi tételnek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hoztak létre és tartanak.

6. Számos mód létezik a nem pénzügyi tételek vételére vagy eladására vonatkozó szerződések pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban történő nettósított, vagy a pénzügyi instrumentumok cseréjével megvalósuló teljesítésére. Ezek között vannak az alábbiak:

(a) amikor a szerződés feltételei lehetővé teszik, hogy valamelyik fél azt pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettósítva vagy pénzügyi instrumentumok cseréjével teljesítse;

(b) amikor a pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban való nettósított, vagy a pénzügyi instrumentumok cseréje által történő teljesítést a szerződés feltételei nem tartalmazzák kifejezetten, de a gazdálkodó egységnél már létezik gyakorlat a hasonló szerződések pénzeszközben, vagy más pénzügyi instrumentumban történő nettósított, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által megvalósuló teljesítésére (függetlenül attól, hogy az a másik féllel, nettósító szerződések megkötésével, vagy a szerződés lehívási vagy lejárati idejét megelőző eladása által valósul-e meg);

(c) amikor hasonló szerződéseknél a gazdálkodó egység gyakorlata, hogy átveszi a mögöttest, majd ezt követően rövid időn belül értékesíti azt azzal a céllal, hogy a rövid távú ármozgásokból vagy közvetítői jutalékból nyereségre tegyen szert; valamint

(d) amikor a szerződés tárgyát képező nem pénzügyi tétel azonnal pénzeszközre váltható.

Az olyan szerződéseket, amelyekre a (b) és (c) pontok vonatkoznak, nem valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára hozták létre, és ennek megfelelően azok nem tartoznak a jelen standard hatálya alá. Az egyéb olyan szerződéseket, amelyekre az 5. bekezdés vonatkozik, külön kell értékelni annak meghatározására, hogy azok valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvételének vagy átadásának céljára vannak-e létrehozva és tartva, és ennek megfelelően, a jelen standard hatálya alá tartoznak-e.

7. A 6(a) vagy (d) bekezdés szerint egy pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettó módon, vagy pénzügyi instrumentumok cseréje által teljesíthető, nem pénzügyi tétel vételére vagy eladására kiírt opció a jelen standard hatálya alá esik. Az ilyen szerződés megkötésének célja nem lehet valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő átvétele vagy átadása.

FOGALMAK

8. Az IAS 32-ben meghatározott kifejezések a jelen standardban az IAS 32 standard 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 (lásd a 2–7. bekezdést), 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) változók módosulása miatt változik, egy nem pénzügyi változó esetében, feltéve, hogy a változó egyik szerződő félre sem jellemző;

(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

Az *eredménnyel 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 kereskedési céllal tartottnak minősül, ha:

i. azt alapvetően közeljövőbeli továbbértékesítés vagy visszavásárlás céljára szerezték meg vagy vállalták fel;

ii. az egy olyan azonosítható pénzügyi instrumentumokból álló portfólió része, amelyeket együtt kezelnek, és amelyekkel kapcsolatban bizonyíték van a közelmúltbeli tényleges rövid távú nyereségszerzésre; vagy

iii. az egy származékos termék (kivéve az olyan származékos terméket, amely megjelölt és hatékony fedezeti instrumentum);

(b) azt a kezdeti megjelenítéskor az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelöli meg a gazdálkodó egység. A 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 (amelyet számviteli meg nem felelésnek (mismatch) is neveznek), amely ellenkező esetben előállt volna amiatt, hogy az eszközök vagy kötelezettségek értékelése, vagy az azokon képződött nyereség vagy veszteség megjelenítése eltérő alapokon történik; vagy

ii. a 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 a gazdálkodó egységen belül ezen az alapon adják meg a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői (ahogy ezt a (2003-ban módosított) IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard definiálja), például a gazdálkodó egység igazgatósága és elnök-vezérigazgatója számára.

Az IFRS 7 standardban a 9–11. és B4. bekezdés előírja a gazdálkodó egység számára, hogy közzétételeket adjon az általa az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi eszközökről és pénzügyi kötelezettségekről, feltüntetve azt is, hogy hogyan tett eleget ezen feltételeknek. Az ii. bekezdésnek megfelelő instrumentumok esetében ezen közzététel tartalmazza annak szöveges leírását, hogy hogyan van összhangban az eredménnyel szembeni 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 46(c) bekezdést és az A. függelék AG80. és AG81. bekezdését), nem jelölhetők meg eredménnyel szemben valós értéken értékeltként.

Meg kell említeni, hogy a 48., 48A., 49. bekezdés és az A. függelék AG69–AG82. bekezdései, amelyek követelményeket írnak elő a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékének megbízható meghatározására, egyaránt alkalmazandóak az összes, – akár megjelölés útján, akár máshogyan – valós értéken értékelt tételre, vagy azokra, amelyek valós értékét közzéteszik.

A *lejáratig tartandó befektetések* olyan fix vagy meghatározható kifizetésekkel és fix lejárattal bíró nem származékos pénzügyi eszközök, amelyeket a gazdálkodó egység határozottan szándékozik és képes a lejáratig megtartani (lásd az A. függelék AG16–AG25. bekezdését), ide nem értve az alábbiakat:

(a) amelyeket a gazdálkodó egység a kezdeti megjelenítéskor eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelöl meg;

(b) amelyeket a gazdálkodó egység értékesíthetőnek jelöl meg; valamint

(c) amelyek megfelelnek a kölcsönök és követelések fogalmának.

A gazdálkodó egység nem sorolhat be egy pénzügyi eszközt lejáratig tartandónak, ha a gazdálkodó egység az aktuális pénzügyi év alatt, vagy a két megelőző pénzügyi év alatt, a lejárat előtt a jelentéktelennél nagyobb összegű (a teljes lejáratig tartandó portfólióhoz viszonyítva jelentéktelennél nagyobb összegű) lejáratig tartandó befektetéseket adott el vagy sorolt át, kivéve, ha az értékesítések vagy átsorolások:

i. olyan közel vannak a lejárathoz, vagy a pénzügyi eszköz lehívási napjához (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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység ellenőrzési körén kívül esik, és amely nem ismétlődő jellegű, és amit a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység azonnal vagy rövid időn belül értékesíteni szándékozik, amelyeket emiatt kereskedési céllal tartottnak kell minősíteni, valamint azok, amelyeket a gazdálkodó egység az eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelölt meg a kezdeti megjelenítéskor;

(b) amelyeket a gazdálkodó egység a kezdeti megjelenítéskor értékesíthetőnek jelölt meg; vagy

(c) amelyekre lehetséges, hogy a birtokos – a hitelképesség romlásától eltérő okból – nem képes a kezdeti befektetése egészére megtérülést biztosítani, amelyeket értékesíthetőnek kell minősíteni.

Egy olyan összevont eszközállományban szerzett érdekeltség, amely nem kölcsön vagy követelés (pl. befektetési alapban 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) az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközöknek.

A pénzügyi garanciaszerződés fogalma

A *pénzügyi garanciaszerződés* olyan szerződés, amely a kibocsátónak meghatározott fizetések teljesítését írja elő a tulajdonos abból adódó veszteségének megtérítésére, hogy egy meghatározott adós esedékességkor nem fizet az adósságinstrumentum eredeti vagy módosított feltételeivel összhangban.

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 kamatlábmódszerrel kiszámolt halmozott amortizációjával, és csökkentve az esetleges értékvesztés vagy behajthatatlanság miatti (közvetlenül, vagy egy értékvesztési számlán keresztül elszámolt) leírással.

Az *effektív kamatlábmódszer* a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek (vagy a pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek csoportja) amortizált bekerülési értékének kiszámítására, valamint a kamatbevételek 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 a gazdálkodó 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 számítás tartalmaz minden olyan, a szerződő felek által egymásnak fizetett vagy egymástól kapott díjat és tételt, amelyek elválaszthatatlan részét képezik az effektív kamatlábnak (lásd IAS 18 *Bevételek*), valamint tartalmaznia kell a tranzakciós költségeket, és minden egyéb prémiumot vagy diszkontot. Feltételezett, hogy a hasonló pénzügyi instrumentumok csoportjának cash flow-i és várható élettartama megbízhatóan megbecsülhetők. Ugyanakkor, azon ritka esetekben, amikor nem lehetséges megbízhatóan felbecsülni a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok egy csoportja) cash flow-it vagy várható élettartamát, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok csoportja) teljes szerződéses időtartama alatti szerződéses cash flow-kat kell alkalmaznia.

A *kivezetés* egy korábban megjelenített pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség eltávolítása a gazdálkodó 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 ([1]).

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 *tranzakciós költségek* olyan járulékos költségek, amelyek közvetlenül egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség megszerzéséhez, kibocsátásához vagy elidegenítéséhez kapcsolódnak (lásd az A. függelék AG13. bekezdését). A járulékos költség olyan költség, amely nem merült volna fel, ha a gazdálkodó egység nem szerezte volna meg, nem bocsátotta volna ki, vagy nem idegenítette volna el a pénzügyi instrumentumot.

A fedezeti elszámolással kapcsolatos fogalmak

A *biztos elkötelezettség* meghatározott mennyiségű erőforrásoknak meghatározott jövőbeli időpontban vagy időpontokban, meghatározott áron történő cseréjéről szóló, kötelező érvényű megállapodás.

Az *előre jelzett ügylet* egy várható, de kötelezettségvállalással nem megerősített jövőbeni ügylet.

A *fedezeti instrumentum* egy származékos termék vagy (kizárólag a devizaárfolyam-változás kockázatának fedezete esetén) olyan nem származékos pénzügyi eszköz, vagy nem származékos pénzügyi kötelezettség, amelynek valós értéke vagy cash flow-i várhatóan ellentételezik egy fedezett tétel valós értékében vagy cash flow-iban bekövetkező változásokat (a 72–77. bekezdés, valamint az A. függelék AG94–AG97. bekezdései részletesen kifejtik a fedezeti instrumentumok fogalmát).

A *fedezett tétel* egy olyan eszköz, kötelezettség, biztos elkötelezettség, nagyon valószínű előre jelzett ügylet, vagy külföldi tevékenységbe történő nettó befektetés, amely (a) a gazdálkodó egységet valós értékben vagy a jövőbeni cash flow-kban bekövetkező változások kockázatának teszi ki; és (b) amelyet fedezettnek megjelöltek (a 78–84. bekezdés, valamint az A. függelék AG98–AG101. bekezdései részletesen kifejtik a fedezett tételek fogalmát).

A *fedezeti ügylet hatékonysága* az a mérték, amennyire egy fedezett tétel valós értékének vagy cash flow-inak egy fedezett kockázatnak tulajdonítható változásait a fedezeti instrumentum valós értékének vagy cash flow-inak változásai ellentételezik (lásd az A. függelék AG105–AG113. bekezdését).

BEÁGYAZOTT SZÁRMAZÉKOS TERMÉKEK

10. A beágyazott származékos termék egy olyan hibrid (kombinált) instrumentum komponense, amely ezen kívül egy nem származékos alapszerződést is magában foglal – aminek hatására a kombinált instrumentum néhány cash flow-ja egy önálló származékos termékhez hasonló módon változik. A beágyazott származékos termék eredményeként jön létre azoknak a cash flow-knak egy része vagy az egésze, amelyeket máskülönben a szerződés alapján egy meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, devizaárfolyam, ár- vagy árfolyamindex, hitelbesorolás vagy hitelindex, vagy más változó alapján módosítani kellene, egy nem pénzügyi változó esetében,

([1]) A 48–49. bekezdés és az A. függelék AG69–AG82. bekezdései előírásokat tartalmaznak egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékének a meghatározására vonatkozóan.

feltéve, hogy a változó egyik szerződő félre sem jellemző. Az olyan származékos termék, amely 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 el kell különíteni az alapszerződéstől, és származékos termékként kell elszámolni a jelen standard alapján, ha:

(a) a beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai nincsenek szoros kapcsolatban az alapszerződés gazdasági jellemzőivel és kockázataival (lásd az A. függelék AG30. és AG33. bekezdését);

(b) egy különálló instrumentum, ugyanolyan feltételekkel, mint a beágyazott származékos termék, megfelelne a származékos termék fogalmának; valamint

(c) a hibrid (kombinált) instrumentumot nem a valós értékén értékelik, úgy, hogy a valós érték változásait az eredményben számolják el (azaz az eredménnyel 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 egy 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 kell-e bemutatni magukban a pénzügyi kimutatásokban.

11A. A 11. bekezdés ellenére, ha egy szerződés tartalmaz egy vagy több beágyazott származékos terméket, a gazdálkodó egység a teljes hibrid (kombinált) szerződést eredménnyel 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.

12. Ha a gazdálkodó egységnek a jelen standard alapján el kellene különítenie valamilyen beágyazott származékos terméket az alapszerződéstől, de nem képes arra, hogy elkülönülten értékelje a beágyazott származékos terméket akár a megszerzéskor, akár egy későbbi beszámolási fordulónapon, akkor az egész hibrid (kombinált) szerződést az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként kell megjelölnie.

13. Amennyiben egy gazdálkodó 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. Ha az egység nem képes a beágyazott származékos termék valós értékét e módszer alapján meghatározni, a 12. bekezdés alkalmazandó, és a hibrid (kombinált) instrumentumot az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölik meg.

MEGJELENÍTÉS ÉS KIVEZETÉS

Kezdeti megjelenítés

14. A gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell a pénzügyi eszközt vagy a pénzügyi kötelezettséget a mérlegében megjelenítenie, amikor az instrumentum szerződéses feltételei rá vonatkozóvá válnak. (A pénzügyi eszközök megvásárlásának szokásos módja tekintetében lásd a 38. bekezdést.)

Pénzügyi eszköz kivezetése

15. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban a 16–23. bekezdés, valamint az A. függelék AG34–AG52. bekezdései alkalmazandók konszolidált szinten. Ugyanakkor, a gazdálkodó egység először konszolidálja az összes leányvállalatot az IAS 27 és a SIC-12 *Konszolidálás – Speciális célú gazdálkodó egységek* értelmezés szerint, majd ezután alkalmazza a 16–23. bekezdést és az A. függelék AG34–AG52. bekezdését az ennek eredményeként keletkező csoportra.

16. Annak értékelése előtt, hogy a 17–23. bekezdés alapján helyénvaló-e, és milyen mértékig a kivezetés, a gazdálkodó egységnek el kell döntenie, hogy az adott bekezdéseket egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) egy részére vagy egészére kell-e alkalmaznia az alábbiak szerint:

(a) a 17–23. bekezdés akkor, és csak akkor alkalmazandó egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) egy részére, amennyiben a kivezetés céljából értékelt rész megfelel az alábbi három feltétel valamelyikének:

i. az adott rész kizárólag egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) konkrétan meghatározott cash flow-ából áll. Például, amikor a gazdálkodó egység kamatláb-sávmegállapodást köt, amelynek révén a másik fél jogot szerez a kamatból származó cash flow-kra, de az adósságinstrumentum tőkerész cash flow-ira nem, a 17–23. bekezdést a kamat cash flow-kra alkalmazzák;

ii. az adott rész kizárólag egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) cash flow-inak teljesen részarányos részéből áll. Például, amikor a gazdálkodó egység olyan megállapodást köt, amelynek 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 gazdálkodó egység teljesen arányos résszel rendelkezik;

iii. az adott rész kizárólag egy pénzügyi eszköz (vagy hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) konkrétan meghatározott cash flow-inak teljesen részarányos részéből áll. Például, amikor a gazdálkodó egység olyan megállapodást köt, amelynek 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 gazdálkodó egység teljesen arányos résszel rendelkezik;

(b) minden egyéb esetben a 17–23. bekezdést a pénzügyi eszköz egészére (vagy a hasonló pénzügyi eszközöket tartalmazó csoport egészére) alkalmazzák. Például, amikor a gazdálkodó egység i. a pénzügyi eszközből (vagy pénzügyi eszközök egy csoportjából) származó pénzbefolyások első vagy utolsó 90 %-ára vonatkozó jogot adja át; vagy 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. bekezdést a pénzügyi eszköz (vagy a hasonló pénzügyi eszközök egy csoportja) egészére alkalmazzák.

A 17–26. bekezdésben 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 gazdálkodó egység egy pénzügyi eszközt akkor, és csak akkor vezethet ki, amikor:

(a) a pénzügyi eszközből származó cash flow-kra vonatkozó szerződéses jog lejár; vagy

(b) a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközt a 18. és 19. bekezdésben foglaltak alapján átadja, és az átadás a 20. bekezdés alapján megfelel a kivezetés feltételeinek.

(Lásd a 38. bekezdést a pénzügyi eszközök szokásos módon történő értékesítésére vonatkozóan.)

18. A gazdálkodó egység kizárólag akkor, és csak akkor ad át valamely pénzügyi eszközt, ha:

(a) a pénzügyi eszközből származó cash flow-kra vonatkozó szerződéses jogokat átadja; vagy

(b) a pénzügyi eszköz cash flow-inak átvételére jogosító szerződéses jogokat fenntartja, de szerződéses kötelmet vállal a cash flow-k egy vagy több kedvezményezett számára történő megfizetésére egy olyan megállapodás keretében, amely megfelel a 19. bekezdésben meghatározott feltételeknek.

19. Ha a gazdálkodó egység megtartja a pénzügyi eszköz (az „eredeti eszköz") cash flow-inak átvételére vonatkozó szerződéses jogokat, de szerződéses kötelmet vállal ezen cash flow-k egy vagy több gazdálkodó egység számára történő megfizetésére (a „végső kedvezményezettek"), a gazdálkodó egység az ügyletet akkor, és csak akkor kezelheti pénzügyi eszköz átadásaként, ha az alábbi három feltétel mindegyike teljesül:

(a) a gazdálkodó egységnek csak akkor van kötelme összegeknek a végső kedvezményezettek felé történő megfizetésére, ha az eredeti eszközből a megfelelő összegek befolynak hozzá. A gazdálkodó egység által rövid távra, a teljes kölcsönadott összeg megtérítésére és egy piaci mértékű járó kamatra vonatkozó joggal nyújtott előlegek nem sértik ezt a feltételt;

(b) a gazdálkodó egység számára az átadási szerződés feltételei tiltják az eredeti eszköz értékesítését vagy a végső kedvezményezettek részére a cash flow-k megfizetésére vonatkozó kötelemhez kapcsolódóan adott biztosítéktól eltérő jelzáloggal való megterhelését;

(c) a gazdálkodó egységnek kötelme van a hozzá befolyt bármely cash flow-kat jelentős késedelem nélkül átutalni a végső kedvezményezettek részére. Ezenfelül a gazdálkodó egység nem jogosult e cash flow-kat újra befektetni, kivéve a pénzeszközökbe és pénzeszköz-egyenértékesekbe történő befektetést (az IAS 7 *Cashflow-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. Ha a gazdálkodó egység egy pénzügyi eszközt (lásd a 18. bekezdést) átad, értékelnie kell, hogy a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatokat és hasznokat milyen mértékben tartja meg. Ebben az esetben:

(a) amennyiben a gazdálkodó egység lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot átadja, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközt ki kell vezetnie, és az átadás eredményeként keletkezett vagy megtartott jogokat vagy kötelmeket elkülönült eszközként vagy kötelezettségként kell megjelenítenie;

(b) amennyiben a gazdálkodó egység lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartja, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszközt továbbra is meg kell jelenítenie;

(c) amennyiben a gazdálkodó egység nem adja át, és nem is tartja meg lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, a gazdálkodó egységnek el kell döntenie, hogy megtartotta-e az adott pénzügyi eszköz ellenőrzését. Ebben az esetben:

i. amennyiben a gazdálkodó egység nem tartotta meg az ellenőrzést, a pénzügyi eszközt ki kell vezetnie, és az átadás eredményeként keletkezett vagy megtartott jogokat és kötelmeket elkülönült eszközként vagy kötelezettségként kell megjelenítenie;

ii. amennyiben a gazdálkodó egység megtartotta az ellenőrzést, továbbra is meg kell jelenítenie a pénzügyi eszközt az abban való folytatódó részvétele mértékéig (lásd a 30. bekezdést).

21. A kockázatok és hasznok átadását (lásd a 20. bekezdést) úgy értékelik, hogy összehasonlítják a gazdálkodó egységnek az átadott eszköz nettó cash flow-i összegében és ütemezésében bekövetkező változásoknak való kitettségét az átadás előtt és után. A gazdálkodó egység 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 a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközt olyan megállapodás alapján adta el, hogy azt egy fix áron, vagy az eladási árnak egy hitelezői megtérüléssel növelt értékén visszavásárolja). A gazdálkodó egység lényegileg az összes, a pénzügyi eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot átadta, ha az ilyen változásoknak való kitettsége már nem jelentős a pénzügyi eszközhöz kapcsolódó jövőbeni nettó cash flow-k jelenértékének teljes változásához képest (pl. mivel a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközt egy olyan opcióval adta el, hogy azt a visszavásárlás időpontjában lévő valós értéken vásárolja vissza, vagy amikor egy nagyobb pénzügyi eszközre vonatkozó olyan arányos cash flow-kat adott át egy megállapodás, pl. hitel szindikálásban való részvétel alapján, ami megfelel a 19. bekezdésben meghatározott feltételeknek).

22. Gyakran nyilvánvaló, hogy a gazdálkodó egység átadta-e vagy sem lényegileg az összes a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot, és nincs szükség számítások elvégzésére. Más esetekben szükséges kiszámítani és összehasonlítani a gazdálkodó egységnek a jövőbeni nettó cash flow-k jelenértékének változásaival szembeni kitettségét az átadás előtt és után. A számítást és az összehasonlítást az adott időpontban érvényes piaci kamatláb diszkontrátaként történő felhasználásával végzik el. A nettó cash flow-kban bekövetkező valamennyi lehetséges variációt figyelembe kell venni, nagyobb súlyt adva a nagyobb valószínűséggel bekövetkező eredményeknek.

23. Annak megítélése, hogy a gazdálkodó egység megtartotta-e az ellenőrzést (lásd a 20(c) bekezdést) az átadott eszköz felett, attól függ, hogy az átvevő képes-e az eszközt értékesíteni. Amennyiben az átvevő gyakorlatilag képes az eszköz egészét értékesíteni egy független harmadik fél számára, és ezen képességét egyoldalúan tudja gyakorolni, anélkül, hogy további korlátozásokat kellene bevezetnie az átadásra, a gazdálkodó egység nem tartotta meg az ellenőrzést. Minden egyéb esetben, a gazdálkodó egység megtartotta az ellenőrzést.

Átadások, amelyek megfelelnek a kivezetés feltételeinek (lásd a 20(a), (c) és (i) bekezdést)

24. Amennyiben a gazdálkodó egység az adott pénzügyi eszközt egy olyan átadás keretében ruházza át, amely teljes egészében megfelel a kivezetés feltételeinek, és megtartja a pénzügyi eszköz egy díj ellenében történő kezelésének a jogát, az adott kezelési szerződésre vonatkozóan egy kezelési eszközt vagy kezelési kötelezettséget kell megjelenítenie. Amennyiben a kikötött díj várhatóan nem nyújt fedezetet a gazdálkodó egység számára az elvégzendő kezelésre, a kezelési kötelemre egy kezelési kötelezettséget kell megjeleníteni annak valós értékén. Amennyiben a kikötött díj várhatóan meghaladja a kezelés megfelelő ellenértékét, egy kezelési eszközt kell megjeleníteni a kezelési jogra vonatkozóan, amelynek összegét a nagyobb pénzügyi eszköz könyv szerinti értékének a 27. bekezdés alapján megállapított felosztása alapján kell megállapítani.

25. Amennyiben az átadás eredményeként egy pénzügyi eszköz egésze kivezetésre kerül, de az átadás eredményeként a gazdálkodó egység egy új pénzügyi eszközre tesz szert, vagy egy új pénzügyi kötelezettséget vagy kezelési kötelezettséget vállal, a gazdálkodó egységnek az új pénzügyi eszközt, pénzügyi kötelezettséget vagy kezelési kötelezettséget valós értéken kell megjelenítenie.

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 (lásd a 55(b) bekezdést)

a különbözetét az eredményben kell megjeleníteni.

27. Amennyiben az átadott eszköz egy nagyobb pénzügyi eszköz része (pl. amikor a gazdálkodó egység egy adósságinstrumentum részét képező kamat cash flow-kat adja át, lásd a 16(a) bekezdést), 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 időpontjában 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 (lásd a 55(b) bekezdést)

a különbözetét az eredményben kell megjeleníteni. 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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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 kimutatott 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 (lásd a 20(b) bekezdést)

29. Amennyiben az átadás nem eredményez kivezetést, mivel a gazdálkodó egység lényegileg az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartotta, az átadott eszköz egészét továbbra is ki kell mutatni, és a kapott ellenértékre vonatkozóan pénzügyi kötelezettséget kell megjeleníteni. A későbbi időszakokban a gazdálkodó egységnek el kell számolnia az átadott eszközön keletkező bármely jövedelmet, és a pénzügyi kötelezettségen felmerülő bármely ráfordítást.

Folytatódó részvétel az átadott eszközökben (lásd a 20(c) ii. bekezdést)

30. Ha a gazdálkodó egység nem adja át, és nem is tartja meg lényegileg az összes az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, de megtartja ellenőrzését az átadott eszköz felett, a gazdálkodó egység az átadott eszközben folytatódó részvételének az arányában folytatja az átadott eszköz kimutatását. A gazdálkodó egység átadott eszközre vonatkozó folytatódó részvételének mértéke az a mérték, ameddig a gazdálkodó egység az átadott eszköz értékében bekövetkező változások kockázatainak ki van téve. Például:

(a) amikor a gazdálkodó egység folytatódó részvétele olyan formában nyilvánul meg, hogy a gazdálkodó egység garanciát nyújtott az átadott eszközre, a gazdálkodó egység folytatódó részvétele i. az eszköz összege; és ii. a kapott ellenértékből a gazdálkodó egység által esetlegesen visszafizetendő maximális összeg (a „garancia összege") közül az alacsonyabb;

(b) amikor a gazdálkodó egység folytatódó részvétele olyan formában nyilvánul meg, hogy a gazdálkodó egység opciót írt ki, vagy opciót vásárolt (vagy mindkettőt) az átadott eszközre vonatkozóan, a gazdálkodó egység folytatódó részvételének mértéke az átadott eszköz azon összege, amelyet a gazdálkodó egység visszavásárolhat. Ugyanakkor egy valós értéken értékelt eszközre vonatkozóan kiírt eladási (put) opció esetében a gazdálkodó egység folytatódó részvételének mértéke az átadott eszköz valós értéke és az opció lehívási ára (lásd az AG48. bekezdést) közül az alacsonyabbra korlátozódik;

(c) amikor a gazdálkodó egység folytatódó részvétele az átadott eszközre vonatkozó pénzeszközös teljesítési opció vagy más hasonló rendelkezés formáját ölti, a gazdálkodó egység folytatódó részvétele ugyanolyan módon kerül értékelésre, mint a fenti (b) pontban megadott nem pénzeszközben teljesített opciókból származó folytatódó részvétel.

31. Amikor a gazdálkodó 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 eszközt, valamint a kapcsolódó kötelezettséget olyan alapon értékelik, amely tükrözi a gazdálkodó egység által megtartott jogokat és kötelmeket. A kapcsolódó kötelezettséget olyan módon értékelik, hogy az átadott eszköz, valamint a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke:

(a) a gazdálkodó egység által megtartott jogok és kötelmek amortizált bekerülési értéke, ha az átadott eszközt amortizált bekerülési értéken értékelik; vagy

(b) a gazdálkodó egység által megtartott jogok és kötelmek külön-külön meghatározott valós értékével egyezik meg, ha az átadott eszközt valós értéken értékelik.

32. A gazdálkodó egységnek a folytatódó részvétele mértékéig továbbra is el kell számolnia az átadott eszközből keletkező jövedelmeket, és ki kell mutatni a kapcsolódó kötelezettségre vonatkozóan felmerült ráfordításokat.

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 számíthatók be egymással szemben.

34. Ha a gazdálkodó egység folytatódó részvétele csak egy pénzügyi eszköz valamely részére vonatkozóan áll fenn (pl. amikor a gazdálkodó egység megtart egy opciót az átadott eszköz egy részének a visszavásárlására, vagy egy olyan maradvány részesedést tart meg, ami nem eredményezi lényegileg az összes a tulajdonlással járó kockázat és haszon megtartását, és a gazdálkodó egység megtartja az ellenőrzést), a gazdálkodó egység a pénzügyi eszköz korábbi könyv szerinti értékét a folytatódó részvétele alapján továbbra is 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 (lásd az 55(b) bekezdést)

összegének a különbözetét az eredményben 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. Amennyiben az átadott eszközt amortizált bekerülési értéken értékelik, a jelen standardban a pénzügyi kötelezettségnek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésére vonatkozó opció a kapcsolódó kötelezettségre nem alkalmazható.

Valamennyi átadás

36. Amennyiben az átadott eszközt továbbra is kimutatják, az eszközt és a kapcsolódó kötelezettséget nem lehet egymással szemben beszámítani. Hasonlóképpen, a gazdálkodó egység az átadott eszközből keletkező jövedelmet a kapcsolódó kötelezettségre vonatkozóan keletkezett ráfordítással szemben nem számíthatja be (lásd IAS 32 standard 42. bekezdés).

37. Amennyiben az átadó nem pénzbeli 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;

(d) a (c) pontban foglaltakat kivéve az átadónak továbbra is nyilván kell tartania a fedezetet eszközei között, és az átvevő nem jelenítheti meg 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 (lásd az A. függelék AG53–AG56. bekezdését).

A pénzügyi kötelezettség kivezetése

39. A gazdálkodó egység akkor, és csak akkor távolíthat el 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 lejár.

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 az átadott nem pénzbeli eszközöket és az átvállalt kötelezettségeket) közötti különbözetet az eredményben kell megjeleníteni.

42. Amennyiben egy gazdálkodó 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 időpontjában érvényes relatív valós értékei arányában. Ilyenkor (a) a kivezetett részre felosztott könyv szerinti érték; valamint (b) a kivezetett részért fizetett ellenérték (beleértve az átadott nem pénzbeli eszközöket és az átvállalt kötelezettségeket is) közötti különbözetet az eredményben kell megjeleníteni.

ÉRTÉKELÉS

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek kezdeti értékelése

43. Egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezdeti megjelenítésekor a gazdálkodó egységnek azt annak valós értékén kell értékelnie, növelve – amennyiben a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség nem eredménnyel szemben valós értéken értékelt – azon tranzakciós költségekkel, amelyek közvetlenül a pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi kötelezettség kibocsátásának vagy megszerzésének tulajdoníthatók.

44. Ha a gazdálkodó egység teljesítési időpont szerinti elszámolást alkalmaz egy olyan eszköz esetében, amelyet a későbbiekben bekerülési értéken, vagy amortizált bekerülési értéken értékelnek, az eszközt kezdetben a kötési időpontban érvényes valós értékén jelenítik meg (lásd az A. függelék AG53–AG56. bekezdését).

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) az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök;

(b) lejáratig tartandó befektetések;

(c) a kölcsönök és követelések; valamint

(d) az értékesíthető pénzügyi eszközök.

Ezek a kategóriák a jelen standard alapján történő értékelésre és az eredmény elszámolására vonatkoznak. A gazdálkodó egység alkalmazhat más elnevezéseket ezekre a kategóriákra, vagy alkalmazhat ettől eltérő kategóriákat az információknak magukban a pénzügyi kimutatásokban való bemutatásához. A gazdálkodó egységnek az IFRS 7-ben előírt információkat a megjegyzésekben közzé kell tennie.

46. A kezdeti megjelenítést követően a gazdálkodó 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, amelyeket amortizált bekerülési értéken kell értékelni, az effektív kamatlábmódszer alkalmazásával;

(b) a 9. bekezdésben meghatározott lejáratig tartandó befektetések, amelyeket amortizált bekerülési értéken kell értékelni, az effektív kamatlábmódszer alkalmazásával; valamint

(c) az olyan tőkeinstrumentumokba történő befektetések, amelyeknek 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, amelyeket bekerülési értéken kell értékelni (lásd az A. függelék AG80. és AG81. bekezdését).

A fedezett tételként megjelölt pénzügyi eszközök a 89–102. bekezdésben meghatározott fedezeti elszámolási előírások szerinti értékelés hatálya alá tartoznak. Valamennyi pénzügyi eszköz – kivéve az eredménnyel szemben valós értéken értékelteket – értékvesztési vizsgálat tárgyát képezi az 58–70. bekezdés, valamint az A. függelék AG84–AG93. bekezdése alapján.

Pénzügyi kötelezettségek későbbi értékelése

47. A kezdeti megjelenítést követően a pénzügyi kötelezettségeket amortizált bekerülési értéken kell értékelni, az effektív kamatlábmódszer alkalmazásával, kivéve:

(a) az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségeket. Az ilyen kötelezettségeket, beleértve a kötelezettségnek minősülő származékos termékeket is, valós értéken kell értékelni, kivéve az olyan nem jegyzett tőkeinstrumentumhoz kapcsolódó, és azok átadásával teljesítendő származékos termék kötelezettségeket, amelyek valós értékét nem lehet megbízhatóan meghatározni, amelyeket bekerülési értéken kell értékelni;

(b) az olyan pénzügyi kötelezettségeket, amelyek akkor keletkeznek, amikor egy pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek, vagy amikor a folytatódó részvételi megközelítés alkalmazandó. Az ilyen pénzügyi kötelezettségek értékelésére a 29. és 31. bekezdés vonatkozik;

(c) a 9. bekezdés szerint meghatározott pénzügyi garanciaszerződések. A kezdeti megjelenítést követően az ilyen szerződés kibocsátójának azt a következők közül a magasabbik értéken kell értékelnie (kivéve, amikor a 47(a) vagy (b) bekezdés alkalmazandó):

i. az IAS 37 standarddal összhangban meghatározott összeg; valamint

ii. a kezdetben megjelenített összeg (lásd a 43. bekezdést), csökkentve az IAS 18 standard alapján elszámolt halmozott amortizációval, amikor alkalmazandó;

(d) elkötelezettségek a piaci kamatlábnál alacsonyabb kamatláb melletti hitelnyújtásra. A kezdeti megjelenítést követően az ilyen elkötelezettség kibocsátójának azt a következők közül a magasabbik értéken kell értékelnie (kivéve, amikor a 47(a) bekezdés alkalmazandó):

i. az IAS 37-tel összhangban meghatározott összeg; valamint

ii. a kezdetben megjelenített összeg (lásd a 43. bekezdést), csökkentve az IAS 18-cal összhangban elszámolt halmozott amortizációval, amikor alkalmazandó.

A fedezett tételként megjelölt pénzügyi kötelezettségek a 89–102. bekezdésben meghatározott fedezeti elszámolási előírások hatálya alá tartoznak.

A valós értéken történő értékelés szempontjai

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.

48A. A valós érték legjobb bizonyítékát az 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 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 cashflow-elemzés; és az opcióárazási 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 a gazdálkodó egység ezt a technikát alkalmazza. A kiválasztott értékelési technika maximális mértékben használja a piaci inputokat, és a lehető legkisebb mértékben támaszkodik a gazdálkodó 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. Időről időre a gazdálkodó 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.

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 Egy gazdálkodó egység:

a) nem sorolhat át egy származékos terméket az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából, amíg azt tartja vagy az forgalomban van;

b) nem sorolhat át egy pénzügyi instrumentumot eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából, ha a kezdeti megjelenítéskor a gazdálkodó egység azt eredménnyel szembeni valós értéken jelölte meg; valamint

c) az 50B. vagy az 50D. bekezdés előírásainak teljesülése esetén átsorolhatja a pénzügyi eszközt eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából, ha azt már nem közeljövőbeli értékesítés vagy visszavásárlás céljára tartja (annak ellenére, hogy azt esetleg alapvetően közeljövőbeli értékesítés vagy visszavásárlás céljára szerezték meg vagy vállalták fel).

A gazdálkodó egység a kezdeti megjelenítés után nem sorolhat át egy pénzügyi instrumentumot az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriába.

50B. Az olyan pénzügyi eszköz, amelyre az 50. bekezdés (c) pontja alkalmazandó (kivéve az 50D. bekezdésben leírt típusú pénzügyi eszközt), csak ritka körülmények között sorolható át eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából.

50C. Ha egy gazdálkodó egység az 50B. bekezdéssel összhangban átsorol egy pénzügyi eszközt az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából, azt az átsorolás időpontjában fennálló valós értékén kell átsorolni. Az eredményben már megjelenített nyereség vagy veszteség nem írható vissza. A pénzügyi eszköznek az átsorolás időpontjában érvényes valós értéke lesz annak új bekerülési értéke vagy adott esetben amortizált bekerülési értéke.

50D. Az olyan pénzügyi eszköz, amelyre az 50(c) bekezdés alkalmazandó, és amely megfelelt volna a kölcsönök és követelések fogalmának (ha nem kellett a pénzügyi eszközt a kezdeti megjelenítéskor kereskedési célból tartottként besorolni) átsorolható az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából, ha a gazdálkodó egységnek szándékában és képességében áll a pénzügyi eszközt a belátható jövőben levő időpontig vagy lejáratig tartani.

50E. Egy, értékesíthetőként besorolt pénzügyi eszköz, amely megfelelt volna a kölcsönök és követelések fogalmának (ha megjelölése nem értékesíthetőként történt) átsorolható az értékesíthető kategóriából a kölcsönök és követelések kategóriájába, ha a gazdálkodó egység szándékában és képességében áll tartani a pénzügyi eszközt a belátható jövőben levő időpontig vagy lejáratig.

50F. Ha egy gazdálkodó egység az 50D. bekezdéssel összhangban átsorol egy pénzügyi eszközt az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából, vagy az 50E. bekezdéssel összhangban az értékesíthető kategóriából, a pénzügyi eszközt az átsorolás időpontjában érvényes valós értékén kell átsorolnia. Egy, az 50D. bekezdéssel összhangban átsorolt pénzügyi eszköz esetében az eredményben már megjelenített nyereség vagy veszteség nem írható vissza. A pénzügyi eszköznek az átsorolás időpontjában fennálló valós értéke lesz annak új bekerülési értéke vagy adott esetben amortizált bekerülési értéke. Egy, az 50E. bekezdéssel összhangban az értékesíthető kategóriából átsorolt pénzügyi eszköz esetében az ahhoz kapcsolódó, az 55. bekezdés (b) pontjával összhangban egyéb átfogó jövedelemként megjelenített bármely korábbi nyereséget vagy veszteséget az 54. bekezdésnek megfelelően kell elszámolni.

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 mérés 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 mérés lehetséges (lásd a 46(c) és 47. bekezdést), 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 érték megbízható mérése többé már nem lehetséges (lásd a 46(c) és 47. bekezdést), 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 eszköznek vagy

pénzügyi kötelezettségnek az adott időpontban fennálló, 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 megjelenített korábbi nyereséget vagy veszteséget a következőképpen kell elszámolni:

(a) fix lejáratú pénzügyi eszköz esetén a nyereséget vagy veszteséget az eredménnyel szemben kell amortizálni a lejáratig tartandó befektetés még hátralévő élettartama alatt, az effektív kamatlábmódszer alkalmazásával. Az új amortizált bekerülési érték és a lejárati összeg közötti bármely különbséget szintén a pénzügyi eszköz hátralévő futamideje alatt kell amortizálni, az effektív kamatlábmódszer 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 az eredményben jelenítik meg;

(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, amelynek időpontjában azt az eredményben kell megjeleníteni. Amennyiben a pénzügyi eszköz a későbbiekben értékvesztetté válik, a közvetlenül a saját tőkében elszámolt nyereség vagy veszteség összegét a 67. bekezdésnek megfelelően az eredményben jelenítik meg.

Nyereségek és veszteségek

55. Egy fedezeti ügylet részét nem képező (lásd a 89–102. bekezdést) pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékének megváltozásából adódó nyereséget vagy veszteséget a következőképpen kell megjeleníteni:

(a) az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközön vagy pénzügyi kötelezettségen keletkező nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjeleníteni;

(b) az értékesíthető pénzügyi eszközön keletkező nyereséget vagy veszteséget – az értékvesztés miatti veszteségek (lásd a 67–70. bekezdést), valamint az árfolyamnyereségek és -veszteségek (lásd az A. függelék AG70. bekezdését) kivételével – közvetlenül a saját tőkében kell megjeleníteni, a sajáttőke-változás kimutatásában (lásd IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard), a pénzügyi eszköz kivezetéséig, amelynek időpontjában a korábban a saját tőkében elszámolt halmozott nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjeleníteni. Ugyanakkor az effektív kamatlábmódszer alkalmazásával kiszámolt kamatot (lásd a 9. bekezdést) az eredményben jelenítik meg (lásd IAS 18 standard). Az értékesíthető tőkeinstrumentumok után járó osztalékokat az eredményben számolják el abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység kifizetéshez való joga létrejön (lásd IAS 18).

56. Az amortizált bekerülési értéken (lásd a 46. és 47. bekezdést) nyilvántartott pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek esetében nyereséget vagy veszteséget akkor számolnak el az eredményben, amikor a pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget kivezetik vagy arra értékvesztést számolnak el, valamint az amortizációs folyamaton keresztül. Ugyanakkor a fedezett tételnek minősülő pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre vonatkozóan (lásd a 78–84. bekezdést, valamint az A. függelék AG98–AG101. bekezdését) a nyereség és veszteség elszámolása a 89–102. bekezdés alapján kell történjen.

57. Amennyiben a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközöket a teljesítési időpont szerinti elszámolással jeleníti meg (lásd a 38. bekezdést, valamint az A. függelék AG53. és A56. bekezdését), 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 az eredményben, vagy a saját tőkében meg kell jeleníteni, amelyik alkalmazandó az 55. bekezdésnek megfelelően.

Pénzügyi eszközök értékvesztése és behajthatatlansága

58. A gazdálkodó egységnek minden egyes mérlegfordulónapon fel kell mérnie, hogy van-e objektív bizonyítéka annak, hogy egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi eszközcsoport értékvesztett lehet. Ha van bármely ilyen bizonyíték, a gazdálkodó 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, amely az értékvesztést okozta. Ehelyett, az értékvesztést okozhatta számos esemény kombinált hatása. A jövőbeni események eredményeként

várható veszteségeket, függetlenül attól, hogy azok mennyire valószínűek, nem jelenítik meg. Az 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 megfizetésében;

(c) a hitelező az adósnak gazdasági vagy törvényes okokból az adós pénzügyi nehézségeire tekintettel olyan engedményt tesz, amelyet a hitelező máskülönben nem mérlegelne;

(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

(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 azonosítható a csoport egyedi pénzügyi eszközeinél, beleértve:

i. az adósok fizetési helyzetében bekövetkező kedvezőtlen változások (pl. a fizetési késedelmek megnövekedett száma, vagy megnövekedett számú olyan hitelkártyaadós, 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, olajárcsökkenés 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 a gazdálkodó egység pénzügyi instrumentumaival már nem kereskednek nyilvánosan, az nem bizonyíték az értékvesztésre. A gazdálkodó 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, amely 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, amely abban a technológiai, piaci, gazdasági, vagy jogi környezetben következik 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, a gazdálkodó egységnek saját tapasztalatai alapján ítéli meg az értékvesztés miatti veszteség becsült értékét. Hasonlóképpen, a gazdálkodó egység szintén saját tapasztalatai alapján ítéli meg, hogy az adott pénzügyi eszköz csoportra vonatkozóan megfigyelhető adatokat korrigálni szükséges-e ahhoz, hogy azok a jelenlegi körülményeket tükrözzék (lásd az AG89. bekezdést). 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 az eredményben kell megjeleníteni.

64. A gazdálkodó egység először azt méri fel, 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 (lásd a 59. bekezdést). Amennyiben a gazdálkodó 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.

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 közvetlenül, 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 állna fenn akkor, ha értékvesztés elszámolására korábban nem került volna sor. A visszaírás összegét az eredményben kell megjeleníteni.

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 (lásd a 46(c) bekezdést és az A. függelék AG80. és AG81. bekezdését). Az ilyen értékvesztés miatti veszteségeket nem lehet visszaírni.

Értékesíthető pénzügyi eszközök

67. Amikor egy értékesíthető pénzügyi eszköz valós értékében bekövetkezett csökkenést közvetlenül a saját tőkében jelenítettek meg, és objektív bizonyíték van arra vonatkozóan, hogy az eszköz értékvesztett (lásd a 59. bekezdést), a saját tőkében közvetlenül elszámolt veszteség halmozott értékét el kell távolítani a saját tőkéből, és azt az eredményben kell elszámolni annak ellenére, hogy a pénzügyi eszközt nem vezették ki.

68. A 67. bekezdés alapján a saját tőkéből eltávolított és az eredményben elszámolt halmozott veszteség összege az akvizíció költsége (a tőketörlesztés és amortizáció levonása után), valamint a jelenlegi valós érték közötti különbözet kell legyen, csökkentve az adott pénzügyi eszközre vonatkozóan korábban az eredményben elszámolt értékvesztés miatti veszteséggel.

69. Az értékesíthetőként besorolt tőkeinstrumentumba történő befektetésre vonatkozóan az eredményben elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket nem lehet az eredményen keresztül visszaírni.

70. Amennyiben egy későbbi időszak során az értékesíthetőként besorolt adósságinstrumentum valós értéke növekszik, és e növekedés objektív módon hozzárendelhető egy olyan eseményhez, amely azután következett be, hogy az értékvesztés miatti veszteséget elszámolták az eredményben, az értékvesztés miatti veszteséget vissza kell írni, és a visszaírt összeget az eredményben kell elszámolni.

FEDEZETI ÜGYLETEK

71. Ha egy fedezeti instrumentum és egy fedezett tétel között fennáll a 85–88. bekezdésben, valamint az A. függelék AG102–AG104. bekezdésében leírt megjelölt fedezeti kapcsolat, a fedezeti instrumentumra és a fedezett tételre vonatkozó nyereséget és veszteséget a 89–102. bekezdés szerint kell elszámolni.

Fedezeti instrumentumok

Minősített instrumentumok

72. A jelen standard nem korlátozza azon körülményeket, amelyek fennállása esetén egy származékos terméket fedezeti instrumentumként lehet megjelölni, feltéve, hogy a 88. bekezdésben meghatározott feltételek fennállnak, kivéve bizonyos kiírt opciókat (lásd az A. függelék AG94. bekezdését). Ugyanakkor egy nem származékos pénzügyi eszközt vagy nem származékos pénzügyi kötelezettséget csak árfolyamkockázat fedezetére lehet fedezeti instrumentumként megjelölni.

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 különálló gazdálkodó egységen kívüli) felet is bevonnak. Bár egy konszolidált csoporton belüli különálló gazdálkodó egységek vagy egy gazdálkodó egységen belüli divíziók köthetnek fedezeti ügyleteket a csoporton belüli más gazdálkodó egységekkel vagy a gazdálkodó egységen belüli más divíziókkal, az ilyen csoporton belüli ügyleteket a konszolidáció

során kiszűrik. Emiatt az ilyen fedezeti ügyletek a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban nem felelnek meg a fedezeti elszámolás feltételeinek. Ugyanakkor azok a csoporton belüli gazdálkodó egységek egyedi vagy különálló pénzügyi kimutatásaiban vagy a szegmensbeszámolókban megfelelhetnek a fedezeti elszámolás feltételeinek, feltéve, hogy azok a beszámoló által lefedett gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység a fedezeti kapcsolatot a fedezeti instrumentum egészére vonatkozóan jelöli meg. A megengedett kivételek a következők:

(a) egy opciós szerződés belső értékének és időértékének elkülönítése, és csak az opció belső értékében bekövetkező változásnak a megjelölése fedezeti instrumentumként, és az annak időértékében bekövetkezett változásnak a kizárása; valamint

(b) egy forward szerződés kamat összetevőjének és az azonnali (spot) árának az elkülönítése.

E kivételek azért megengedettek, mert az opció belső értéke, valamint a forward prémiuma általában elkülönülten értékelhető. A dinamikus fedezeti stratégia, amely egy opciós szerződésnek mind a belső, mind az időértékét felméri, megfelelhet a fedezeti elszámolás feltételeinek.

75. A teljes fedezeti instrumentum egy része, például a névleges érték 50 százaléka megjelölhető fedezeti instrumentumként egy fedezeti kapcsolatban. Azonban a fedezeti kapcsolat nem jelölhető meg egy részére annak az időszaknak, amelyben a fedezeti instrumentum érvényben van.

76. Egy egyedi fedezeti instrumentum megjelölhető fedezetként egynél több típusú kockázatra vonatkozóan is, feltéve, hogy (a) a fedezett kockázatok egyértelműen azonosíthatók; (b) a fedezet hatékonysága bizonyítható; valamint (c) biztosítható, hogy a fedezeti instrumentum és a különböző kockázati pozíciók specifikusan meg legyenek jelölve.

77. Két vagy több származékos termék, vagy azok részei (vagy árfolyamkockázat fedezeti ügylete esetében két vagy több nem származékos termék, vagy azok részei, vagy származékos és nem származékos termékeknek vagy azok részeinek a kombinációja) kombináltan is figyelembe vehetők, és közösen is megjelölhetők fedezeti instrumentumként, beleértve azokat az eseteket, amikor az egyes származékos termékekből keletkező kockázatok ellentételezik a más termékekből származókat. Ugyanakkor egy kamatlábgallér (collar) vagy más származékos instrumentum, amely egy kiírt opciót és egy megvásárolt opciót kombinál, nem felel meg fedezeti instrumentumként, ha az valójában egy nettó kiírt opció (amelyre nettó prémiumot kap a gazdálkodó egység). Hasonlóképpen, két vagy több instrumentum (vagy azok részei) csak akkor jelölhetők meg fedezeti instrumentumként, ha azok egyike sem kiírt opció, vagy nettó kiírt opció.

Fedezett tételek

Minősített tételek

78. A fedezett tétel lehet egy kimutatott eszköz vagy kötelezettség, egy ki nem mutatott biztos elkötelezettség, egy nagyon valószínű előre jelzett ügylet, vagy egy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés. A fedezett tétel lehet (a) egy egyedi eszköz, kötelezettség, biztos elkötelezettség, nagyon valószínű előre jelzett ügylet, vagy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés; (b) hasonló kockázati jellemzőkkel rendelkező eszközök, kötelezettségek, biztos elkötelezettségek, nagyon valószínű előre jelzett ügyletek, vagy külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetések csoportja; vagy (c) kizárólag a kamatkockázat portfólió fedezete esetén, olyan pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfóliójának egy része, amelyek osztoznak a fedezett kockázatban.

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.

80. Fedezeti elszámolási célokra kizárólag a gazdálkodó egységen kívüli felet is bevonó eszközök, kötelezettségek, biztos elkötelezettségek és nagyon valószínű előre jelzett ügyletek jelölhetők meg fedezett tételként. Ebből következően a fedezeti elszámolás az azonos csoportba tartozó gazdálkodó egységek vagy szegmensek közötti ügyletek esetében kizárólag az ezen gazdálkodó egységek vagy szegmensek különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaiban alkalmazható, és a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiban nem. Ez alól kivételt jelent, hogy a csoporton belüli monetáris tétel devizakockázata (pl. két leányvállalat közötti kötelezettség/követelés) minősülhet fedezett tételnek a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, amennyiben olyan devizaárfolyam-nyereségeknek vagy -veszteségeknek való kitettséget eredményez, amelyeket teljes mértékben nem szűrnek ki a konszolidáció során az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján. Az IAS 21 alapján a csoporton belüli

monetáris tételeken keletkező devizaárfolyam-nyereségeket és -veszteségeket akkor nem szűrik ki teljes mértékben a konszolidáció során, ha a csoporton belüli monetáris tétel két olyan, a csoportba tartozó gazdálkodó egység között jön létre, amelyek funkcionális pénzneme eltérő. Emellett egy nagyon valószínű előre jelzett csoporton belüli tranzakció devizakockázata minősülhet fedezett tételnek a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, feltéve, hogy az ügyletet a tranzakcióba lépő gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben jelölték meg, és a devizakockázat befolyásolja majd a konszolidált eredményt.

Pénzügyi tételek fedezett tételekként való megjelölése

81. Amennyiben a fedezett tétel egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség, az megjelölhető fedezett tételként a cash flow-i vagy valós értéke egy részéhez (mint pl. egy vagy több kiválasztott szerződés szerinti cash flow-khoz vagy azok egy részeihez, vagy a valós érték meghatározott százalékához) kapcsolódó kockázatai tekintetében, feltéve, hogy a hatékonyság mérhető. Például, egy kamatozó eszköz vagy kamatozó kötelezettség kamatlábkockázatának elkülöníthető és külön mérhető része megjelölhető fedezett kockázatként (mint pl. egy fedezett pénzügyi instrumentum teljes kamatlábkockázatának a kockázatmentes kamatláb, vagy az összehasonlító kamatláb komponense).

81A. Pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy portfóliója kamatláb kitettségének valós érték fedezete esetében (és kizárólag ebben az esetben) a fedezett rész megjelölhető valamely devizaösszeg tekintetében (pl. dollár, font vagy rand összeg), nem pedig valamely egyedi eszközre (kötelezettségre) nézve. Bár a portfóliókockázat kezelési célokból tartalmazhat eszközöket és kötelezettségeket, a megjelölt összeg az eszközök egy összege vagy a kötelezettségek egy összege. Egy eszközöket és kötelezettségeket is tartalmazó nettó összeg megjelölése nem lehetséges. A gazdálkodó egység az ezen megjelölt összeghez kapcsolódó kamatlábkockázat egy részét is fedezheti. Például, egy előtöreszthető eszközöket tartalmazó portfólió fedezete esetén, a gazdálkodó egység fedezheti a fedezett kamatlábban bekövetkező változás miatti valós érték változást a várható, nem pedig a szerződéses, átárazási időpontok alapján. […].

Nem pénzügyi tételek fedezett tételekként való megjelölése

82. Ha a fedezett tétel nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség, fedezett tételként megjelölhető, (a) vagy devizakockázatokra; vagy (b) a maga teljességében minden kockázatra, mivel a cash flow-k vagy a valós érték változásainak a devizakockázattól eltérő specifikus kockázatoknak tulajdonítható megfelelő részét nehéz elkülöníteni és értékelni.

Tételek csoportjának fedezett tételekként való megjelölése

83. A hasonló eszközöket vagy hasonló kötelezettségeket kizárólag akkor lehet összevonni és csoportként fedezni, ha a csoportba tartozó egyedi eszközök és kötelezettségek osztoznak abban a kockázati kitettségben, amelyet fedezettként megjelöltek. Ezenfelül, a csoport egyes tételeiben a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező valósérték-változásoknak várhatóan arányosnak kell lenniük a tételek csoportjában a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező összesített valós érték változással.

84. Mivel a gazdálkodó egység a fedezet hatékonyságát a fedezeti instrumentum (vagy hasonló fedezeti instrumentumok csoportja) és a fedezett tétel (vagy hasonló fedezett tételek csoportja) valós értékében vagy cash flow-jában bekövetkező változásoknak az összehasonlításával méri fel, a fedezeti instrumentum valamely átfogó nettó pozícióval (pl. az összes hasonló lejáratú fix kamatozású eszköz és fix kamatozású kötelezettség nettó összegével), nem pedig egy konkrét tétellel való összehasonlítása nem felel meg a fedezeti elszámolás feltételeinek.

Fedezeti elszámolás

85. A fedezeti elszámolás a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel valós értéke változásainak az eredményre gyakorolt, egymást ellentételező hatásait jeleníti meg.

86. A fedezeti kapcsolat háromféle lehet:

(a) *valós érték fedezeti ügylet:* egy megjelenített eszköz vagy kötelezettség, vagy egy meg nem jelenített biztos elkötelezettség, vagy az ilyen eszköz, kötelezettség, vagy biztos elkötelezettség egy része valós értékében bekövetkező változásoknak való olyan kitettség fedezete, amely egy konkrét kockázatnak tulajdonítható, és amely hatással lehet az eredményre;

(b) *cash flow fedezeti ügylet*: az olyan cashflow-változásoknak való kitettség fedezete, amely i. egy megjelenített eszközhöz vagy kötelezettséghez (pl. egy változó kamatozású hitel jövőbeni kamatfizetéseinek összessége vagy egy része), vagy egy nagyon valószínű előre jelzett ügylethez kapcsolódó kockázatnak tulajdonítható; és ii. hatással lehet az eredményre;

(c) *külföldi érdekeltségbe történt nettó befektetés fedezete*, ahogy azt az IAS 21 definiálja.

87. Egy biztos elkötelezettség árfolyamkockázatára vonatkozó fedezeti ügyletet valósérték- vagy cash flow fedezeti ügyletként is el lehet számolni.

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 megjelölik és dokumentálják a fedezeti kapcsolatot, valamint a fedezeti ügylet megkötéséhez kapcsolódóan a gazdálkodó egység kockázat kezelési célját és stratégiáját. Ezen dokumentációnak tartalmaznia kell a fedezeti instrumentumnak, a fedezett tételnek vagy ügyletnek, a fedezett kockázat jellegének, valamint annak azonosítását, hogy a gazdálkodó egység hogyan fogja felmérni a fedezeti instrumentum hatékonyságát a fedezett tétel valós értékében vagy cash flow-iban a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező változások ellentételezésében;

(b) a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz (lásd az A. függelék AG105–AG113. bekezdését) a fedezett kockázatnak tulajdonítható valósérték- vagy cashflow-változásokat ellentételező hatások elérésében, az adott fedezeti kapcsolatra vonatkozó, eredetileg dokumentált kockázatkezelési stratégiával összhangban;

(c) a cash flow fedezeti ügylet esetében a fedezeti ügylet tárgyát képező előre jelzett ügyletnek nagyon valószínűnek kell lennie, és a cash flow változásainak való olyan kitettséget kell mutatnia, amely végül hatással lehet az eredményre;

(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 (lásd a 46. és 47. bekezdést, valamint az A. függelék AG80. és AG81. bekezdését a valós érték meghatározásához);

(e) a fedezeti ügyletet folyamatosan értékelik és ténylegesen megállapítják, hogy az folyamatosan nagyon hatékony volt azon pénzügyi beszámolási időszakok alatt, amelyekre vonatkozóan a fedezeti ügyletet megjelölték.

Valós érték fedezeti ügyletek

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) az eredményben kell megjeleníteni; valamint

(b) a fedezett tételen keletkező, a fedezett kockázatnak tulajdonítható nyereséggel vagy veszteséggel módosítani kell a fedezett tétel könyv szerinti értékét, és azt az eredményben kell megjeleníteni. Ez akkor is érvényes, ha a fedezett tételt egyébként bekerülési értéken értékelik. A fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkező nyereségnek vagy veszteségnek az eredményben történő megjelenítése alkalmazandó akkor is, ha a fedezett tétel egy értékesíthető pénzügyi eszköz.

89A. A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfóliója egy részére vonatkozó kamatlábkockázat valós érték fedezeti ügylete esetében (és csak ebben az esetben) a 89(b) bekezdés rendelkezéseit úgy lehet teljesíteni, hogy a fedezett tételnek tulajdonítható nyereséget vagy veszteséget az alábbiak szerint mutatják be:

(a) elkülönült sorban az eszközök között, azon átárazási időszakokra vonatkozóan, amelyeknél a fedezett tétel eszköz; vagy

(b) elkülönült sorban a kötelezettségek között, azon átárazási időszakokra vonatkozóan, amelyeknél a fedezett tétel kötelezettség.

Az (a) és (b) pontokban hivatkozott elkülönült sort közvetlenül a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek mellett kell bemutatni. Az e sorokban bemutatott összegeket el kell távolítani a mérlegből, amennyiben azon eszközöket vagy kötelezettségeket, amelyekre azok vonatkoznak, kivezetik.

90. Amennyiben kizárólag a fedezett tételhez kapcsolódó egyes meghatározott kockázatokat fedeznek, a fedezett tétel valós értékében a fedezett kockázatoktól függetlenül megjelenített változásokat az 55. bekezdésben leírtak alapján jelenítik meg.

91. A gazdálkodó egységnek a 89. bekezdésben meghatározott fedezeti elszámolást a jövőre nézve meg kell szüntetnie, ha:

(a) a fedezeti instrumentum lejár vagy eladják, megszüntetik vagy lehívják (ebből a szempontból egy fedezeti instrumentum lecserélése vagy másik instrumentumba történő átforgatása nem lejárat vagy megszüntetés akkor, ha ez a lecserélés vagy átforgatás része a gazdálkodó egység dokumentált fedezeti stratégiájának);

(b) a fedezeti ügylet már nem felel meg a fedezeti elszámolás 88. bekezdésben meghatározott feltételeinek; vagy

(c) a gazdálkodó egység visszavonja a megjelölést.

92. Az effektív kamatláb alkalmazásával nyilvántartott fedezett pénzügyi instrumentum könyv szerinti értékének 89(b) bekezdésből következő bármilyen módosítását (vagy a kamatlábkockázatra vonatkozó portfólió fedezeti ügylet esetén, a 89A. bekezdésben foglalt külön mérlegsort) az eredménybe kell amortizálni. Az amortizáció legkorábban akkor kezdődhet meg, amikor felmerül a módosítás, és azt legkésőbb addig meg kell kezdeni, amikortól a fedezett tételnek a fedezett kockázatnak tulajdonítható valós érték változások miatti módosítása megszűnik. A módosítás az amortizáció megkezdésének időpontjában érvényes újraszámított effektív kamatlábon alapul. Ugyanakkor amennyiben egy pénzügyi eszközöket vagy pénzügyi kötelezettségeket tartalmazó portfólió kamatlábkockázatára vonatkozó valós érték fedezeti ügylet esetén (és csak ebben az esetben) az újraszámított effektív kamatlábbal való amortizáció nem lehetséges, a módosítás értékét lineáris módszerrel kell amortizálni. A módosítást a pénzügyi instrumentum lejáratáig, vagy egy kamatlábkockázat portfólió fedezeti ügylet esetén a vonatkozó átárazási időszak leteltéig, teljes mértékben amortizálni kell.

93. Ha egy meg nem jelenített biztos elkötelezettséget jelölnek meg fedezett tételként, a biztos elkötelezettség valós értékében a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan később bekövetkező halmozott változást eszközként vagy kötelezettségként jelenítik meg, a kapcsolódó nyereségnek vagy veszteségnek az eredményben történő elszámolásával (lásd a 89(b) bekezdést). A fedezeti instrumentum valós értékében bekövetkező változásokat szintén az eredményben jelenítik meg.

94. Ha a gazdálkodó egység olyan biztos elkötelezettséget vállal valamely eszköz megszerzésére, vagy kötelezettség felvállalására, amely fedezett tétel egy valós érték fedezeti ügyletben, az eszköznek vagy kötelezettségnek az abból származó kezdeti könyv szerinti értékét, hogy a gazdálkodó egység eleget tett a biztos elkötelezettségének, módosítják, hogy tartalmazza a biztos elkötelezettség valós értékében a fedezett kockázatnak tulajdoníthatóan bekövetkezett, a mérlegben megjelenített halmozott változásokat.

Cash flow fedezeti ügyletek

95. Ha a cash flow fedezeti ügylet megfelel a 88. bekezdésben ismertetett feltételeknek az időszakban, akkor azt a következők szerint kell elszámolni:

(a) a fedezeti instrumentumon képződött nyereségnek vagy veszteségnek azt a részét, amely hatékony fedezetként került meghatározásra (lásd a 88. bekezdést) közvetlenül a saját tőkében kell megjeleníteni, a sajáttőke-változások kimutatásán keresztül (lásd IAS 1); valamint

(b) a fedezeti instrumentumon elért nyereség vagy veszteség nem hatékony részét az eredményben kell elszámolni.

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 (amely nem egy hatékony fedezeti ügylet) keletkező bármely fennmaradó nyereséget vagy veszteséget az eredményben számolnak el; valamint

(c) amennyiben a gazdálkodó egység dokumentált kockázatkezelési stratégiája egy adott fedezeti kapcsolat esetében kizárja a fedezeti instrumentumon képződött nyereség vagy veszteség, vagy a kapcsolódó cash flow-k egy bizonyos komponensét a fedezeti hatékonyság értékeléséből (lásd a 74., 75. és 88(a) bekezdést), akkor a nyereségnek vagy a veszteségnek ezt a kihagyott elemét az 55. bekezdés szerint jelenítik meg.

97. Amennyiben egy előre jelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet a későbbiekben valamely pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség megjelenítését eredményezi, a 95. bekezdés alapján közvetlenül a saját tőkében megjelenített kapcsolódó nyereségeket vagy veszteségeket annak az időszaknak az eredményébe kell átvezetni, amelynek során az eszköz megszerzése, vagy a kötelezettség felvállalása hatással van az eredményre (mint pl. azon időszakokban, amikor kamatbevétel vagy kamatköltség kerül elszámolásra). Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység várakozásai szerint a közvetlenül a saját tőkében megjelenített veszteség vagy annak egy része egy vagy több jövőbeni időszak alatt nem fog megtérülni, a gazdálkodó egységnek azt a részt, amelyre nem várható megtérülés, át kell sorolnia az eredménybe.

98. Amennyiben egy előre jelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet a későbbiekben valamely nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség megjelenítését eredményezi, vagy amennyiben egy nem pénzügyi eszközre vagy nem pénzügyi kötelezettségre vonatkozó előre jelzett ügylet biztos elkötelezettséggé válik, amelyre valós érték fedezeti elszámolást alkalmaznak, a gazdálkodó egységnek az alábbi (a) vagy (b) eljárást kell alkalmaznia:

(a) a 95. bekezdés alapján közvetlenül a saját tőkében megjelenített kapcsolódó nyereséget és veszteséget abban az időszakban vagy időszakokban sorolja át az eredménybe, amelyben a megszerzett eszköz vagy felvállalt kötelezettség hatással van az eredményre (pl. azon időszakok, amelyekben az értékcsökkenési leírás vagy értékesítési költség elszámolásra kerül). Ugyanakkor, ha a gazdálkodó egység várakozásai szerint a közvetlenül a saját tőkében megjelenített veszteség vagy annak egy része egy vagy több jövőbeni időszak alatt nem fog megtérülni, a gazdálkodó egységnek azt a részt, amelyre nem várható megtérülés, át kell sorolnia az eredménybe;

(b) a 95. bekezdés alapján közvetlenül a saját tőkében elszámolt kapcsolódó nyereségeket és veszteségeket eltávolítja, és azokat az eszköz vagy a kötelezettség eredeti bekerülési értékében vagy egyéb könyv szerinti értékében veszi figyelembe.

99. A gazdálkodó egységnek a 98(a) vagy (b) bekezdésben meghatározott módszerek valamelyikét kell alkalmaznia számviteli politikaként, és azt konzisztens módon kell alkalmaznia valamennyi olyan fedezeti ügyletre, amelyre a 98. bekezdés vonatkozik.

100. Minden cash flow fedezeti ügylet esetében, kivéve azokat, amelyekre a 97. és 98. bekezdés vonatkozik, a közvetlenül a saját tőkében megjelenített összegeket ugyanabban az időszakban vagy időszakokban kell az eredményben figyelembe venni, amikor a fedezett előre jelzett ügylet az eredményre hatást gyakorol (például akkor, amikor az előre jelzett eladás megtörténik).

101. Amennyiben az alábbi körülmények közül bármelyik bekövetkezik, a gazdálkodó egységnek a 95–100. bekezdésben meghatározott fedezeti elszámolást a jövőre nézve meg kell szüntetnie:

(a) a fedezeti instrumentum lejár vagy eladják, megszüntetik vagy lehívják (ebből a szempontból egy fedezeti instrumentum lecserélése vagy másik instrumentumba történő átforgatása nem lejárat vagy megszüntetés akkor, ha ez a lecserélés vagy átforgatás része a gazdálkodó egység dokumentált fedezeti stratégiájának). Ebben az esetben azt a fedezeti instrumentumon felhalmozott nyereséget vagy veszteséget, amely megmarad közvetlenül a saját tőkében megjelenítve abból az időszakból, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), továbbra is a saját tőkében kell elkülönülten megjeleníteni mindaddig, amíg az előre jelzett ügylet be nem következik. Amikor az ügylet bekövetkezik, a 97., 98. és 100. bekezdés alkalmazandó;

(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 megmarad közvetlenül a saját tőkében megjelenítve abból az időszakból, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), továbbra is a saját tőkében kell elkülönülten megjeleníteni mindaddig, amíg az előre jelzett ügylet be nem következik. Amikor az ügylet bekövetkezik, a 97., 98. és 100. bekezdés alkalmazandó;

(c) az előre jelzett ügylet bekövetkezése már nem várható, amely esetben a fedezeti instrumentumra vonatkozó halmozott nyereség vagy veszteség azon összegét, amely megmarad közvetlenül a saját tőkében megjelenítve azon időszakból, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), az eredményben kell megjeleníteni. Az olyan előre jelzett ügylet, amely már nem nagyon valószínű (lásd a 88(c) bekezdést), még lehet várhatóan bekövetkező;

(d) a gazdálkodó egység visszavonja a megjelölést. Az előre jelzett ügyletre vonatkozó fedezeti ügylet esetében azt a fedezeti instrumentumon felhalmozott nyereséget vagy veszteséget, amely megmarad közvetlenül a saját tőkében megjelenítve abból az időszakból, amikor a fedezet hatékony volt (lásd a 95(a) bekezdést), továbbra is a saját tőkében kell elkülönülten megjeleníteni mindaddig, amíg az előre jelzett ügylet be nem következik vagy addig, amikortól annak bekövetkezése már nem várható. Amikor az ügylet bekövetkezik, a 97., 98. és 100. bekezdés alkalmazandó. Amennyiben az ügylet bekövetkezése már nem várható, a közvetlenül a saját tőkében megjelenített halmozott nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjeleníteni.

A nettó befektetés fedezeti ügyletei

102. A külföldi érdekeltségben lévő nettó befektetésre vonatkozó fedezeti ügyletek, beleértve az olyan pénzügyi tételre vonatkozó fedezeti ügyletet, amely a nettó befektetés részeként került elszámolásra (lásd IAS 21), a cash flow fedezeti ügyletekhez hasonlóan kell elszámolni:

(a) a fedezeti instrumentumon képződött nyereségnek vagy veszteségnek azt a részét, amely hatékony fedezetként került meghatározásra (lásd a 88. bekezdést) közvetlenül a saját tőkében kell megjeleníteni, a sajáttőke-változások kimutatásán keresztül (lásd IAS 1); valamint

(b) a nem hatékony részt az eredményben kell megjeleníteni.

A fedezeti instrumentumon keletkező, a fedezeti ügylet hatékony részéhez kapcsolódó nyereséget vagy veszteséget, amelyet közvetlenül a saját tőkében jelenítettek meg, a külföldi érdekeltség elidegenítésekor kell az eredményben megjeleníteni.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

103. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot (beleértve annak 2004 márciusában kibocsátott módosításait) a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. A gazdálkodó egység csak akkor alkalmazhatja a jelen standardot (beleértve annak 2004. márciusi módosításait is) 2005. január 1-jét megelőzően kezdődő éves időszakokra, ha egyidejűleg a (2003. decemberében kibocsátott) IAS 32-t is alkalmazza. Ha a gazdálkodó egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.

103A. A gazdálkodó egységnek a 2(j) bekezdésben szereplő módosítást a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRIC 5 *A leszerelési, helyreállítási és környezetrehabilitációs pénzalapokból származó érdekeltségekre való jog* értelmezést alkalmazza egy korábbi időszakra, ezt a módosítást kell alkalmazni arra a korábbi időszakra is.

103B. „*A pénzügyi garanciaszerződések* (az IAS 39 és az IFRS 4 módosításai)", amelyet 2005 augusztusában bocsátottak ki, módosította a 2(e) és (h) bekezdést, valamint a 4., a 47. és az AG4. bekezdést, beépítette az AG4A. bekezdést, a 9. bekezdést kibővítette a pénzügyi garanciaszerződésekre 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 [1] és az IFRS 4 kapcsolódó módosításait is alkalmaznia kell.

103G. *Pénzügyi eszközök átsorolása* (az IAS 39 és az IFRS 7 módosításai), közzétéve 2008 októberében, módosította az 50. és az AG8. bekezdést és a standardot az új 50B–50F. bekezdéssel egészítette ki. A gazdálkodó egységek 2008. július 1-jétől alkalmazzák ezeket a módosításokat. A gazdálkodó egységek 2008. július 1-je előtt nem sorolhatnak át pénzügyi eszközöket az 50B., 50D. vagy az 50E. bekezdéssel összhangban. Egy pénzügyi eszköznek a 2008. november 1-jén vagy az után kezdődő időszakban történő bármely átsorolása csak az átsorolás időpontjától kezdődően lép hatályba. A pénzügyi eszköz 50B., 50D. vagy 50E. bekezdés szerinti átsorolása nem alkalmazható visszamenőleg az ezen bekezdésben megállapított hatálybalépési időpont előtt befejeződött pénzügyi beszámolási időszakok tekintetében.

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 újramegállapítása kivitelezhetetlen. Amennyiben az újramegállapítás kivitelezhetetlen, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt, és jeleznie kell, hogy milyen mértékig kerültek az információk újramegállapításra.

105. A jelen standard első alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek lehetősége van arra, hogy valamely korábban megjelenített pénzügyi eszközt értékesíthetőként jelöljön meg. Bármely ilyen pénzügyi eszköz esetében a gazdálkodó egységnek a valós értékben bekövetkező valamennyi halmozott változást a saját tőke egy elkülönített összetevőjében kell megjelenítenie a későbbi kivezetésig vagy értékvesztésig, amikor a gazdálkodó egységnek a halmozott nyereség vagy veszteség összegét át kell vezetnie az eredménybe. A gazdálkodó egységnek továbbá:

(a) a pénzügyi eszközt újra meg kell állapítania az összehasonlító pénzügyi kimutatásokban az új megjelölés alkalmazásával; valamint

(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. bekezdést, valamint a 9., 12. és 13. bekezdés 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. bekezdést, valamint a 9., 12. és 13. bekezdés 2005-ös módosításait először a 2006. január 1-jét megelőzően kezdődő éves időszakra alkalmazza

(a) lehetősége van arra, hogy amikor ezeket az új és módosított bekezdéseket először alkalmazza, hogy az eredménnyel 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 időszak kezdete és 2005. szeptember 1-je között jelenítettek meg. A 91. bekezdés ellenére, ezen albekezdéssel összhangban, az eredménnyel 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 az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésük;

(b) közzé kell tennie az (a) albekezdéssel összhangban megjelölt bármely pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékét a megjelölés időpontjában, valamint a korábbi pénzügyi kimutatásokban szereplő besorolást és könyv szerinti értéket;

[1] Ha a gazdálkodó egység az IFRS 7-et alkalmazza, az IAS 32-re való hivatkozások helyébe az IFRS 7-re való hivatkozások lépnek.

(c) meg kell szüntetnie minden olyan pénzügyi eszköznek vagy pénzügyi kötelezettségnek az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölését, amely ezen új és módosított bekezdések értelmében nem teljesíti az ilyen megjelölés feltételeit. Amikor egy pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget amortizált bekerülési értéken értékelnek 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.

105C. Azon gazdálkodó egységnek, amely a 11A., 48A., AG4B–AG4K., AG33A. és AG33B. bekezdést, valamint a 9., 12. és 13. bekezdés 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 az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölését, ha az ezen új és módosított bekezdések értelmében nem teljesíti az ilyen megjelölés feltételeit. Amikor egy pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget amortizált bekerülési értéken értékelnek a megjelölés megszüntetése után, a megjelölés megszüntetésének időpontja minősül a kezdeti megjelenítés időpontjának;

(b) nem szabad eredménnyel 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 kimutatásait a 105B. vagy 105C. bekezdésben szereplő új megjelölések használatával, feltéve, hogy az eredménnyel 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 9(b) i., 9(b) ii. vagy 11A. bekezdésben foglalt feltételeknek az összehasonlító időszak kezdetén, vagy ha megszerzésük az összehasonlító időszak kezdete után történt, megfeleltek volna a 9(b) i., 9(b) ii. vagy 11A. bekezdésben foglalt feltételeknek a kezdeti megjelenítés időpontjában.

106. A 107. bekezdésben megengedettek kivételével a gazdálkodó egységnek a 15–37. bekezdésben, valamint az A. függelék AG36–AG52. bekezdéseiben foglalt kivezetési előírásokat a jövőre nézve kell alkalmaznia. Ennek megfelelően, amennyiben a gazdálkodó egység pénzügyi eszközöket vezetett ki a (2000-ben módosított) IAS 39 alapján olyan ügylet miatt, amely 2004. január 1-je előtt következett be, és ezen eszközök kivezetésére egyébként a jelen standard alapján nem került volna sor, a gazdálkodó egység ezen eszközöket nem jelenítheti meg.

107. A 106. bekezdés ellenére, a gazdálkodó egység visszamenőlegesen is alkalmazhatja a 15–17. bekezdésben, valamint az A. függelék AG36–AG52. bekezdésében 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.

107A. A 104. bekezdés ellenére, a gazdálkodó egység alkalmazhatja az AG76. bekezdés utolsó mondatában és a 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.

108. A gazdálkodó egység nem módosíthatja a nem pénzügyi eszközök és nem pénzügyi kötelezettségek könyv szerinti értékét azért, hogy kivezesse abból a könyv szerinti értékben a cash flow fedezeti ügyletekhez kapcsolódóan annak a pénzügyi évnek a kezdetét megelőzően figyelembe vett nyereséget és veszteséget, amelyben a jelen standard először alkalmazásra kerül. Azon pénzügyi időszak elején, amelyben a jelen standardot először alkalmazzák, egy biztos elkötelezettségre vonatkozó olyan fedezeti ügylethez kapcsolódóan közvetlenül a saját tőkében megjelenített összeget, amely a jelen standard alapján valós érték fedezeti ügyletként kerülne elszámolásra, át kell vezetni az eszközök vagy kötelezettségek közé, kivéve, ha az olyan árfolyamkockázatra vonatkozó fedezeti ügylet, amelyet továbbra is cash flow fedezeti ügyletként kezelnek.

108A. A gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a 80. bekezdés utolsó mondatát és az AG99A. és AG99B. bekezdést a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó egység egy olyan külső előre jelzett ügyletet jelölt meg fedezett tételként, amely

(a) az ügyletbe lépő gazdálkodó egység funkcionális pénznemében lett megjelölve;

(b) olyan kockázati kitettséget eredményez, amely hatással van a konszolidált eredményre (azaz a csoport prezentálási pénznemétől eltérő pénznemben jelölték meg); és

(c) megfelelt volna a fedezeti elszámolás kitételeinek, ha nem az ügyletbe lépő gazdálkodó egység funkcionális pénznemében jelölték volna meg,

alkalmazhatja a fedezeti elszámolást a konszolidált pénzügyi kimutatásokban abban (azokban) az időszak(ok)ban, amelyek megelőzték a 80. bekezdés utolsó bekezdésének és az AG99A. és AG99B. bekezdésnek az alkalmazását.

108B. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia az AG99B. bekezdést a 80. bekezdés utolsó mondatának és az AG99A. bekezdésnek az alkalmazása előtti időszakokhoz kapcsolódó összehasonlító információkra.

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

109. A jelen standard hatályon kívül helyezi a 2000 októberében módosított IAS 39 *Pénzügyi Instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardot.

110. A jelen standard, valamint az ahhoz kapcsolódó Végrehajtási útmutató hatályon kívül helyezi a korábbi IASC által létrehozott IAS 39 Végrehajtási Útmutató Bizottság által kibocsátott Végrehajtási útmutatót.

A. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

HATÓKÖR (2–7. bekezdés)

AG1. Egyes szerződések a fizetést éghajlati, geológiai vagy más fizikai változók alapján írják elő. (Az éghajlati változókon alapuló szerződéseket néha „időjárási származékos termékeknek" is nevezik.) Amennyiben ezek a szerződések nem esnek az IFRS 4 standard hatókörébe, a jelen standard hatókörébe tartoznak.

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 standard alapján számolnak el.

AG3. Vannak olyan esetek, amikor egy gazdálkodó egység saját maga által „stratégiai befektetésnek" tekintett befektetést eszközöl egy másik gazdálkodó egység által kibocsátott tőkeinstrumentumba azzal a szándékkal, hogy hosszú távú működési kapcsolatot alakítson ki azzal a gazdálkodó egységgel, amelybe befektetett. A befektető gazdálkodó egység ilyenkor az IAS 28 standardot alkalmazza annak meghatározására, hogy a tőkemódszer megfelelő-e az ilyen befektetés elszámolására. Hasonlóképpen, a befektető gazdálkodó egység az IAS 31 standard előírásait 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, a gazdálkodó egység a jelen standardot alkalmazza az érintett stratégiai befektetésre.

AG3A. A jelen standard vonatkozik a biztosítók pénzügyi eszközeire és pénzügyi kötelezettségeire, kivéve a biztosítási szerződésekből származó jogokat és kötelmeket, amelyeket a 2(e) bekezdés kizár a standard hatóköréből, mivel az IFRS 4 standard hatókörébe tartozó szerződések alapján merülnek fel.

AG4. A pénzügyi garanciaszerződések jogi formája különböző lehet, mint például garancia, a hitellevél néhány típusa, hitelmulasztási származékos szerződés vagy biztosítási szerződés. Számviteli kezelésük nem függ a jogi formájuktól. Az alábbiak példák a megfelelő kezelésre (lásd a 2(e) bekezdést):

(a) bár jelentős átadott kockázat esetén a pénzügyi garanciaszerződés 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 garanciaszerződésekre. Amennyiben ezt a standardot alkalmazza, a 43. bekezdés előírja a kibocsátónak, hogy a pénzügyi garanciaszerződést kezdetben valós értéken jelenítse meg. Ha a pénzügyi garanciaszerződést szokásos piaci feltételekkel kötött különálló ügylet keretében nem kapcsolt fél részére bocsátották ki, a szerződés kibocsátáskori valós értéke valószínűsíthetően egyenlő a kapott díjjal, kivéve, ha ennek ellenkezőjére van bizonyíték. A későbbiekben, kivéve ha a pénzügyi garanciaszerződést kibocsátásakor az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölték meg, vagy ha a 29–37. és AG47–AG52. bekezdés vonatkozik rájuk (amikor a pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek vagy amikor a folytatódó részvétel megközelítés alkalmazandó), a kibocsátó a szerződést a következők közül a magasabbik értéken értékeli:

i. az IAS 37-tel összhangban meghatározott összeg; és

ii. a kezdetben megjelenített összeg, csökkentve adott esetben az IAS 18-cal összhangban elszámolt halmozott amortizációval (lásd a 47(c) bekezdést);

(b) egyes hitellel kapcsolatos garanciák nem írják elő a fizetés előfeltételeként, hogy a tulajdonos ki legyen téve annak kockázatának, és hogy felmerüljön nála abból származó veszteség, hogy az adós a garantált eszközre vonatkozóan esedékességkor nem fizet. Ilyen például az a garancia, amely fizetést ír elő egy meghatározott hitelminősítés vagy hitelindex változásának esetén. Ezek a garanciák nem a jelen standardban meghatározott pénzügyi garanciaszerződések, és nem az IFRS 4-ben meghatározott biztosítási szerződések. Az ilyen garanciák származékos termékek és a kibocsátó ezekre a jelen standardot alkalmazza;

(c) amennyiben a pénzügyi garanciaszerződést 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 ezenkívül gyakran olyan számviteli előírások vonatkoznak, amelyek különböznek az egyéb típusú ügyletekre (mint például bankok vagy kereskedelmi vállalatok által kibocsátott szerződésekre) vonatkozó számviteli előírásoktól. A kibocsátó pénzügyi kimutatásai ilyenkor rendszerint tartalmaznak egy kijelentést arról, hogy a kibocsátó ezeket a számviteli előírásokat alkalmazta.

FOGALMAK (8. és 9. bekezdés)

Eredménnyel 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 eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek jelöljön meg, amennyiben ez relevánsabb információkat eredményez.

AG4C. A gazdálkodó egység azon döntése, hogy valamely pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöl meg, hasonlít a számviteli politikára vonatkozó választáshoz (bár, ellentétben a számviteli politika választásával, ebben az esetben nem követelmény a konzisztens alkalmazás az összes hasonló tranzakcióra). Amikor egy gazdálkodó egységnek ilyen választási lehetősége van, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard 14(b) 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. Az eredménnyel 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.

9(b) 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 megjelenített változások besorolását a tétel besorolása határozza meg, valamint az, hogy az adott tétel része-e valamely megjelölt fedezeti kapcsolatnak. Ezek a követelmények értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát (amelyet számviteli meg nem felelésnek (mismatch) is neveznek) okozhatnak, amikor például eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölés hiányában valamely pénzügyi eszközt értékesíthetőként sorolnának 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 eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek minősíti.

AG4E. Az alábbi példák azt mutatják, mikor teljesülhet ez a feltétel. A gazdálkodó egység csak abban az esetben alkalmazhatja ezt a feltételt a pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésére, ha megfelel a 9(b) 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 eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő besorolása azt jelenti, hogy a pénzügyi eszközök valós értékének változásai az eredményben vannak megjelenítve ugyanazon időszakban, mint a kötelezettségek értékében bekövetkező kapcsolódó változások;

(b) valamely gazdálkodó egység rendelkezik olyan biztosítási szerződésben foglalt kötelezettségekkel, amelyek értékelése aktuális információkat foglal magában (az IFRS 4 standard 24. bekezdése által megengedett módon), valamint olyan, a gazdálkodó egység által kapcsolódónak tekintett pénzügyi eszközökkel, amelyek egyébként értékesíthetőként lennének besorolva, vagy amortizált bekerülési értéken lennének értékelve;

(c) valamely gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközökkel, pénzügyi kötelezettségekkel vagy mindkettővel rendelkezik, amelyek osztoznak egy kockázatban, mint például kamatlábkockázatban, amely olyan ellentétes irányú valósérték-változásokat okoz, amelyek általában kiegyenlítik egymást. Az instrumentumok közül azonban csak néhány lenne eredménnyel szemben valós értéken értékelve (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 osztoznak egy kockázatban, mint például kamatlábkockázatban, 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 kamatozású eszközökből álló portfóliót, amely egyébként értékesíthetőként lenne besorolva, olyan fix kamatozású adóslevelekkel finanszírozott, amelyek valós értékében történt változások általában kiegyenlítik egymást. Az eszközök és az adóslevelek egyaránt az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való elszámolása 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 és a kötvények eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő elszámolása megszünteti az inkonzisztenciát a nyereségek és veszteségek megjelenítésének ütemezésében, amely egyébként előállna abból kifolyólag, hogy mindkét tételt amortizált bekerülési értéken értékelik, és minden egyes alkalommal, amikor visszavásárolnak egy kötvényt, nyereséget vagy veszteséget jelenítenek meg.

AG4F. Az előző bekezdésben leírt esetekben az egyébként nem ilyen módon értékelt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölése a kezdeti megjelenítéskor megszüntetheti vagy lényegesen csökkentheti az értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát, és relevánsabb információt szolgáltathat. Gyakorlati megfontolásokból a gazdálkodó egységnek nem kell az összes, értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciát okozó eszközt és kötelezettséget pontosan ugyanabban az időben létrehoznia. Ésszerű késedelem megengedett, feltéve, hogy minden egyes tranzakció a kezdeti megjelenítéskor eredménnyel szemben valós értéken értékeltként van megjelölve, és ebben az időpontban a még hátralévő tranzakciók bekövetkezése várható.

AG4G. Nem lenne elfogadható az inkonzisztenciát okozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek közül csak néhányat eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölni, ha ezáltal nem szűnne meg, vagy nem csökkenne lényegesen az inkonzisztencia, és ennélfogva ez nem eredményezne relevánsabb információt. Elfogadható lenne ugyanakkor a nagyszámú hasonló pénzügyi eszköz vagy hasonló pénzügyi kötelezettség egy részének a megjelölése, ha ezáltal lényegesen (és lehetőség szerint jobban, mint egyéb megengedett megjelölések esetében) csökken az inkonzisztencia. Például, tegyük fel, hogy egy gazdálkodó egység számos hasonló pénzügyi kötelezettséggel rendelkezik, amelyek összege 100 CU [1] és számos hasonló pénzügyi eszközzel, amelyek összege 50 CU, de értékelésük eltérő alapon történik. A gazdálkodó egység lényegesen csökkentheti az értékelési inkonzisztenciát azáltal, ha a kezdeti megjelenítéskor az összes eszközt, de csak néhány kötelezettséget (például egyedi kötelezettségek, amelyek kombinált összege 45 CU) jelöl meg eredménnyel szemben valós értéken értékeltként. Mivel azonban az eredménnyel 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).

9(b) ii. bekezdés: Pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek, vagy mindkettő egy csoportjának kezelése, valamint teljesítményének értékelése valós érték alapon történik, egy dokumentált kockázatkezelési vagy befektetési stratégiával összhangban

AG4H. A gazdálkodó egység a pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek vagy mindkettő egy csoportját kezelheti és annak teljesítményét értékelheti úgy, hogy a szóban forgó csoport eredménnyel szemben valós értéken történő értékelése relevánsabb információkat szolgáltat. A hangsúly ebben az esetben azon van, hogyan kezeli és értékeli a gazdálkodó egység a teljesítményt, nem pedig az egység pénzügyi instrumentumainak jellegén.

[1] A jelen standardban a pénzösszegek „pénznemegységben" (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

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 eredménnyel szemben valós értéken értékeltként való megjelölésére, ha megfelel a 9(b) ii. bekezdésben említett elvnek:

(a) a gazdálkodó egység egy kockázatitőke-szervezet, befektetési alap, zártvégű befektetési 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 és az IAS 31 standardok lehetővé teszik, hogy az ilyen befektetések ne tartozzanak a szóban forgó standardok hatálya alá, feltéve, hogy azokat eredménnyel 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 osztoznak egy vagy több kockázatban, 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 kamatlábkockázatot származékos és nem származékos pénzügyi instrumentumok keverékének használatával kezeli;

(c) a gazdálkodó egység egy pénzügyi eszközökből álló portfólióval rendelkező biztosító, amely ezt a portfóliót 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 portfólió tartható egyes kötelezettségek, saját tőke, vagy mindkettő fedezeteként. Ha a portfóliót azzal a céllal tartják, hogy fedezzen egyes kötelezettségeket, a 9(b) ii. bekezdésben előírt feltétel teljesülhet az eszközökre, függetlenül attól, hogy a biztosító szintén valós érték alapon kezeli és értékeli-e a kötelezettségeket. A 9(b) 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.

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 eredménnyel 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 9(b) ii. bekezdésnek való megfelelés bizonyítására. Az ilyen dokumentáció nem követelmény minden egyes tételre, hanem készülhet portfólióalapon is. Ha például valamely osztály – a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői által jóváhagyott – teljesítménykezelési rendszere világosan mutatja, hogy az osztály teljesítményének értékelése teljes hozadéki alapon történt, akkor nincs szükség további dokumentációra a 9(b) ii. bekezdésnek való megfelelés igazolására.

Effektív kamatláb

AG5. Egyes esetekben a pénzügyi eszközöket nagymértékű diszkont mellett szerzik meg, amely már felmerült hitelezési veszteségeket tükröz. Az ilyen felmerült hitelezési veszteségeket a gazdálkodó egységek figyelembe veszik a becsült cash flow-kban az effektív kamatláb kiszámításához.

AG6. Az effektív kamatláb módszer alkalmazásakor, a gazdálkodó egység általában az instrumentum várható élettartama alatt amortizálja az effektív kamatláb kiszámításában figyelembe vett díjakat, kapott és adott pontokat, tranzakciós költségeket és az egyéb prémiumokat vagy diszkontokat. Ugyanakkor egy rövidebb időszakot alkalmaznak, ha ez az az időszak, amelyhez a díjak, fizetett vagy kapott pontok, tranzakciós költségek, prémiumok vagy diszkontok tartoznak. Ez az eset áll fenn, amikor a változó, amelyre a díjak, fizetett vagy kapott pontok, tranzakciós költségek, prémiumok 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 prémium 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 amortizálják. Ennek oka, hogy a prémium vagy a diszkont a következő kamatmódosításig terjedő időszakra vonatkozik, mivel, ebben az időpontban az a változó, amelyre a prémium vagy a diszkont vonatkozik (azaz a kamatláb) a piaci szintre módosul. Amennyiben ugyanakkor a prémium vagy a diszkont az instrumentumban meghatározott változó kamaton felüli hitelképességi kamatkülönbözetben (credit spreadben) bekövetkező változások, vagy más olyan változó eredménye, amely nem kerül a piaci szintre kiigazításra, azt az instrumentum várható élettartama alatt amortizálják.

AG7. Változó kamatozású pénzügyi eszközök és változó kamatozású pénzügyi kötelezettségek esetén a cash flow-k meghatározott időszakonként, a piaci kamatláb mozgásainak tükrözése céljából történő újrabecslése megváltoztatja az effektív kamatlábat. Amennyiben egy változó kamatozású pénzügyi eszközt vagy egy változó kamatozású pénzügyi kötelezettséget kezdetben a futamidő lejáratakor járó vagy fizetendő tőkeösszeggel azonos értéken jelenítettek meg, a jövőbeni kamat fizetések újrabecslésének általában nincs jelentős hatása az eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értékére.

AG8. Amennyiben a gazdálkodó egység megváltoztatja a fizetendő vagy befolyó összegekre vonatkozó becsléseit, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség (vagy a pénzügyi instrumentumok egy csoportja) könyv szerinti értékét módosítania kell, hogy az az aktuális és módosított becsült cash flow-kat tükrözze. A gazdálkodó egység a könyv szerinti értéket a becsült jövőbeni cash flow-knak a pénzügyi instrumentum eredeti effektív kamatlábán számított jelenértéke kiszámításával számítja át. A módosítást bevételként vagy ráfordításként jelenítik meg az eredményben. Ha egy pénzügyi eszköz az 50B., 50D. vagy az 50E. bekezdéssel összhangban átsorolásra kerül, és a gazdálkodó egység ezt követően a megnövekedett behajthatóság eredményeként megnöveli a jövőben befolyó összegekre vonatkozó becsléseit, ennek a növekedésnek a hatását az effektív kamatláb kiigazításaként kell megjeleníteni a becslés módosításának időpontjától, és nem az eszköznek a módosítás időpontjában fennálló könyv szerinti értékének kiigazításaként.

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, amely lehet egy pénznemnek egy összege, egy adott számú részvény, egy adott számú súly- vagy mennyiségegység vagy más, a szerződésben meghatározott egység. A származékos termék azonban nem kötelezi tulajdonosát vagy kibocsátóját arra, hogy a szerződés megkötésekor befektesse, vagy megkapja a névleges értéket. Alternatív esetben, a származékos ügylet valamely fix összeg megfizetését, vagy egy olyan összeg megfizetését is előírhatja, amely változhat (de nem a mögöttes változásával arányosan) valamely jövőbeni esemény eredményeként, amely nem kapcsolódik a névleges összeghez. Például, egy szerződés úgy rendelkezhet, hogy 1 000 CU ([1]) értékű fix összeget kell fizetni, ha a hathavi LIBOR értéke 100 bázisponttal emelkedik. Az ilyen szerződés származékos termék, még akkor is, ha a névleges érték nincs meghatározva.

AG10. A származékos ügylet fogalma a jelen standardban magában foglalja a bruttó módon, a mögöttes átadásával teljesítendő szerződéseket is (pl. egy forwardszerződés egy fix kamatozású adósságinstrumentum megvásárlására). A gazdálkodó egységnek lehet olyan nem pénzügyi eszköz megvásárlására vagy eladására vonatkozó szerződése, amely pénzeszközben vagy más pénzügyi instrumentumban nettó módon, vagy pénzügyi instrumentumok 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 az valamely nem pénzügyi eszköznek a gazdálkodó egység várható vételi, eladási vagy felhasználási igényeinek megfelelő leszállításának céljára van létrehozva és tartva (lásd a 5–7. bekezdést).

AG11. A származékos ügyletek egyik fogalmi jellemzője az, hogy alacsonyabb kezdeti nettó befektetéssel járnak annál, mint amelyet más olyan szerződéstípusok 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 devizaswap, amely egyenlő valós értékű, eltérő pénznemek előzetesen cseréjét írja elő, megfelel a definíciónak, mivel nulla kezdeti befektetéssel jár.

AG12. A szokásos módon történő vétel vagy eladás fix áras elkötelezettséget keletkeztet a kötési időpont és a teljesítés időpontja között, amely 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 szerződésekre (lásd a 38. és AG53–AG56. bekezdést).

AG12A. A származékos termék fogalma olyan nem pénzügyi változókra utal, amelyek nem jellemzők a szerződő félre. Ezek közé tartozik a földrengési veszteségindex egy adott régióban, vagy a hőmérsékleti index egy adott városban. Nem pénzügyi változó, amely a szerződésben szereplő félre jellemző például egy olyan tűzeset bekövetkezése vagy be nem következése, amely az adott fél eszközeit károsítja vagy megsemmisíti. A nem pénzügyi eszköz valós értékének változása a tulajdonosra jellemző, ha a valós érték nemcsak az ilyen eszközök piaci árának (pénzügyi változó), hanem a konkrét eszköz állapotának (nem pénzügyi változó) változásait is tükrözi. Például amennyiben egy konkrét autó maradványértékére vonatkozó garancia a garanciavállalót az autó fizikai állapotában bekövetkező változások kockázatának teszi ki, a maradványérték változása az autó tulajdonosára jellemző.

Tranzakciós költségek

AG13. A tranzakciós költségek magukban foglalják az ügynököknek (beleértve az értékesítési ügynökként eljáró munkavállalókat), tanácsadóknak, brókereknek és kereskedőknek fizetett díjakat és jutalékokat, a szabályozó hatóságok és értéktőzsdék által kivetett díjakat, az átruházással kapcsolatos adókat és illetékeket. A tranzakciós költségek nem foglalják magukban a hitelezéskor keletkező prémiumot vagy diszkontot, a finanszírozási költségeket, vagy a belső adminisztrációs vagy tartási költségeket.

([1]) A jelen standardban a pénzösszegek „pénznemegységben” (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

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 kereskedési céllal tartott pénzügyi kötelezettségek tartalmazzák:

(a) a származékos kötelezettségeket, amelyeket nem fedezeti instrumentumként számolnak el;

(b) a short eladó által kölcsönkért pénzügyi eszközök leszállítására vonatkozó kötelmeket (azaz a gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközöket ad el, amelyet kölcsönkért, és még nincs a birtokában);

(c) az olyan pénzügyi kötelezettségeket, amelyeket rövid időn belüli visszavásárlás céljával vállaltak fel (pl. jegyzett adósságinstrumentum, amelyet a kibocsátó rövid időn belül visszavásárolhat a valós értékben bekövetkező változásoktól függően); valamint

(d) az olyan pénzügyi instrumentumokat, amelyek egy olyan azonosítható pénzügyi instrumentumokból álló portfólió 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. A gazdálkodó egységnek nincs bizonyított képessége egy fix lejáratú pénzügyi eszközben lévő befektetést lejáratig tartani, ha:

(a) a gazdálkodó egység határozatlan időtartamra szándékozik megtartani a pénzügyi eszközt;

(b) a gazdálkodó egység kész arra, hogy eladja a pénzügyi eszközt (kivéve, ha olyan egyedi, a jövőben nem ismétlődő helyzet állna elő, amelyet a gazdálkodó 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, amely 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 visszavásárlásig vagy a lejáratig megtartani, és amennyiben a birtokosának lényegében a teljes könyv szerinti érték meg fog térülni. A kibocsátó vételi (call) 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, a gazdálkodó egység figyelembe vesz bármely kifizetett prémiumot és aktivált tranzakciós költséget.

AG19. Egy visszaadható 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 (put) 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 a gazdálkodó egységnek határozott szándéka és képessége van arra, hogy a befektetést a lejáratig megtartsa. Amikor a gazdálkodó egység eljárása miatt kétség merül fel a gazdálkodó 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 „katasztrófahelyzetet”, mint például pánikszerű betétkivétel a bankból vagy egy hasonló helyzet egy biztosítótársaságnál, a gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység módszere a belső minősítésekre, valamint azok változtatásaira vonatkozóan konzisztens, megbízható, és objektív értékelést biztosít a kibocsátók hitelminőségére vonatkozóan. Amennyiben bizonyíték van arra, hogy a pénzügyi eszköz értékvesztett (lásd a 58. és 59. bekezdést), a hitelképességben bekövetkező romlás gyakran jelentősnek minősül;

(b) olyan változás az adótörvényekben, amely megszünteti, vagy jelentősen csökkenti a lejáratig tartandó befektetésre járó kamat adómentes státusát (de nem az adótörvények olyan változása, amely módosítja a kamatbevételre vonatkozó marginális adókulcsokat);

(c) olyan jelentős üzleti kombináció vagy jelentős elidegenítés (például egy szegmens eladása), amely miatt szükségessé válik a lejáratig tartandó befektetések eladása vagy átadása, hogy a gazdálkodó egység meg tudja tartani a meglévő kamatláb-kockázati pozícióját vagy hitelkockázati politikáját (bár az üzleti kombináció önmagában olyan esemény, ami a gazdálkodó egység ellenőrzési körébe tartozik, a kamatláb-kockázati pozíció, vagy a hitelkockázati politika fenntartása érdekében a gazdálkodó egység befektetési portfóliójában 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 a gazdálkodó egység elidegeníti a lejáratig tartandó befektetéseket;

(e) jelentős növekedés az iparágban törvényileg elvárt tőkemegfelelésben, ami miatt a gazdálkodó egységnek le kell építenie, egyes lejáratig tartandó befektetések eladásával;

(f) a lejáratig tartandó befektetések kockázati súlyának jelentős növekedése a kockázati alapon súlyozott tőkemegfelelési számításoknál.

AG23. A gazdálkodó 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 a kibocsátó vételi (call) opciója nem feltétlenül hiúsítja meg a gazdálkodó egység szándékát a pénzügyi eszköz lejáratig való megtartására – lásd az AG18. bekezdést.)

AG24. Lehetnek olyan, az AG16–AG23. bekezdésben bemutatottaktól eltérő körülmények, amelyek azt jelzik, hogy a gazdálkodó egységnek nincs határozott szándéka vagy képessége arra, hogy a befektetést a lejáratig megtartsa.

AG25. A gazdálkodó egység nemcsak 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 egy aktív piacon jegyzett pénzügyi eszköz (mint pl. egy jegyzett adósságinstrumentum, lásd az AG71. bekezdést) 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 a lejáratig tartandóvá minősítés feltételeinek (lásd a 9. és az AG16–AG25. bekezdést). Egy olyan pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor, amely egyébként kölcsönként vagy követelésként kerülne besorolásra, a gazdálkodó egység azt az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként vagy értékesíthetőként is megjelölheti.

BEÁGYAZOTT SZÁRMAZÉKOS TERMÉKEK (10–13. bekezdés)

AG27. Amennyiben az alapszerződésnek nincs kijelölt vagy meghatározott lejárata, és az egy gazdálkodó egység nettó eszközeiben való maradványérdekeltséget testesít meg, a gazdasági jellemzői és kockázatai egy tőkeinstrumentuméval megegyezők, és a beágyazott származékos terméknek ugyanazon gazdálkodó egységre vonatkozó tőkejellemzőkkel kell rendelkeznie ahhoz, hogy szorosan kapcsolódónak minősüljön. Amennyiben az alapszerződés nem tőkeinstrumentum, és az megfelel a pénzügyi instrumentum definíciójának, a gazdasági jellemzői és kockázatai egy hitelinstrumentuméval megegyezők.

AG28. Egy beágyazott nem opciós származékos terméket (mint pl. egy beágyazott forward vagy swap) úgy különítenek el az alapszerződésétől annak kifejezett vagy benne foglalt tartalmi feltételei alapján, hogy annak valós értéke nulla lesz a kezdeti megjelenítéskor. Egy beágyazott opció alapú származékos terméket (mint pl. a beágyazott eladási (put), vételi (call) opció, plafon (cap), padló (floor) vagy „swaption") az opciós jellemző kifejezett feltételei alapján különítik el az alapszerződéstől. Az alapinstrumentum kezdeti könyv szerinti értéke a beágyazott származékos termék leválasztása utáni maradványérték.

AG29. Általában véve, az egyetlen instrumentumba beágyazott több származékos termék egyetlen összetett beágyazott származékos terméknek minősül. Ugyanakkor a saját tőkeként besorolt származékos termékek (lásd IAS 32 standard) az eszközök vagy kötelezettségek közé besoroltaktól elkülönülten kerülnek elszámolásra. Ezenfelül, amennyiben az instrumentum egynél több beágyazott származékos termékkel rendelkezik, és azok eltérő kockázati kitettségekkel kapcsolatosak, valamint azok bármikor leválaszthatóak, és függetlenek egymástól, azokat egymástól elkülönülten számolják el.

AG30. A beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai nem minősülnek az alapszerződéssel szoros kapcsolatban lévőnek (11(a) bekezdés) a következő példákban. Ezekben a példákban, feltételezve, hogy a 11(b) és (c) bekezdésben foglalt feltételek is teljesülnek, a gazdálkodó egység a jelen standard alapján a beágyazott származékos terméket az alapszerződéstől elkülönítve számolja el:

(a) egy instrumentumba beágyazott olyan eladási (put) opció, amelynek alapján az instrumentum birtokosa kérheti, hogy a kibocsátó vásárolja vissza az instrumentumot pénzeszköz vagy más eszköz olyan összegéért, amely valamely tőkeinstrumentum vagy árutőzsdei termék árától vagy árindexétől függ, nem kapcsolódik szorosan az alap-adósságinstrumentumhoz;

(b) 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 (call) 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 a gazdálkodó egység adósságinstrumentumot bocsát ki, és annak birtokosa kiír egy vételi (call) opciót az adósságinstrumentumra vonatkozóan egy harmadik személy részére, a kibocsátó a vételi (call) opciót úgy tekinti, mintha a hitelinstrumentum lejáratig hátralévő időtartamának meghosszabbítását, feltéve, hogy a kibocsátótól a vételi (call) opció lehívásának eredményeként megkövetelhetik, hogy részt vegyen a hitel instrumentum újra marketingelésében, vagy hogy elősegítse azt;

(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 alapinstrumentumhoz, mivel az alap és a beágyazott származékos termékben foglalt kockázatok eltérőek;

(e) egy alap adósságinstrumentumba vagy biztosítási szerződésbe beágyazott részvényindexhez kötött kamat- vagy tőkerész-kifizetések – mely által a kamat vagy a tőkerész összege tőkeinstrumentumok értékéhez kötött – nem kapcsolódnak szorosan az alapinstrumentumhoz, mivel az alap és a beágyazott származékos – termékben foglalt kockázatok eltérőek;

(f) egy átváltoztatható adósságinstrumentumba beágyazott tőkére való átváltási jellemző nem kapcsolódik szorosan az alap-adósságinstrumentumhoz az instrumentum birtokosa szempontjából (a kibocsátó szempontjából a tőkére való átváltási 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);

(g) egy alap-adósságszerződésbe vagy biztosítási szerződésbe beágyazott vételi (call), eladási (put) vagy előtörlesztési opció nem kapcsolódik szorosan az alapszerződéshez, kivéve, ha az opció lehívási ára hozzávetőleg megegyezik az alap-adósságinstrumentum amortizált bekerülési 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-adósságszerződéshez, az előtt kell elvégezni, hogy a sajáttőke-elem az IAS 32 alapján elkülönítésre kerülne;

(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. Példa a hibrid instrumentumra egy olyan pénzügyi instrumentum, amely birtokosának arra biztosít jogot, hogy a pénzügyi instrumentumot eladja a kibocsátó részére pénzeszközt vagy más pénzügyi eszköz olyan összegéért cserében, amely valamely olyan részvény vagy árutőzsdei termék árindexében bekövetkező változás alapján változik, amely növekedhet vagy csökkenhet („visszaadható instrumentum"). Kivéve, ha a kibocsátó a kezdeti megjelenítéskor az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségként jelölte meg a visszaadható instrumentumot, el kell különítenie a beágyazott származékos terméket (azaz az indexhez kötött tőkerészfizetést) a 11. bekezdés alapján, mivel az alapszerződés az AG27. bekezdés alapján adósságinstrumentum, és az indexhez kötött tőkerész törlesztés az AG30(a) bekezdés alapján nem kapcsolódik szorosan az alap-adósságinstrumentumhoz. Mivel a tőkerésztörlesztés összege növekedhet vagy csökkenhet, a beágyazott származékos termék egy nem opciós származékos termék, amelynek értéke a mögöttes változóhoz kötött.

AG32. Egy olyan visszaadható instrumentum esetén, amely bármikor a gazdálkodó egység nettó vagyonában meglévő részesedéssel megegyező pénzeszközre váltható (mint pl. egy nyíltvégű befektetési alap jegyei, vagy jegyhez kötött befektetési termékek), a beágyazott származékos termék elkülönítésének, valamint minden egyes komponens elszámolásának hatása az, hogy a kombinált instrumentumot azon a visszaváltási összegen értékelik, amely a mérlegfordulónapon 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. Ezekben a példákban a gazdálkodó egység a beágyazott származékos terméket nem az alapszerződéstől elkülönítve számolja el:

(a) egy olyan beágyazott származékos termék, amelynek a mögöttese egy olyan kamatláb vagy kamatlábindex, amely megváltoztathatja annak a kamatnak az összegét, amely egyébként fizetendő vagy járó lenne egy kamatozó alap-adósságszerződés vagy biztosítási szerződés után, szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, kivéve, ha a kombinált instrumentum olyan módon is teljesíthető, hogy annak birtokosa számára nem térülne meg a lényegében a teljes megjelenített befektetése, vagy a beágyazott származékos termék legalább megduplázná a birtokos kezdeti megtérülési rátáját az alapszerződésre vonatkozóan, és ez egy olyan megtérülési rátát eredményezhetne, ami legalább kétszerese lenne az alapszerződéssel azonos feltételekkel rendelkező szerződésekre érvényes piaci rátának;

(b) egy adósságinstrumentum kamatlábára vonatkozó beágyazott padló (floor) vagy plafon (cap) szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, feltéve, hogy a plafon (cap) a piaci kamatlábnak megfelelő vagy annál magasabb, és a padló (floor) a piaci kamatlábnak megfelelő vagy annál alacsonyabb az instrumentum kibocsátásának időpontjában, valamint, ha a plafon (cap) és a padló (floor) nem áttételesen van kötve az alapszerződéshez. Hasonlóképpen, egy eszköz (pl. egy árutőzsdei termék) vételére vagy eladására vonatkozó szerződés olyan rendelkezései, amelyek plafon (cap) és padló (floor) értéket állapítanak meg az eszközért fizetendő vagy járó árra vonatkozóan, szorosan kapcsolódnak az alapszerződéshez, amennyiben kezdetben mind a plafon (cap) , mind pedig a padló (floor) veszteséges volt, és azok nem áttételesek;

(c) egy beágyazott deviza származékos termék, amely külföldi pénznemben meghatározott tőke vagy kamat fizetések sorozatát biztosítja, és amely egy alap-adósságinstrumentumba van beágyazva (pl. egy két pénznemes kötvény) szorosan kapcsolódik az alap-adósságinstrumentumhoz. Az ilyen származékos terméket nem különítik el az alapinstrumentumtól, mivel az IAS 21 standard előírja, hogy a monetáris tételeken keletkező árfolyamnyereséget vagy -veszteséget az eredményben számolják el;

(d) egy olyan alapszerződésbe beágyazott deviza származékos termék, amely nem pénzügyi instrumentum (mint pl. egy szerződés valamely nem pénzügyi tétel megvásárlására vagy eladására, ahol az ár külföldi pénznemben került meghatározásra), szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, feltéve, hogy nem áttételes, nem tartalmaz opciós jellemzőt, és az alábbi pénznemek valamelyikében írja elő a fizetést:

i. a szerződés valamelyik jelentős felének a funkcionális pénzneme;

ii. az a pénznem, amelyben a nemzetközi kereskedelemben szokásosan meghatározzák a vonatkozó megszerzett vagy leszállított termék vagy szolgáltatás árát (mint pl. USD a nyersolajügyleteknél); vagy

iii. egy olyan pénznem, amelyet általában alkalmaznak a nem pénzügyi tételek adás-vételi szerződéseiben abban a gazdasági környezetben, ahol az ügylet lebonyolódik (például egy viszonylag stabil és likvid pénznem, amelyet a helyi üzleti tranzakciók vagy külkereskedelem során általában használnak);

(e) egy „csak kamat részbe" vagy „csak tőke részbe" beágyazott előtörlesztési opció szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, feltéve, hogy az alapszerződés i. eredetileg egy olyan pénzügyi instrumentum szerződéses cash flow-inak beszedésére való jog elkülönítésének eredményeként jött létre, amely önmagában és önmagától nem tartalmazott beágyazott származékos terméket; és amely ii. nem tartalmaz olyan feltételeket, amelyek az eredeti alap-adósságszerződésben ne szerepelnének;

(f) a lízing alapszerződésbe beágyazott származékos termék szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, ha a beágyazott származékos termék i. egy inflációhoz kötött index, például a lízingfizetéseknek valamilyen fogyasztói árindexhez kötött indexe (feltéve, hogy a lízing nem áttételes, és hogy az index a gazdálkodó egység saját gazdasági környezetének az inflációjához van kötve); ii. a kapcsolódó értékesítéseken alapuló függő bérleti díj; vagy iii. a változó kamatlábakhoz kötött függő bérleti díj;

(g) az alap származékos instrumentumba vagy az alap biztosítási szerződésbe ágyazott jegyhez kötési jellemző szorosan kapcsolódik az alapinstrumentumhoz vagy alapszerződéshez, ha a befektetési egységben megadott kifizetéseket a befektetési egységek olyan aktuális értékén értékelik, amely tükrözi az alap eszközeinek valós értékét. A jegyhez kötési jellemző olyan szerződéses feltétel, amely egy belső vagy egy külső befektetési alap egységeiben megadott fizetéseket követel meg;

(h) a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termék szorosan kapcsolódik az alap biztosítási szerződéshez, ha a beágyazott származékos termék és az alap biztosítási szerződés annyira összefügg, hogy a gazdálkodó egység nem tudja elkülönülten (azaz az alapszerződés figyelembevétele nélkül) értékelni a beágyazott származékos terméket.

Beágyazott származékos termékeket tartalmazó instrumentumok

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 eredménnyel szemben valós értéken értékelnék. Ezen okból jelen standard lehetővé teszi, hogy a teljes instrumentumot eredménnyel 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 eredménnyel szemben valós értéken értékeltként történő megjelölését a 11A (a) és (b) bekezdésben leírt esetekben, mivel az ilyen megjelölés nem csökkentené a komplexitást, és nem növelné a megbízhatóságot.

MEGJELENÍTÉS ÉS KIVEZETÉS (14–42. bekezdés)

Kezdeti megjelenítés (14. bekezdés)

AG34. A 14. bekezdésben megfogalmazott alapelv következtében, a gazdálkodó 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 (lásd az AG49. bekezdést). Amennyiben egy pénzügyi eszköz átadása nem felel meg a kivezetés feltételeinek, az átvevő nem mutathatja ki az átvett eszközt saját eszközeként (lásd az AG50. bekezdést).

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 a gazdálkodó egység szerződő féllé válik, és ennek következményeként jogot szerez arra, hogy a pénzeszközt megkapja, vagy jogi kötelmet vállal arra, hogy azt megfizesse;

(b) az áruk vagy szolgáltatások megvásárlására vagy eladására vonatkozó biztos elkötelezettség eredményeként megszerzendő eszközök vagy felmerülő kötelezettségek általában nem kerülnek elszámolásra mindaddig, amíg legalább a felek egyike nem teljesített a megállapodás alapján. Például, ha egy gazdálkodó egység egy biztos megrendelést kap, akkor nem jelenít meg egy eszközt (a rendelést feladó gazdálkodó egység pedig nem jelenít meg egy kötelezettséget) az elkötelezettség időpontjában, hanem addig késlelteti a megjelenítést, amíg a megrendelt árukat vagy szolgáltatásokat leszállítják, kézbesítik vagy nyújtják. Amennyiben valamely nem pénzügyi tétel megvásárlására vagy eladására vonatkozó biztos elkötelezettség az 5–7. bekezdés alapján a jelen standard hatálya alá tartozik, annak nettó valós értékét az elkötelezettség időpontjában megjelenítik eszközként vagy kötelezettségként (lásd a lenti (c) pontot). Ezenfelül, amennyiben egy korábban meg nem jelenített biztos elkötelezettséget egy valós érték fedezeti ügyletben fedezett tételként jelölnek meg, a fedezett kockázatnak tulajdonítható valós érték változást eszközként vagy kötelezettségként megjelenítik a fedezeti ügylet kezdetét követően (lásd a 93. és 94. bekezdést);

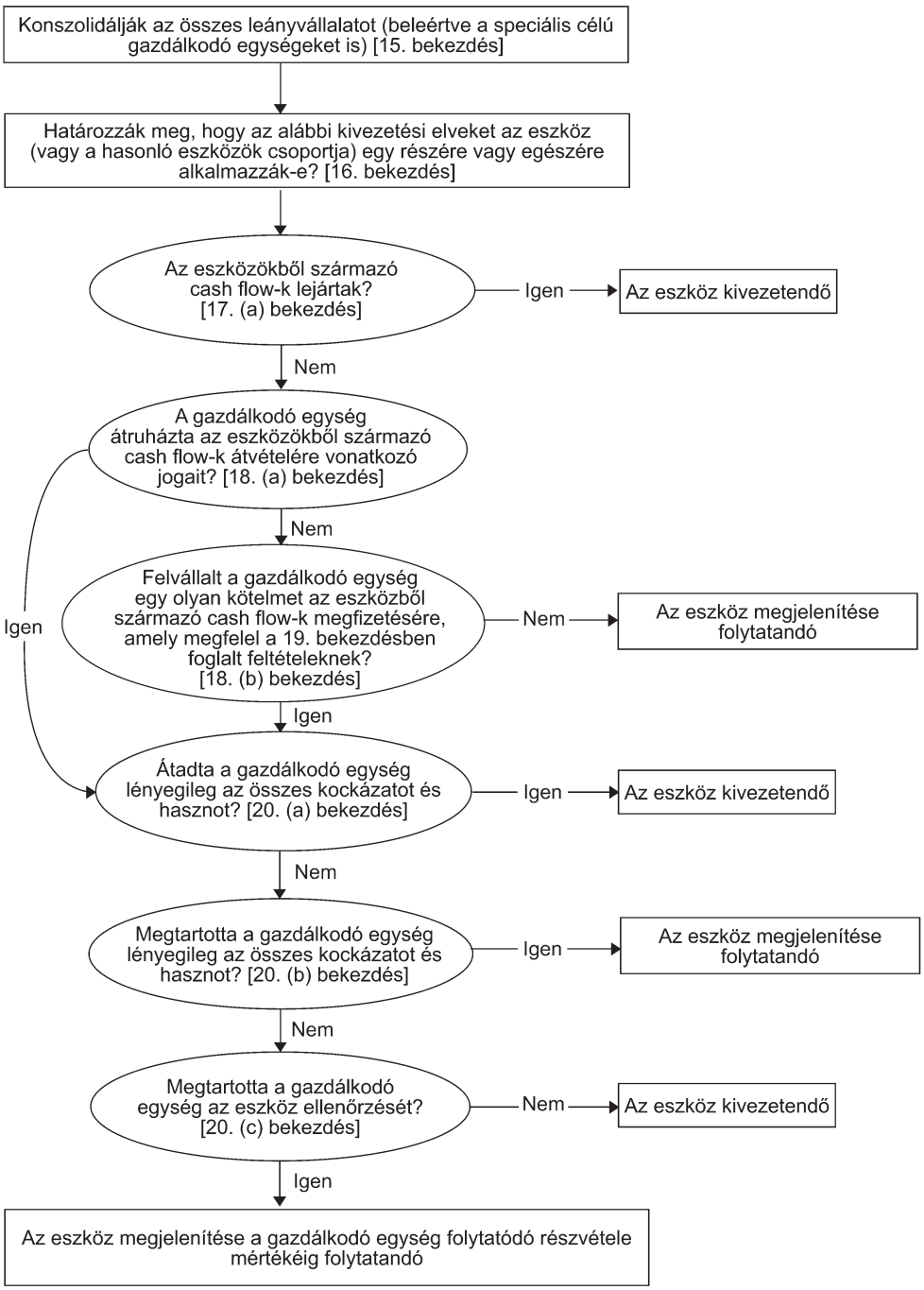
(c) a jelen standard hatálya alá tartozó forwardszerződést (lásd a 2–7. bekezdést) eszközként vagy kötelezettségként az elkötelezettség időpontjában jelenítik meg, nem pedig a teljesítés időpontjában. Amikor a gazdálkodó egység szerződő fellé válik egy forwardszerződésben, a jog és a kötelem valós értékei gyakran megegyeznek, így a forward nettó valós értéke nulla. Amennyiben a jog és a kötelem nettó valós értéke nem nulla, a szerződést eszközként vagy kötelezettségként megjelenítik;

(d) a jelen standard hatálya alá tartozó opciós szerződéseket (lásd a 2–7. bekezdést) akkor jelenítik meg eszközként vagy kötelezettségként, amikor azok birtokosa vagy kiírója szerződő féllé válik;

(e) a tervezett jövőbeni ügyletek, függetlenül attól, hogy azok mennyire valószínűek, nem eszközök és kötelezettségek, mivel a gazdálkodó egység még nem vált szerződő felévé egy szerződésnek.

Pénzügyi eszköz kivezetése (15–37. bekezdés)

AG36 Az alábbi ábra annak értékelését illusztrálja, hogy egy pénzügyi eszközt ki kell-e vezetni, és ha igen, milyen mértékben.



Olyan megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egység megtartja egy pénzügyi eszköz cash flow-inak átvételére vonatkozó szerződéses jogokat, de szerződéses kötelmet vállal a cash flow-k megfizetésére egy vagy több átvevő felé (18(b) bekezdés).

AG37. A 18(b) bekezdésben leírt helyzet (amikor a gazdálkodó egység megtartja egy pénzügyi eszköz cash flow-inak átvételére vonatkozó szerződéses jogokat, de szerződéses kötelmet vállal a cash flow-k megfizetésére egy vagy több átvevő felé) akkor következik be pl., ha a gazdálkodó egység egy speciális célú gazdálkodó egység 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 felelnek meg a kivezetés feltételeinek, amennyiben a 19. és 20. bekezdésben foglalt feltételek teljesülnek.

AG38. A 19. bekezdés alkalmazásakor a gazdálkodó egység pl. lehet egy pénzügyi eszköz keletkeztetője, vagy lehet egy olyan csoport, amely magában foglal egy konszolidált speciális célú gazdálkodó egységet, 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 gazdálkodó egység lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadta:

(a) egy pénzügyi eszköz feltétel nélküli eladása;

(b) egy pénzügyi eszköz eladása olyan opcióval, amely alapján a pénzügyi eszköz a visszavásárlás időpontjában érvényes valós értékén vásárolható vissza; valamint

(c) egy pénzügyi eszköz eladása egy olyan eladási (put) vagy vételi (call) opcióval együtt, amely nagymértékben veszteséges (azaz olyan opció, amely eddig veszteséges, és nagyon valószínűtlen, hogy lejárata előtt nyereségessé válik).

AG40. Példák arra, amikor egy gazdálkodó egység lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta:

(a) olyan eladási és visszavásárlási ügylet, amelyben a visszavásárlási ár egy fix ár vagy az eladási árnak egy hitelezői hozammal növelt értéke;

(b) értékpapír-kölcsönzésre szóló megállapodás;

(c) egy pénzügyi eszköz eladása egy teljes hozamswappal, amely a piaci kockázati kitettséget visszaadja a gazdálkodó egységnek;

(d) egy pénzügyi eszköz eladása egy olyan eladási (put) vagy vételi (call) opcióval együtt, ami nagymértékben nyereséges (azaz olyan opció, ami eddig nyereséges, és nagyon valószínűtlen, hogy lejárata előtt veszteségessé válik); valamint

(e) rövid lejáratú követelések eladása, amelyben a gazdálkodó egység garantálja, hogy kompenzálja az átvevőt a valószínűleg bekövetkező hitelezési veszteségekért.

AG41. Amennyiben a gazdálkodó egység úgy ítéli meg, hogy az átadás eredményeként alapvetően átadta lényegében az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, nem jeleníti meg egy jövőbeni időszakban újra az átadott eszközt, kivéve, ha azt egy új ügyletben újra megszerzi.

Az ellenőrzés átadásának értékelése

AG42. A gazdálkodó egység nem tartotta meg az eszköz ellenőrzését, ha az átvevő gyakorlatilag képes az átadott eszközt értékesíteni. A gazdálkodó egység megtartotta az eszköz ellenőrzését, ha az átvevő gyakorlatilag nem képes az átadott eszközt értékesíteni. Az átvevő képes gyakorlatilag értékesíteni az átadott eszközt, ha azzal egy aktív piacon kereskednek, mivel az átvevő így bármikor visszavásárolhatja azt a piacon, amennyiben azt vissza kell szolgáltatnia a gazdálkodó egységnek. Például, az átvevő képes lehet gyakorlatilag értékesíteni az átadott eszközt, ha az átadott eszköz egy olyan opció tárgya, amely lehetővé teszi a gazdálkodó egység számára, hogy visszavásárolja azt, de az átvevő az átadott eszközt könnyen megszerezheti a piacon, ha az opciót lehívják. Az átvevő nem képes gyakorlatilag értékesíteni az átadott eszközt, ha a gazdálkodó egység fenntart egy ilyen opciót, és az átvevő nem képes az átadott eszközt könnyen beszerezni a piacon, amennyiben a gazdálkodó egység az opcióját lehívja.

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, és anélkül, hogy további korlátozásokat keletkezne az átadásra vonatkozóan. A kritikus kérdés az, hogy az átvevő mit képes megtenni a gyakorlatban, és nem az, hogy az átvevőnek mire van szerződéses joga az átvett eszközre vonatkozóan, vagy, hogy milyen szerződéses tiltások léteznek. Nevezetesen:

(a) az átruházott eszköz elidegenítésére vonatkozó szerződéses jognak kicsi a gyakorlati hatása, ha az átadott eszköznek nincs piaca; valamint

(b) az átadott eszköz elidegenítésére való képességnek kicsi a gyakorlati hatása, ha azt nem lehet szabadon gyakorolni. Ezen okból:

i. az átvevő képességének az átadott eszköz elidegenítésére függetlennek kell lennie mások intézkedéseitől (azaz annak egyoldalú képességnek kell lennie); valamint

ii. az átvevőnek képesnek kell lennie az átadott eszköz elidegenítésére anélkül, hogy az átruházáshoz megszorító feltételeket kellene csatolnia (pl. feltételeket arra vonatkozóan, hogy egy hiteleszköz hogyan kerüljön kezelésre, vagy egy opciót, amely az átvevőnek jogot biztosít az eszköz visszavásárlására).

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, ha egy eladási (put) opció vagy garancia korlátozza az átvevőt az átadott eszköz eladásában, az átadó megtartotta az átadott eszköz feletti ellenőrzést. Például, amikor egy eladási (put) opció vagy garancia kellően értékes, az korlátozza az átvevőt az átruházott eszköz eladásában, mivel az átvevő a gyakorlatban nem adná el az átadott eszközt harmadik személy részére anélkül, hogy hasonló opciót vagy más korlátozó feltételt csatolna. Ehelyett, az átvevő megtartaná az átadott eszközt, hogy megszerezze a garancia vagy eladási (put) opció alapján járó kifizetéseket. Ilyen körülmények között az átadó megtartotta az átadott eszköz feletti ellenőrzést.

Átadások, amelyek megfelelnek a kivezetés feltételeinek

AG45. A gazdálkodó egység megtarthatja az átadott eszközre fizetendő kamatok egy részére szóló jogát az eszközök kezelésének a kompenzációjaként. A kamatfizetéseknek azt a részét, amitől a gazdálkodó egység elesne a kezelési szerződés megszűnésekor vagy átadásakor, a kezelési eszközhöz vagy kötelezettséghez rendelik hozzá. A kamatfizetéseknek az a része, amit a gazdálkodó egység nem veszítene el, egy „csak kamat rész" követelés. Például ha a gazdálkodó egység semmilyen kamatot nem veszítene el a kezelési szerződés megszűnésekor vagy átadásakor, a teljes kamatkülönbözet (spread) egy „csak kamat rész" követelés. A 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 a gazdálkodó 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, a gazdálkodó egység a 48., 49. és az AG69–AG82. bekezdésben 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 gazdálkodó egység által, az átadott eszközön nem fizetés miatt felmerülő veszteségekre adott garancia miatt nem lehet az eszközt kivezetni, mivel a gazdálkodó egység lényegében az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartotta, az átadott eszközt továbbra is teljes egészében kimutatják és a kapott ellenértéket kötelezettségként jelenítik meg.

Folytatódó részvétel az átadott eszközökben

AG48. A következő példák azt mutatják be, hogy a gazdálkodó egységnek miként kell az átadott eszközt és az ahhoz kapcsolódó kötelezettséget a 30. bekezdés szerint értékelnie.

Valamennyi eszköz

(a) Ha egy gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység kötelezhető („a garancia összege") közül az alacsonyabbikon értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget kezdetben a garancia összegén értékelik, növelve a garancia valós értékével (amely általában a garanciáért kapott ellenérték). Ezt követően a garancia kezdeti valós értékét az eredményben időarányos alapon számolják el (lásd IAS 18), az eszköz könyv szerinti értékét pedig az értékvesztés miatti bármely veszteséggel csökkentik.

Amortizált bekerülési értéken értékelt eszközök

(b) Amennyiben a gazdálkodó egység által kiírt eladási (put) opciós kötelem vagy a gazdálkodó egység birtokában lévő vételi (call) opciós jog miatt egy átadott eszközt nem lehet kivezetni és a gazdálkodó egység az átadott eszközt amortizált bekerülési értéken értékeli, a hozzá kapcsolódó kötelezettséget annak bekerülési értékén (azaz a kapott ellenértéken) értékelik, módosítva bármely olyan különbségnek az amortizációjával, amely a bekerülési érték és az átadott eszköznek az opció lejárati időpontjában fennálló 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 az eredményben az effektív kamatláb módszerének alkalmazásával számolják el. Ha lehívják az opciót, a kapcsolódó kötelezettség könyv szerinti értéke és a lehívási ár közötti bármely különbséget az eredményben jelenítik meg.

Valós értéken értékelt eszközök

(c) Ha a gazdálkodó egység által megtartott vételi (call) opciós jog miatt nem lehet egy átadott eszközt kivezetni és a gazdálkodó egység az eszközt valós értéken értékeli, az eszközt a továbbiakban is valós értéken értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget, i. amennyiben az opció nyereséges vagy pénzénél van, az opció lehívási árának az opció időértékével csökkentett értékén; vagy ii. ha az opció veszteséges, az átadott eszköz valós értékének az opció időértékével csökkentett értékén értékelik. A kapcsolódó kötelezettség értékelésének módosítása biztosítja, hogy az eszköz és a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke a vételi (call) opciós jog valós értékét mutatják. Ha például a mögöttes eszköz valós értéke 80 CU, az opció lehívási ára 95 CU és az opció időértéke 5 CU, a kapcsolódó kötelezettség könyv szerinti értéke 75 CU (80 CU – 5 CU) és az átadott eszköz könyv szerinti értéke (azaz valós értéke) 80 CU.

(d) Ha a gazdálkodó egység által kiírt eladási (put) opció miatt nem lehet az átadott eszközt kivezetni és a gazdálkodó egység az átadott eszközt valós értéken értékeli, a kapcsolódó kötelezettséget az opció lehívási árának az opció időértékével növelt értékén értékelik. Az eszköz valós értéken történő értékelése a valós érték és az opció lehívási ára közül a kisebbikre korlátozódik, mivel a gazdálkodó egységnek nincs joga az átadott eszköz valós értékének az opció lehívási ára feletti növekményeire. Ez biztosítja, hogy az eszköz és a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke az eladási (put) opciós kötelem valós értéke. Ha például a mögöttes eszköz valós értéke 120 CU, az opció lehívási ára 100 CU és az opció időértéke 5 CU, a kapcsolódó kötelezettség könyv szerinti értéke 105 CU (100 CU + 5 CU) és az átadott eszköz könyv szerinti értéke (ebben az esetben az opció lehívási ára) 100 CU.

(e) Amennyiben egy megvásárolt vételi (call) és egy kiírt eladási (put) opció formájában lévő gallér (collar) ügylet miatt nem lehet az átadott eszközt kivezetni és a gazdálkodó egység az eszközt valós értéken értékeli, az eszközt továbbra is valós értéken értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget i. amennyiben a vételi (call) opció nyereséges vagy pénzénél van, a vételi (call) opció lehívási ára és az eladási (put) opció valós értéke összegének a vételi (call) opció időértékével csökkentett értékén; vagy ii. amennyiben a vételi (call) opció veszteséges, az eszköz valós értéke és az eladási (put) opció valós értéke összegének a vételi (call) opció időértékével csökkentett értékén értékelik. A kapcsolódó kötelezettség értékelésének módosítása biztosítja, hogy az eszköz és a kapcsolódó kötelezettség nettó könyv szerinti értéke a gazdálkodó egység által birtokolt és kiírt opciók valós értékét mutatják. Például tegyük fel, hogy a gazdálkodó egység egy valós értéken értékelt pénzügyi eszközt ad át, ezzel egyidejűleg pedig vételi (call) opciót vesz 120 CU lehívási árral, és kiír egy eladási (put) opciót 80 CU lehívási ár mellett. Tételezzük fel továbbá, hogy az eszköz valós értéke 100 CU az átadás időpontjában. Az eladási (put) és vételi (call) opció időértéke 1 CU, illetve 5 CU. Ebben az esetben a gazdálkodó egység egy 100 CU értékű eszközt (az eszköz valós értéke) és egy 96 CU értékű kötelezettséget [(100 CU + 1 CU) – 5 CU] mutat ki. Ennek eredménye 4 CU nettó eszköz érték, ami a gazdálkodó egység birtokában lévő és általa kiírt opciók valós értéke.

Valamennyi átadás

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 (call) opció miatt lehetséges, hogy pénzügyi eszközök átadását nem lehet értékesítésként elszámolni. Ebben az esetben a vételi (call) opciót nem mutatják ki elkülönülten mint származékos eszközt.

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, mivel az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta.

(c) *Visszavásárlási szerződések és értékpapír-kölcsönzés – a helyettesítés joga*. Ha egy visszavásárlási szerződés, amelyben a visszavásárlási ár egy fix ár, vagy az megfelel a hitelezői hozammal növelt eladási árnak, vagy egy hasonló értékpapír-kölcsönzési ügylet az átvevőnek jogot biztosít arra, hogy helyettesíthesse az átadott eszközöket hasonló és azonos valós értékű eszközökkel a visszavásárlás időpontjában, a visszavásárlási szerződés, vagy értékpapír-kölcsönzési tranzakció keretében eladott vagy kölcsönbe adott eszközt nem vezetik ki, mivel az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta.

(d) *Elővásárlási jog a visszavásárláskor valós értéken*. Ha a gazdálkodó egység elad egy pénzügyi eszközt és csak egy elővásárlási jogot tart meg az átadott eszköznek a valós értéken történő visszavásárlására, amennyiben később az átvevő eladja azt, a gazdálkodó egység kivezeti az eszközt, mivel lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadta.

(e) *„Látszateladási" tranzakció*. Egy pénzügyi eszköznek röviddel annak eladása utáni visszavásárlását néha látszateladásnak nevezik. Ez a fajta visszavásárlás nem zárja ki a kivezetést, feltéve, hogy az eredeti tranzakció megfelelt a kivezetés követelményeinek. Ugyanakkor, ha egy pénzügyi eszköz értékesítésére irányuló szerződést egyszerre kötnek meg egy olyan szerződéssel, amelynek célja ugyanannak az eszköznek a visszavásárlása fix áron, vagy egy hitelezői hozammal növelt eladási áron, az eszközt nem vezetik ki.

(f) *Jelentősen nyereséges eladási (put) és vételi (call) opciók*. Ha egy átadott pénzügyi eszközt az átadó visszahívhat és a vételi (call) opció jelentősen nyereséges, az átadás nem felel meg a kivezetés feltételeinek, mivel az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta. Hasonlóképpen, ha egy átadott pénzügyi eszközt az átvevő visszaadhat és az eladási (put) opció jelentősen nyereséges, az átadás nem felel meg a kivezetés feltételeinek, mivel az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot megtartotta.

(g) *Jelentősen veszteséges eladási (put) és vételi (call) opciók*. Azt a pénzügyi eszközt, amelyet csak egy, az átvevő által birtokolt jelentősen veszteséges eladási (put) opció, vagy egy, az átadó által birtokolt jelentősen veszteséges vételi (call) opció mellett adtak át, kivezetik. Ennek az az oka, hogy az átadó lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot átadta.

(h) *Olyan vételi (call) opció alá eső, könnyen beszerezhető eszközök, amely nem jelentősen nyereséges, és nem is jelentősen veszteséges*. Ha a gazdálkodó egység vételi (call) opcióval rendelkezik egy olyan eszközre, amelyet a piacon könnyen be lehet szerezni, és az opció nem jelentősen nyereséges, és nem is jelentősen veszteséges, az eszközt kivezetik. Ennek az az oka, hogy a gazdálkodó egység i. nem tartotta meg és nem is adta át lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot: valamint ii. nem tartotta meg az ellenőrzést. Ha azonban az eszközt nem lehet könnyen beszerezni a piacról, a kivezetés nem lehetséges az eszköz értékének azon hányadáig, amely a vételi (call) opció alá esik, mivel a gazdálkodó egység megtartotta az eszköz feletti ellenőrzést.

(i) *A gazdálkodó egység által kiírt olyan eladási (put) opció alá eső, a piacról nem könnyen beszerezhető eszköz, amely nem jelentősen nyereséges, és nem is jelentősen veszteséges*. Amennyiben a gazdálkodó egység olyan pénzügyi eszközt ad át, amelyet a piacról nem lehet könnyen beszerezni, és olyan eladási (put) opciót ír ki, amely nem jelentősen veszteséges, a gazdálkodó egység a kiírt eladási (put) opció miatt lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázatot és hasznot nem tartotta meg és nem is adta át. A gazdálkodó egység megtartja az eszköz feletti ellenőrzést, ha az eladási (put) opció elég értékes ahhoz, hogy az átvevőt megakadályozza az eszköz eladásában, mely esetben az eszközt továbbra is kimutatják az átadó folytatódó részvételének mértékéig (lásd az AG44. bekezdést). A gazdálkodó egység átadja az eszköz feletti ellenőrzést, ha az eladási (put) opció nem elég értékes ahhoz, hogy az átvevőt megakadályozza az eszköz eladásában, mely esetben az eszközt kivezetik.

(j) *Olyan eszközök, amelyek valós értéken történő eladási (put) vagy vételi (call) opció, vagy forward visszavásárlási szerződés tárgyát képezik*. Egy olyan pénzügyi eszköz átadása, amely csak olyan eladási (put) vagy vételi (call) opció vagy forward visszavásárlási szerződés tárgyát képezi, amelynek a lehívási vagy visszavásárlási ára megegyezik a pénzügyi eszköz valós értékével a visszavásárlás idején, kivezetést eredményez a lényegében az összes, a tulajdonlással járó kockázat és haszon átadása miatt.

(k) *Pénzeszközben teljesített vételi (call) vagy eladási (put) opciók*. A gazdálkodó egység értékeli egy olyan pénzügyi eszköznek az átadását, amely egy pénzeszközben 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. Ha a gazdálkodó egység az átruházott eszköz tulajdonlásának lényegében összes kockázatát és hasznát nem tartotta meg, meghatározza, hogy az átadott eszköz ellenőrzését megtartotta-e. Az, hogy az eladási (put) vagy vételi (call) opció, vagy a forward visszavásárlási szerződés teljesítése pénzeszközben, nettó módon történik, nem jelenti automatikusan azt, hogy a gazdálkodó egység átadta az ellenőrzést (lásd az AG44. és a fenti (g), (h) és (i) bekezdést).

(l) *Ügyfélkiváltási rendelkezés*. Az ügyfélkiváltási rendelkezés egy olyan feltétel nélküli visszavásárlási (vételi (call)) opció, amelynek révén a gazdálkodó egységnek jogában áll, hogy bizonyos korlátozásokkal terhelten átadott eszközöket visszaszerezzen. Amennyiben az ilyen opció eredményeképpen a gazdálkodó egység nem tartja meg és nem is adja át lényegében az összes, az átadott eszközök tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, ez csak a visszavásárlással érintett összeg mértékéig akadályozza meg a kivezetést (feltéve, hogy az átvevő nem adhatja el az eszközöket). Ha például a hiteleszközök könyv szerinti értéke és átadásának a hozama 100 000 CU, és bármelyik egyedi kölcsön visszahívható, de az összes visszavásárolható kölcsön teljes összege nem haladhatja meg a 10 000 CU összeget, a kölcsönök értékéből 90 000 CU megfelel a kivezetés feltételeinek.

(m) *Rendező vételi (call) opció*. Egy olyan gazdálkodó egység, amely az átadott eszközöket kezelő átadó, rendelkezhet rendező vételi (call) opcióval a fennmaradó átadott eszközök visszavásárlására akkor, amikor a kintlévő pénzügyi eszközök összege olyan meghatározott szintre esik, amelyen az eszközök kezelése már terhessé válik a kezelésből faladó előnyökhöz viszonyítva. Amennyiben az ilyen rendező vételi (call) opció azt eredményezi, hogy a gazdálkodó egység nem tartja meg és nem is adja át lényegében az összes, az átadott eszközök tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot, és az átvevő nem adhatja el az eszközöket, ez csak a vételi (call) opcióval érintett eszközök összegének a mértékéig akadályozza meg a kivezetést.

(n) *Alárendelt megtartott kamatok és hitelgaranciák*. A gazdálkodó egység biztosíthat az átvevő részére hitelképesség-növelést azáltal, hogy alárendeli az átadott eszközben megtartott kamatainak egy részét vagy egészét. A gazdálkodó egység ugyanakkor hitelgarancia formájában is biztosíthat az átvevő részére hitelképesség-növelést, amely lehet korlátlan, vagy egy bizonyos összegre korlátozódhat. Amennyiben a gazdálkodó egység lényegében az összes, az átadott eszköz tulajdonlásával járó kockázatot és hasznot megtartja, az eszközt továbbra is teljes egészében kimutatja. Ha a gazdálkodó egység megtartja a tulajdonlással járó kockázatok és hasznok egy részét, de nem tartja meg lényegében az összeset, és megtartja az ellenőrzést, a kivezetés nem lehetséges azon pénzeszköz vagy más eszköz összegének a mértékéig, amelynek megfizetésére a gazdálkodó egység kötelezhető.

(o) *Teljeshozam-swapok*. A gazdálkodó egység eladhat egy pénzügyi eszközt egy átvevőnek és teljeshozam-swapot köthet az átvevővel, miszerint a mögöttes eszközből származó minden kamatfizetési cash flow-t átutalnak a gazdálkodó egységnek egy fix összegű vagy változó kamattal számított kifizetés ellenében, és a gazdálkodó egység viseli a mögöttes eszköz valós értékének minden növekedését, vagy csökkenését. Ebben az esetben a teljes eszköz kivezetése tiltott.

(p) *Kamatlábswapok*. A gazdálkodó egység átadhat az átvevő részére egy fix kamatozású pénzügyi eszközt és köthet egy kamatlábswapügyletet az átvevővel, melynek során rögzített kamatot kap és változó kamatot fizet egy olyan névleges összegre vonatkozóan, amely egyenlő az átadott pénzügyi eszköz tőkeösszegével. A kamatlábswap nem zárja ki az átadott eszköz kivezetését, feltéve, hogy a swap keretében járó kifizetések nem függenek az átadott eszközre történő kifizetésektől.

(q) *Amortizálódó kamatlábswapok*. A gazdálkodó egység átadhat az átvevőnek egy olyan fix kamatozású pénzügyi eszközt, amelyet egy adott időszak során fizetnek ki és köthet az átvevővel egy amortizálódó kamatlábswapot, amelynek során fix kamatot kap és változó kamatot fizet egy névleges összeg alapján. Amennyiben a swap névleges összege úgy amortizálódik, hogy az bármilyen időpontban megfelel a kint lévő átadott pénzügyi eszköz tőkeösszegének, a swap általában azt eredményezi, hogy a gazdálkodó egység megtartja a lényeges előtörlesztési kockázatot, amikor is a gazdálkodó egység vagy továbbra is 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 kinnlévő tőkeösszegéhez, ez a swapügylet nem eredményezi azt, hogy a gazdálkodó egység megtartja az eszközzel kapcsolatos előtörlesztési kockázatot. Ennélfogva ez nem zárja ki az átadott eszköz kivezetését, feltéve, hogy a swap keretében történő kifizetések nem függenek az átadott eszközre történő kamatkifizetésektől, és a swapügylet nem eredményezi azt, hogy a gazdálkodó egység megtart bármilyen más jelentős kockázatot vagy hasznot az átadott eszköz tulajdonlásával kapcsolatosan.

AG52. Ez a bekezdés bemutat egy példát a folytatódó részvételi megközelítés alkalmazására akkor, amikor a gazdálkodó egység folytatódó részvétele egy pénzügyi eszköz valamely részére vonatkozóan áll fenn.

Tegyük fel, hogy a gazdálkodó egység előtörleszthető kölcsönök olyan portfóliójával rendelkezik, amelyeknek a kamatszelvénye és az effektív kamatlába 10 százalék, és amelyeknek a tőkeösszege és amortizált bekerülési értéke 10 000 CU. A gazdálkodó egység olyan ügyletet köt, amelyben egy 9 115 CU összegű kifizetés ellenében az átvevő jogot kap 9 000 CU összegben bármely befolyó tőketörlesztésre és annak 9,5 százalékos kamatára. A gazdálkodó egység megtartja a jogot 1 000 CU összegben bármely befolyó tőketörlesztésre és ennek 10 százalékos kamatára, valamint a fennmaradó 9 000 CU összegű tőkének a 0,5 százalékos többlet kamatkülönbözetére. A befolyó előtörlesztéseket a gazdálkodó egység és az átvevő között 1:9 arányban osztják meg, de bármely nem teljesítést a gazdálkodó egység 1 000 CU-s érdekeltségéből vonnak le mindaddig, amíg ki nem merítik ezt az érdekeltséget. A tranzakció időpontjában a kölcsönök valós értéke 10 100 CU, a 0,5 százalékos kamatkülönbözet becsült valós értéke pedig 40 CU.

A gazdálkodó egység úgy ítéli meg, hogy átadta a tulajdonlással járó jelentős hasznok és kockázatok egy részét (például jelentős előtörlesztési kockázatot), de a tulajdonlással járó jelentős hasznok és kockázatok egy részét meg is tartotta (az alárendelt fennmaradó érdekeltség miatt), és megtartotta az ellenőrzést. Ennélfogva a folytatódó részvételi megközelítést alkalmazza.

Ennek a standardnak az alkalmazása végett a gazdálkodó egység úgy tekinti a tranzakciót mint (a) egy 1 000 CU összegű, teljesen arányos megtartott érdekeltség megtartását; plusz (b) a megtartott kamat alárendelését annak érdekében, hogy hitelképesség-növelést biztosítson az átvevőnek a hitelezési veszteségekre.

A gazdálkodó egység úgy számol, hogy a 9 115 CU összegű, realizált ellenértékből 9 090 CU (a 10 100 CU 90 százaléka) a teljesen arányos 90 százalékos részesedés ellenértékét képviseli. A kapott ellenérték fennmaradó része (25 CU) azt az ellenértéket képviseli, amelyet a gazdálkodó egység azért kapott, mert alárendelte a megtartott érdekeltségét annak érdekében, hogy hitelképesség-növelést biztosítson az átvevőnek a hitelezési veszteségekre. Ezen túlmenően, a 0,5 százalék mértékű kamatkülönbözet is a hitelképesség-növelésért kapott ellenértéket testesít meg. Ennek megfelelően, a hitelképesség-növelésért kapott teljes ellenérték 65 CU (25 CU + 40 CU).

A gazdálkodó egység kiszámítja a cash flow-k 90 százalékos hányadának értékesítésén keletkezett veszteséget vagy nyereséget. Feltételezve, hogy a 10 százalékos átadott részre és a 90 százalékos megtartott részre nem állnak rendelkezésre elkülönült valós értékek az átadás időpontjában, a gazdálkodó egység az eszköz könyv szerinti értékét 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**

A gazdálkodó egység a cash flow-k 90 százalékának értékesítésén képződött nyereségét vagy veszteségét úgy számolja ki, hogy a kapott ellenértékből levonja az átadott hányad felosztott könyv szerinti értékét, ami 90 CU (9 090 CU – 9 000 CU). A gazdálkodó egység által megtartott hányad könyv szerinti értéke 1 000 CU.

Ezen túlmenően, a gazdálkodó egység 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).

A gazdálkodó egység a fentiek ismeretében a tranzakciót a következőképpen számolja el:

	Tartozik	*Követel*
Eredeti eszköz	—	9 000
Alárendelés miatt megjelenített eszköz vagy a fennmaradó érdekeltség	1 000	—
A kamatkülönbözet formájában kapott ellenértékre megjelenített eszköz	40	—
Eredmény (átadáskori nyereség)	—	90
Kötelezettség	—	1 065
Kapott pénzeszköz	9 115	—
Összesen	**10 155**	**10 155**

A tranzakciót követően azonnal az eszköz könyv szerinti értéke 2 040 CU lesz, amelyből 1 000 CU a megtartott hányad felosztott bekerülési értéke, 1 040 CU pedig a gazdálkodó egység folytatódó részvétele

annak révén, hogy megtartott érdekeltségét alárendelte a hitelezési veszteségek fedezésére (ami magában foglalja a 40 CU értékű kamatkülönbözetet is).

A későbbi időszakokban a gazdálkodó egység a hitelképesség-növelésért kapott ellenértéket (65 CU) időarányos alapon számolja el, kamatot határol el a megjelenített eszközre az effektív kamatláb módszerét alkalmazva, valamint megjeleníti az esetleges hitelezési veszteségeket a megjelenített eszközökön. Az utóbbi példájaként tételezzük fel, hogy a következő évben 300 CU összegű hitelezési értékvesztés miatti veszteség keletkezik a mögöttes kölcsönön. A gazdálkodó 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), megjelenített kötelezettségét pedig 300 CU-val csökkenti. A nettó eredmény egy terhelés az eredményben a 300 CU összegű 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. bekezdés 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 az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt 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 a gazdálkodó egység a pénzügyi eszköz vásárlására vagy eladására elkötelezi magát. A kötési időpont szerinti elszámolás jelenti (a) az átveendő eszköznek és az érte fizetendő kötelezettségnek a kötési időpontban történő megjelenítését; és (b) az eladott eszköznek a kivezetését, az elidegenítés bármely nyereségének vagy veszteségének a megjelenítését, valamint a vevőtől esedékes követelésnek a megjelenítését a kötési időpontban. Kamatot általában nem számítanak fel az eszközre és a vonatkozó kötelezettségre a teljesítés időpontjáig, amikor is a tulajdonjog átszáll.

AG56. A teljesítés időpontja az az időpont, amikor a gazdálkodó egység megkapja vagy átadja az eszközt. A teljesítés időpontja szerinti elszámolás jelenti (a) az eszköz megjelenítését azon a napon, amikor a gazdálkodó egység azt megkapja; valamint (b) egy eszköznek a kivezetését és az elidegenítés bármely nyereségének vagy veszteségének a megjelenítését azon a napon, amikor azt a gazdálkodó egység leszállította. Amikor a teljesítés időpontja szerinti elszámolást alkalmazzák, a gazdálkodó egység ugyanolyan módon számolja el az átvett eszköz valós értékének változásait a kötési időpont és a teljesítés időpontja között eltelt időszakban, mint ahogyan a megszerzett eszközre azt elszámolja. Más szóval, az értékváltozást nem mutatják ki a bekerülési értéken vagy amortizált bekerülési értéken nyilvántartott eszközök esetében; az eredményben számolják el az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközökként besorolt eszközök esetében; és a saját tőkében számolják el az értékesíthető eszközök esetében.

Pénzügyi kötelezettség kivezetése (39–42. bekezdés)

AG57. A pénzügyi kötelezettség (vagy annak egy része) akkor szűnik meg, amikor az adós:

(a) eleget tesz a kötelezettségének (vagy a kötelezettség egy részének) azáltal, hogy kifizeti a hitelezőt, általában pénzeszközzel, más pénzügyi eszközökkel, árukkal vagy szolgáltatásokkal; vagy

(b) ha jogilag mentesül a kötelezettségért (vagy annak egy részéért) való elsődleges felelősség alól, vagy törvényi eljárással, vagy pedig a hitelező révén. (Ez a feltétel akkor is fennállhat, ha az adós garanciát adott.)

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 hatálytalanítás”-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 kötelem átvállalásáért, és tájékoztatja a hitelezőjét arról, hogy egy harmadik fél átvállalta tőle adósságkötelmét, az adós nem vezeti ki az adósságkötelmet addig, amíg nem teljesül az AG57(b) bekezdésben megfogalmazott feltétel. Ha az adós fizet egy harmadik félnek azért, hogy átvállaljon egy kötelmet, és hitelezőjétől jogi mentesülést kap, az adós megszüntette a tartozást. Ugyanakkor, ha az adós megállapodik az adósággal 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 a gazdálkodó egységnek újabb kötelezettséget kell kimutatnia akkor, ha az átadott pénzügyi eszközökre vonatkozóan a 15–37. bekezdésben foglalt kivezetési kritériumok nem teljesülnek. Ha ezek a kritériumok nem teljesülnek, az átadott eszközöket nem vezetik ki, és a gazdálkodó egység új kötelezettséget mutat ki az átadott eszközökkel kapcsolatosan.

AG62. A 40. bekezdés alkalmazásában a feltételek akkor lényegesen eltérőek, ha az új feltételek alapján a – kapott díjakkal csökkentett fizetett díjakat is tartalmazó – cash flow-k diszkontált jelenértéke az eredeti effektív kamatlábbal diszkontálva legalább 10 százalékkal eltér az eredeti pénzügyi kötelezettség még hátralévő cash flow-inak diszkontált jelenértékétől. Ha az adósságinstrumentumok cseréjét vagy a feltételek módosítását megszüntetésként számolják el, bármely felmerülő költséget vagy díjat a kötelezettség megszűnésével kapcsolatos nyereségként vagy veszteségként kell megjeleníteni. Ha a cserét vagy a módosítást nem megszüntetésként számolják el, a felmerülő költségek vagy díjak a kötelezettség könyv szerinti értékét módosítják, és a módosított kölcsön hátralévő futamideje alatt amortizálják azokat.

AG63. Néhány esetben a hitelező elengedi egy adós meglévő fizetési kötelmét, az adós azonban garanciakötelmet vállal arra, hogy fizetni fog, ha az elsődleges felelősséget átvállaló fél nem teljesít. Ilyen körülmények között az adós:

(a) új pénzügyi kötelezettséget mutat ki, a garanciavállalással kapcsolatos kötelem valós értéke alapján; valamint

(b) egy nyereséget vagy veszteséget számol el i. bármely megfizetett ellenértéknek; és ii. az eredeti pénzügyi kötelezettségnek az új pénzügyi kötelezettség valós értékével csökkentett könyv szerinti értékének a különbözete alapján.

ÉRTÉKELÉS (43–70. bekezdés)

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 az AG76. bekezdést). Ha azonban az adott vagy kapott ellenérték egy része a pénzügyi instrumentumtól eltérő dologért járt, a pénzügyi instrumentum valós értékét valamilyen értékelési technika alkalmazásával becsülik meg (lásd az AG74–AG79. bekezdést). 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 bevételcsökkentés, hacsak nem felel meg egy másfajta eszközként való megjelenítés 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, a gazdálkodó egység a kölcsönt valós értékén, vagyis a kapott díjjal nettósítva mutatja ki. A gazdálkodó egység a diszkontot az eredménybe az effektív kamatláb módszer alkalmazásával számolja el.

Pénzügyi eszközök későbbi értékelése (45. és 46. bekezdés)

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 az eredménybe az effektív kamatlábmódszer felhasználásával amortizálják. Ha az értékesíthető pénzügyi eszköz nem jogosít fix vagy meghatározható kifizetésekre, a tranzakciós költségeket az eredményben akkor mutatják ki, amikor az eszközt kivezetik vagy ha az értékvesztetté válik.

AG68. A kölcsönként vagy követelésként besorolt instrumentumokat amortizált bekerülési értéken értékelik, függetlenül a gazdálkodó egység szándékától a lejáratig való tartásukra.

A valós értéken történő értékelés szempontjai (48–49. bekezdés)

AG69. A valós érték meghatározása azon a feltételezésen alapul, hogy a gazdálkodó 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 az összeg, amelyet egy gazdálkodó 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 „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 hitelkockázatát).

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 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 forgalmazott 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 a gazdálkodó egységnek közvetlen hozzáférése van. Ugyanakkor a gazdálkodó egység módosítja a legelőnyösebb piacon elérhető árat, hogy az tükrözze az adott piacon forgó instrumentumoknak és az értékelés alatt álló instrumentumnak partneri hitelkockázat miatti különbségeit. 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 gazdálkodó 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 gazdálkodó egység bizonyítani tudja, hogy a legutóbbi tranzakciós ár nem a valós érték (például azért, mert azt az összeget tükrözte, amelyet egy gazdálkodó egység egy kényszerű tranzakcióban, nem önkéntes alapon történő felszámolás, vagy kényszerű értékesítés során fizetne vagy kapna), azt 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, a gazdálkodó 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, a gazdálkodó egység módosítja a valós értéket ezekkel a tényezőkkel.

Nincs aktív piac: értékelési technika

AG74. Ha egy adott pénzügyi instrumentum piaca nem aktív, a gazdálkodó 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 opcióárazási 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 a gazdálkodó egység ezt a technikát alkalmazza.

AG75. 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. A valós értéket egy olyan értékelési technika eredményei alapján kell felbecsülni, amely maximális mértékben használja a piaci inputokat és a lehető legkevésbé támaszkodik a gazdálkodó 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 instrumentumot; valamint (b) az értékelési technika inputjai ésszerű módon tükrözik a piaci elvárásokat és a pénzügyi instrumentumban rejlő kockázat-hozam tényezők értékeit.

AG76. Az értékelési technika ennek megfelelően (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. Időről időre a gazdálkodó 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. A gazdálkodó 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.

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 nem eredményezheti azt, hogy a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezdeti megjelenítésekor nyereséget vagy veszteséget jelenítenek meg. Ilyen esetben az IAS 39 előírja, hogy a kezdeti megjelenítés után csak abban a mértékben kell nyereséget vagy veszteséget megjeleníteni, amennyiben az olyan tényező (köztük az idő) változásából fakad, amelyet a piaci résztvevők az ár megállapítása során figyelembe vennének.

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. Nevezetesen, 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 a gazdálkodó egység, vagy mások által jelenleg a hasonló (vagyis a hátralévő futamidő, a cashflow-szerkezet, a pénznem, a hitelkockázat, a biztosíték és a kamatalap alapján hasonló) adósságinstrumentumokra felszámított kamatot. A másik megoldás az, hogy amennyiben nincs változás a hitelfelvevők hitelkockázatában és a vonatkozó hitelképességi kamatkülönbözetben (credit spreadben) az adósságinstrumentum keletkeztetését követően, a jelenlegi piaci kamatlábak becslése levezethető a mögöttes adósságinstrumentumnál jobb hitelképességi minőséget tükröző irányadó kamatláb alkalmazásával a hitelképességi kamatkülönbözetet (credit spreadet) 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, amelyeket értelemszerűen korrigálnak az értékelt instrumentumból fakadó különbségekkel.

AG78. Nem biztos, hogy minden egyes értékelési időpontban elérhetők ugyanazok az információk. Például abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység olyan kölcsönt nyújt vagy olyan adósságinstrumentumot szerez be, amellyel nem kereskednek aktívan, a gazdálkodó egység rendelkezik egy tranzakciós árral, amely egyben a piaci ár is. Ugyanakkor lehetséges, hogy a következő értékelési időpontban nincsenek új tranzakciós információk, és bár a gazdálkodó 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 gazdálkodó egység nem feltétlenül rendelkezik információkkal a nemrégiben lefolytatott tranzakciókról annak megállapításához, hogy mi legyen az alkalmazandó hitelképességi kamatkülönbözet (credit spreadet) az alapkamatlábon felül akkor, amikor a jelenérték számításához diszkontrátát akar megállapítani. Ellenkező bizonyíték hiányában ésszerű azt feltételezni, hogy nem történt változás a hitelképességi kamatkülönbözetben (credit spreadben) ahhoz az értékhez képest, ami a kölcsön nyújtása időpontjában állt fenn. Ugyanakkor a gazdálkodó egységtől elvárható, hogy minden ésszerű erőfeszítést megtegyen annak megállapítása érdekében, hogy bizonyítja-e valami ezeknek a tényezőknek a megváltozását. Ha van bizonyíték arra, hogy változás történt, a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a változás hatásait akkor, amikor a pénzügyi instrumentum valós értékét megállapítja.

AG79. A diszkontált cashflow-elemzés alkalmazása során a gazdálkodó 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 tőkeinstrumentumokban lévő befektetések, valamint az ilyen nem jegyzett tőkeinstrumentumokhoz kapcsolódó és azok átadásával teljesítendő származékos termékek (lásd a 46(c) és 47. bekezdést) valós értéke akkor határozható meg megbízható módon, ha (a) 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 tőkeinstrumentumokban lévő befektetések, valamint az ilyen, nem jegyzett tőkeinstrumentumokhoz kapcsolódó és ilyenek átadásával rendezendő származékos termékek (lásd a 46(c) és 47. bekezdést) ésszerű valós érték becsléseinek tartománya valószínűleg nem jelentős. Általában megbecsülhető egy olyan pénzügyi eszköz valós értéke, amelyet a gazdálkodó 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, a gazdálkodó 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, amelyeket gyakran közzé is tesznek a pénzügyi kiadványokban. Ezek a kamatlábak jellemzően az előre jelzett várható cash flow-k várható időpontja szerint változnak a különböző időhorizontokra vonatkozó kamatláb-hozamgörbék mentén. Gyakorlati okokból a gazdálkodó egység alkalmazhat irányadó rátaként egy széles körben elfogadott és könnyen megfigyelhető általános kamatlábat, mint például a LIBOR-t vagy a swapkamatlábat. (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 nem szolgáltatnak egy stabil irányadó kamatlábat az adott pénznemre szóló instrumentumok esetében. Ezekben az országokban néhány gazdálkodó 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 (vagyis az alapkamaton felül a hitelkockázat miatt fizetendő prémium összege) levezethető 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.

(c) *Külföldi pénznemek tőzsdei árfolyamai.* A legtöbb fontos pénznemre vonatkozóan léteznek aktív piacok 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 részvényinstrumentumok jelenlegi piaci értékének a felbecsülésére, amelyekre vonatkozóan nincsenek megfigyelhető árak.

(f) *Volatilitás (vagyis a pénzügyi instrumentum vagy más dolog áraiban bekövetkező változások terjedelme).* Az aktív kereskedelemben forgó tételek volatilitását általában fel lehet becsülni a piac régebbi adatai alapján, vagy pedig a jelenlegi piaci árakban figyelembe vett volatilitásokat 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 a 49. bekezdést.)

(h) *Egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezelésének költségei.* A kezelés költségeit 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 kibocsátó figyelembe veszi az ilyen költségeket 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. bekezdés)

AG83. A gazdálkodó egység az IAS 21 standardot alkalmazza azokra a pénzügyi eszközökre és pénzügyi kötelezettségekre, amelyek az IAS 21 szerinti monetáris tételek, és amelyek értéke külföldi pénznemben van megadva. Az IAS 21 alapján a monetáris eszközökön és kötelezettségeken képződött bármely árfolyamnyereséget vagy -veszteséget az eredményben jelenítenek meg. Ez alól kivételt képeznek azok a monetáris tételek, amelyek fedezeti instrumentumként lettek megjelölve, akár egy cash flow fedezeti ügyletben (lásd a 95–101. bekezdést), akár egy nettó befektetés fedezeti ügyletében (lásd a 102. bekezdést). Az IAS 21 szerinti árfolyamnyereségek 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 az eredményben 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 megjelenített nyereség vagy veszteség tartalmaz bármely árfolyamkomponenst is. Amennyiben fedezeti kapcsolat áll fenn egy nem származékos monetáris eszköz és egy nem származékos monetáris kötelezettség között, ezen pénzügyi instrumentumok külföldi pénznem komponenseinek a változásait az eredményben számolják el.

Pénzügyi eszközök értékvesztése és behajthatatlansága (58–70. bekezdés)

Amortizált bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközök (63–65. bekezdés)

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 valósérték-alapú értékelést okozna 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 követelésekhez 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 biztosíték érvényesítéséből származó cash flow-kat, levonva a biztosíték megszerzésének és értékesítésének a költségeit, akár valószínű a biztosíték érvényesítése, akár nem.

AG85. Az értékvesztés becslésének folyamata során mérlegelnek minden hitelezési kitettséget, nem csak a rossz adósminősítésűeket. Például, ha egy gazdálkodó egység belső hitelminősítési rendszert alkalmaz, akkor minden hitelosztályt tekintetbe vesz, nem csak azokat, amelyek súlyos romlást tükröznek a hitel minőségében.

AG86. Az értékvesztés miatti veszteségek összegének a becslésére irányuló folyamat eredményezhet egyetlen értéket vagy lehetséges értékek sorozatát. Az utóbbi esetben a gazdálkodó egység a tartományon belüli legjobb becsléssel ([1]) 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 jellemzők relevánsak az ilyen eszközök csoportjaitól várható jövőbeni cash flow-k becslésére azáltal, hogy 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 gazdálkodó egység nem rendelkezik hasonló kockázati jellemzőket mutató eszközök csoportjával, nem végzi el a további értékelést.

AG88. A csoport alapon elszámolt értékvesztés miatti veszteségek köztes lépést képviselnek az értékvesztés szempontjából együttesen értékelt pénzügyi eszköz csoportban lévő egyedi eszközök értékvesztés miatti 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 a gazdálkodó 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 az aktuális 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 aktuálisan 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, ingatlanárak, árutőzsdei árak, fizetési státusok és más olyan tényezők változásai, amelyek jelzik a csoportban bekövetkezett veszteségeket és azok nagyságrendjét). A jövőbeni cash 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 gazdálkodó egység úgy ítélheti meg a múltbeli tapasztalatai alapján, hogy a hitelkártya-adósságok meg nem fizetésének egyik fő oka az adós elhalálozása. A gazdálkodó egység megfigyeli, hogy az egyik évről a másikra a halálozási ráta nem változik. Mindamellett a gazdálkodó egység hitelkártya-adóscsoportjának néhány tagja esetleg az adott évben meghalhatott, jelezve, hogy ezeken a kölcsönökön értékvesztés miatti veszteség merült fel akkor is, ha az év végén a gazdálkodó egység még nem tudja, hogy konkrétan

([1]) Az IAS 37 standard 39. bekezdése tartalmaz iránymutatást arról, hogy miként kell megállapítani a legjobb becslést a lehetséges kimenetelek tartományában.

mely adósok haltak meg. Ezekre a „felmerült, de még nem jelentett" veszteségekre helyénvaló lenne értékvesztés miatti veszteségeket elszámolni. Ugyanakkor nem lenne helyénvaló értékvesztést elszámolni azok miatt a halálesetek miatt, amelyek várhatóan egy jövőbeni időszakban fognak bekövetkezni, mivel az ehhez szükséges veszteséget keletkeztető esemény (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 veszteségadatokkal 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. bekezdéssel. 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), figyelembe kell vennie a portfólión 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. bekezdés)

Fedezeti instrumentumok (72–77. bekezdés)

Minősített instrumentumok (72. és 73. bekezdés)

AG94. A gazdálkodó egység által kiírt opción a potenciális veszteség sokkal nagyobb is lehet, mint a kapcsolódó fedezett tétel potenciális nyeresége. Más szóval, egy kiírt opció nem tudja hatékonyan csökkenteni egy fedezett tétel nyereségnek vagy veszteségnek való kitettségét. Ennélfogva egy kiírt opció nem minősíthető fedezeti instrumentumnak, hacsak nem egy megvásárolt opció ellentételeként jelölték meg, beleértve azt is, amely be van ágyazva egy pénzügyi instrumentumba (például egy kiírt vételi (call) opció, amelyet egy lehívható (callable) kötelezettség fedezésére használnak). Ezzel ellentétben a vásárolt opción realizálható potenciális nyereségek legalább akkorák vagy nagyobbak, mint a veszteségek, és így ez már rendelkezik azzal a képességgel, hogy csökkentse a valós érték vagy a cash flow-k változása miatti nyereségnek vagy veszteségnek való kitettséget. Ennélfogva ez megfelelhet a fedezeti instrumentum feltételeinek.

AG95. Egy amortizált bekerülési értéken nyilvántartott lejáratig tartandó befektetést fedezeti instrumentumként lehet megjelölni egy árfolyamkockázat-fedezeti ügyletben.

AG96. Az olyan nem jegyzett tőkeinstrumentumokban lévő 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 (lásd a 46(c) és 47. bekezdést), nem jelölhetők meg fedezeti instrumentumként.

AG97. Egy gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai nem a gazdálkodó egység pénzügyi eszközei vagy pénzügyi kötelezettségei, és ennélfogva nem jelölhetők meg fedezeti instrumentumként.

Fedezett tételek (78–84. bekezdés)

Minősített tételek (78–80. bekezdés)

AG98. Egy üzleti tevékenység megszerzésére vonatkozó biztos elkötelezettség egy üzleti kombináció keretében nem lehet fedezett tétel, kivéve az árfolyamkockázat fedezése tekintetében, mivel a többi fedezendő kockázatot nem lehet konkrétan beazonosítani és értékelni. A többi ilyen kockázat általános üzleti kockázat.

AG99. Egy tőkemódszerrel elszámolt befektetés nem lehet fedezett tétel egy valósérték-fedezeti ügyletben, mivel a tőkemódszer az eredményben a befektetőnek a társult vállalkozás eredményéből való részesedését számolja el, nem pedig a befektetés valós értékének a változásait. Hasonló okból, egy konszolidált leányvállalatba való befektetés nem lehet fedezett tétel egy valósérték-fedezeti ügyletben, mivel a konszolidáció az eredményben a leányvállalat eredményét számolja el, nem pedig a befektetés valós értékének a változásait. Egy külföldi érdekeltségbe történt befektetés fedezeti ügylete már más eset, mivel ez a külföldi pénznemnek való kitettség fedezete, nem pedig a befektetés értékének a változásait fedező valós érték fedezeti ügylet.

AG99A. A 80. bekezdés kimondja, hogy egy nagyon valószínű előre jelzett csoporton belüli tranzakció devizakockázata megfelelhet egy fedezett tétel kitételeinek egy cashflow-fedezeti ügyletben a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, feltéve, hogy az ügyletet a tranzakcióba lépő gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől eltérő pénznemben jelölték meg, és a devizakockázat befolyásolja majd a konszolidált eredményt. Ebből a szempontból a gazdálkodó egység lehet anyavállalat, leányvállalat, társult vállalkozás, közös vállalkozás vagy fióktelep. Ha egy előre jelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata nem befolyásolja a konszolidált eredményt, a csoporton belüli ügylet nem felelhet meg a fedezett tételre vonatkozó kitételeknek. Általában ez a helyzet a jogdíjkifizetéseknél, a kamatfizetéseknél vagy a csoporton belüli tagok közötti menedzsmentdíjaknál, kivéve, ha van egy kapcsolódó külső ügylet. Ugyanakkor, ha az előre jelzett csoporton belüli ügylet devizakockázata befolyásolni fogja a konszolidált eredményt, a csoporton belüli ügylet megfelelhet a fedezett tételre vonatkozó kitételeknek. Ilyenek például a csoport tagjai közötti előre jelzett készletértékesítések vagy -vásárlások, ha a készletet eladják egy csoporton kívüli félnek. Hasonló módon a gépek és berendezések előre jelzett csoporton belüli értékesítése azon csoportba tartozó gazdálkodó egység által, amely gyártotta azt, a csoportba tartozó olyan másik gazdálkodó egység felé, amely tevékenysége során használni fogja a gépeket és berendezéseket, befolyásolhatja a konszolidált eredményt. Ez azért fordulhat elő, mert például a gépeket és berendezéseket a felvásárló gazdálkodó egység értékcsökkenti, és a gépekre és berendezésekre kezdetben megjelenített összeg változhat, ha az előre jelzett csoporton belüli ügyletet olyan pénznemben jelölték meg, amely eltér a felvásárló gazdálkodó egység funkcionális pénznemétől.

AG99B. Ha egy előre jelzett csoporton belüli ügylet fedezeti ügylete megfelel a fedezeti elszámolás feltételeinek, a közvetlenül a saját tőkében a 95(a) bekezdés szerint megjelenített bármely nyereséget vagy veszteséget az eredménybe ugyanabban az időszakban vagy időszakokban sorolják át, amely(ek)ben a fedezett ügylet devizakockázata befolyásolja a konszolidált eredményt.

Pénzügyi tételek fedezett tételekként való megjelölése (81. és 81A. bekezdés)

AG99C. […] A gazdálkodó egység megteheti, hogy a teljes pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség összes cash flow-it jelöli meg fedezett tételként, de csak egy bizonyos kockázattal szemben fedezi azokat (például csak olyan változásokra, amelyek a LIBOR változásaiból erednek). Például egy olyan pénzügyi kötelezettség esetében, amelynek az effektív kamatlába 100 bázisponttal a LIBOR alatt van, a gazdálkodó egység a teljes kötelezettséget megjelölheti fedezett tételként (vagyis a tőkét plusz a kamatokat LIBOR mínusz 100 bázispont értéken), és fedezheti azokat a valósérték- vagy cashflow-változásokat a teljes kötelezettségen belül, amelyek a LIBOR változásának tulajdoníthatók. A gazdálkodó egység egy, az „egy az egyhez” fedezeti aránytól eltérő arányt is választhat annak érdekében, hogy javítsa a fedezeti ügylet hatékonyságát az AG100. bekezdésben leírtak szerint.

AG99D. Ezen túlmenően, ha egy fix kamatozású pénzügyi instrumentumot fedezeti ügylettel fedeznek annak keletkeztetése után bizonyos idővel, közben pedig megváltoznak a kamatlábak, a gazdálkodó egység megjelölhet egy irányadó kamatlábbal egyenlő hányadot […] Például tételezzük fel, hogy egy gazdálkodó egység 100 CU értékű, fix kamatozású pénzügyi eszközt keletkeztet, amelynek az effektív kamatlába 6 százalék akkor, amikor a LIBOR értéke 4 százalék. Valamivel később megkezdi ennek az eszköznek a fedezését, amikor a LIBOR értéke 8 százalékra nőtt, az eszköz valós értéke pedig 90 CU-ra csökkent. A gazdálkodó egység kiszámolja, hogy ha az eszközt abban az időpontban vette volna, amikor először megjelölte az eszközt mint fedezett tételt, az eszköz akkori valós értékén, vagyis 90 CU-n, az effektív hozam 9,5 százalék lett volna. […] A gazdálkodó egység megjelölheti a 8 százalékos LIBOR-hányadot, amely részben a szerződéses kamat cash flow-kból, részben pedig a jelenlegi valós érték (vagyis 90 CU) és a lejáratkor visszafizetendő összeg (vagyis 100 CU) különbségéből tevődik össze.

Nem pénzügyi tételek megjelölése fedezett tételekként (82. bekezdés)

AG100. Egy nem pénzügyi eszköz vagy nem pénzügyi kötelezettség valamelyik alkotórészének vagy komponensének az árváltozása általában nem jár olyan kiszámítható, külön is mérhető hatással az adott tétel árára, mint ami összehasonlítható lenne az olyan hatásokkal, mint például a piaci kamatlábak változása egy kötvény árára. Így egy nem pénzügyi eszköz vagy kötelezettség csak a maga teljességében, vagy pedig árfolyamkockázatok tekintetében lehet fedezett tétel. Amennyiben különbség van a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel feltételei között (mint például akkor, ha brazil kávé tervezett vásárlását olyan forwardszerződéssel fedezik, amely egyébként hasonló feltételek mellett kolumbiai kávé megvételét irányozza elő), a fedezeti kapcsolat még megfelelhet a fedezeti kapcsolat feltételeinek, feltéve, hogy a 88. bekezdésben foglalt valamennyi feltétel teljesül, beleértve azt a feltételt is, hogy a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz. Ebből a szempontból a fedezeti instrumentum összege nagyobb és kisebb is lehet mint a fedezett eszközé, amennyiben az javítja a fedezeti kapcsolat hatékonyságát. Például regressziós analízist lehet végezni a fedezett tétel (például egy brazil kávéval lefolytatott tranzakció) és a fedezeti instrumentum (például egy kolumbiai kávéval lefolytatott tranzakció) közötti kapcsolat megállapítása végett). Amennyiben valós statisztikai kapcsolat áll fenn a két változó között (vagyis a brazil kávé és a kolumbiai

kávé egységára között), a regressziós görbe meredekségét lehet felhasználni annak a fedezeti aránynak a megállapítására, amely maximálni fogja a várható hatékonyságot. Például ha a regressziós görbe meredeksége 1,02, akkor a 0,98 egységnyi fedezett tétel és 1,00 egységnyi fedezeti instrumentum arány maximalizálja a várható hatékonyságot. Ugyanakkor a fedezeti kapcsolat hatékonytalanságot is eredményezhet, amelyet az eredményben számolnak el a fedezeti kapcsolat fennállása alatt.

Tételek csoportjának fedezett tételekként való megjelölése (83. és 84. bekezdés)

AG101. Egy átfogó nettó pozíció (pl. az összes hasonló futamidejű fix kamatozású eszköz és fix kamatozású kötelezettség nettó értéke), nem pedig egy konkrét fedezett tétel fedezete nem felel meg a fedezeti elszámolás feltételeinek. Ugyanakkor az ilyenfajta fedezeti kapcsolat esetében a fedezeti elszámolásnak az eredményre gyakorolt hatása tekintetében körülbelül ugyanaz az eredmény érhető el, ha a mögöttes tételek egy részét jelölik meg fedezett tételként. Például, ha egy banknak 100 CU összegű eszköze és 90 CU összegű kötelezettsége van, amelyek hasonló kockázatúak és hasonló feltételekkel bírnak, és a bank a nettó 10 CU összegű kitettségét fedezi, akkor megjelölhet fedezett tételként ezen eszközeiből 10 CU összegűt. Ez a fajta megjelölés alkalmazható, ha ezek az eszközök és kötelezettségek fix kamatozású instrumentumok, mely esetben valós érték fedezeti ügylet keletkezik, vagy ha azok változó kamatozású instrumentumok, mely esetben cash flow fedezeti ügylet keletkezik. Hasonlóképpen, ha egy gazdálkodó egység biztos elkötelezettséget vállalt arra, hogy 100 CU összegben megvásárol valamit külföldi pénznemért, és arra is biztos elkötelezettsége van, hogy 90 CU összegű külföldi pénznemben elad valamit, a 10 CU nettó összeget úgy fedezheti le, hogy vásárol egy származékos terméket, és azt fedezeti instrumentumként jelöli meg a 100 CU összegű biztos vételi elkötelezettségből 10 CU-hoz.

Fedezeti elszámolás (85–102. bekezdés)

AG102. Valósérték-fedezeti ügylet például egy fix kamatozású adósságinstrumentum – kamatlábak változásából fakadó – valósérték-változásának való kitettség fedezése. Ilyen fedezeti ügyletet a kibocsátó és a tulajdonos egyaránt köthet.

AG103. Cashflow-fedezeti ügylet például az, ha swapot használnak egy változó kamatozású adósság fix kamatozású adóssággal való kiváltására (vagyis valamilyen jövőbeni tranzakció fedezete, ahol a fedezett jövőbeni cash flow-k a jövőbeni kamatfizetések).

AG104. Egy biztos elkötelezettség fedezete (például egy olyan fűtőanyag árváltozás fedezete, amelynek az az oka, hogy egy elektromos közműszolgáltató meg nem jelenített szerződéses elkötelezettséget vállalt arra, hogy fix áron vásárol fűtőanyagot) valójában egy valós értékváltozásnak való kitettség lefedezését jelenti. Ennek megfelelően az ilyenfajta fedezeti ügylet valósérték-fedezeti ügylet. Ugyanakkor a 87. bekezdés alapján egy biztos elkötelezettségből fakadó árfolyamkockázat fedezetét alternatív módon cashflow-fedezeti ügyletnek is el lehet számolni.

A fedezeti hatékonyság értékelése

AG105. Egy fedezeti ügylet csak akkor tekinthető nagyon hatékonynak, ha mindkét következő feltételnek eleget tesz:

(a) a fedezeti ügylet kezdetén és az azt követő időszakok során a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz azokat a valósérték- vagy cashflow-változásokat ellentételező hatások elérésében, amelyek a fedezett kockázatnak tulajdoníthatók abban az időszakban, amelyre a fedezetet megjelölték. Ezt a várakozást többféleképpen lehet bizonyítani, köztük a fedezett tétel valós értékében vagy cash flow-iban a fedezetkockázatnak tulajdonítható múltbeli változásoknak és a fedezeti instrumentum valós értékének vagy cash flow-inak múltbeli változásainak összehasonlításával, vagy a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum cash flow-inak valós értékei közötti nagyfokú statisztikai korreláció kimutatásával. A gazdálkodó egység egy, az „egy az egyhez" fedezeti aránytól eltérő arányt is választhat annak érdekében, hogy javítsa a fedezeti ügylet hatékonyságát az AG100. bekezdésben leírtak szerint;

(b) a fedezeti ügylet tényleges eredményei a 80–125 százalékos tartományon belülre esnek. Például, ha a tényleges eredmények olyanok, hogy a fedezeti instrumentumon keletkezett veszteség 120 CU összegű, a pénzeszköz-instrumentumon keletkezett nyereség pedig 100 CU összegű, akkor az ellentételezés megadható 120/100-nak, ami 120 százalék, vagy pedig 100/120-nak, ami 83 százalék. Ebben a példában, feltételezve, hogy a fedezeti ügylet megfelel az (a) pontban foglalt feltételnek, a gazdálkodó egység arra a következtetésre jutna, hogy a fedezeti ügylet nagyon hatékony volt.

AG106. A hatékonyságot legalább a gazdálkodó egység éves vagy évközi pénzügyi kimutatásainak elkészítésekor értékelik.

AG107. A jelen standard nem határoz meg kizárólagos módszert a fedezeti hatékonyság mérésére. Az, hogy a gazdálkodó egység milyen módszert fogad el a fedezeti ügylet hatékonyságának mérésére, a kockázatkezelési stratégiájától függ. Ha például a gazdálkodó egység kockázatkezelési stratégiája azt írja elő, hogy a fedezeti instrumentum összegét időről időre módosítani kell a fedezett pozícióban bekövetkezett változásokat tükrözendő, a gazdálkodó egységnek csak azt kell bizonyítania, hogy a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz a fedezeti instrumentum összegének a következő módosításáig tartó időszakban. Bizonyos esetekben a gazdálkodó egység a különböző típusú fedezeti ügyletek esetében különböző módszereket alkalmaz. A gazdálkodó egység fedezeti ügyleti stratégiájáról vezetett dokumentációjának tartalmaznia kell azt, hogy milyen eljárással értékeli a hatékonyságot. Ezek az eljárások rögzítik, hogy az értékelés minden, az adott fedezeti instrumentumon keletkezett nyereséget vagy veszteséget tartalmaz-e, vagy hogy kizárják-e az instrumentum időértékét.

AG107A. […].

AG108. Ha a fedezeti instrumentum és a fedezett eszköz, kötelezettség, biztos elkötelezettség vagy a nagyon valószínű előre jelzett ügylet legfontosabb feltételei azonosak, a valós értéknek és a cash flow-knak a fedezett kockázatnak tulajdonítható változásai valószínűleg teljes mértékben ellentételezik egymást a fedezeti ügylet megkötésekor és később is. Például egy kamatláb-csereügylet (swap) valószínűleg hatékony fedezeti ügylet, ha a névleges érték, a tőkeösszeg, a futamidő, az átárazási időpontok, a kamatfizetési és tőketörlesztési időpontok és a kamatok mérésének alapja megegyezik a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel esetében. Ezen túlmenően tőzsdei áruk nagyon valószínű előre jelzett megvásárlásának a fedezése egy forwardszerződéssel valószínűleg nagyon hatékony, ha:

(a) a forwardszerződés ugyanannak az árutőzsdei terméknek ugyanakkora mennyiségben történő megvásárlására szól, ugyanabban az időben és ugyanazon a helyen, mint a előre jelzett vétel;

(b) a forwardszerződés valós értéke kezdetben nulla; valamint

(c) a forwardszerződésben szereplő diszkont vagy prémium változását kizárják a hatékonyság méréséből, és közvetlenül az eredményben veszik figyelembe, vagy pedig a nagyon valószínű előre jelzett ügyletből várható cash flow-k változása az árutőzsdei termék forwardárán alapul.

AG109. Előfordul, hogy a fedezeti instrumentum csak a fedezett kockázat egy részét ellentételezi. Például, a fedezeti ügylet nem lenne teljesen hatékony, ha a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel eltérő pénznemben lenne megadva, és a két pénznem árfolyama nem mozog együtt. A kamatlábkockázatnak származékos termék felhasználásával való fedezése pedig nem lehet teljesen hatékony, ha a származékos termék valós értékének változása részben a másik fél hitelkockázatának tulajdonítható.

AG110. Ahhoz, hogy a fedezeti elszámolás feltételeinek megfeleljen, a fedezeti ügyletnek egy konkrétan beazonosított és megjelölt kockázatra kell vonatkoznia, nem csupán a gazdálkodó egység általános üzleti kockázataira, és végső soron hatással kell lennie a gazdálkodó egység eredményére. Egy fizikailag létező eszköz avulásából fakadó kockázatnak vagy az ingatlanok állami kisajátításából fakadó kockázatnak a fedezete nem felel meg a fedezeti elszámolás feltételeinek; a hatékonyság nem mérhető, mivel ezeket a kockázatokat nem lehet megbízhatóan mérni.

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 a gazdálkodó egységnek általában számításba kell vennie a pénz időértékét. Nem szükséges, hogy a fedezett tétel fix kamatlába pontosan megegyezzen a valósérték-fedezeti ügyletként megjelölt swapügylet fix kamatlábával. Hasonlóképpen egy kamatozó eszköz vagy kötelezettség változó kamatlábának sem kell megegyeznie a cashflow-fedezeti ügyletként megjelölt swapügylet változó kamatlábával. A swapügylet valós értéke annak nettó teljesítéséből adódik. A swapügylet fix és változó kamatlábai megváltozhatnak a nettó teljesítésre gyakorolt hatás nélkül, amennyiben mindkettő ugyanazzal az összeggel változik meg.

AG113. Ha egy gazdálkodó egység nem felel meg a fedezeti ügylet hatékonysági kritériumainak, a gazdálkodó egység a fedezeti elszámolást attól időponttól kezdve fejezi be, amikor utoljára bizonyította a fedezeti hatékonyságnak való megfelelést. Ha azonban a gazdálkodó egység megjelöli azt az eseményt vagy körülményekben bekövetkezett változást, amely a fedezeti kapcsolat hatékonysági kritériumoknak való meg nem felelését okozta, és kimutatja, hogy a fedezeti ügylet hatékony volt az eseményt vagy körülményekben bekövetkezett változást megelőzően, a gazdálkodó egység a fedezeti elszámolást az esemény vagy a körülményekben bekövetkezett változás időpontjával fejezi be.

Valósérték-fedezeti elszámolás kamatlábkockázatok portfóliófedezeti ügylete során

AG114. A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy portfóliójához kapcsolódó kamatlábkockázatok valósérték-fedezeti ügylete esetében a gazdálkodó egység akkor tesz eleget a jelen standard követelményeinek, ha megfelel az alábbi (a)–(i) pontokban és az AG115–AG132. bekezdésben leírtaknak:

(a) a kockázatkezelési folyamata keretében a gazdálkodó egység azonosítja azoknak a tételeknek a portfólióját, amelyeknek a kamatlábkockázatait le kívánja fedezni. A portfólió állhat csak eszközökből, csak kötelezettségekből, vagy eszközökből és kötelezettségekből egyaránt. A gazdálkodó egység azonosíthat két vagy több portfóliót is (például, megteheti, hogy az értékesíthető eszközeit egy külön portfólióba csoportosítja), amely esetben az alábbi útmutatást külön alkalmazza minden egyes portfólióra;

(b) a gazdálkodó egység a portfóliót elemzés alapján átárazási időszakokra osztja fel a várható, nem pedig a szerződés szerinti átárazási időpontok szerint. Az átárazási időszakokra való felbontás többféleképpen végezhető el, például úgy is, hogy a cash flow-kat azokra az időszakokra ütemezik be, amelyekben várhatóan bekövetkeznek, vagy pedig a névleges tőkeösszegeket ütemezik be minden időszakra, amíg az átárazás várhatóan be nem következik;

(c) ennek az elemzésnek az alapján a gazdálkodó egység eldönti, hogy mekkora összeget kíván lefedezni. A gazdálkodó egység fedezett tételként megjelöli a meghatározott portfólióból azt az eszköz- vagy kötelezettségösszeget (de nem egy nettó összeget), amely egyenlő azzal az összeggel, amelyet fedezettként kíván megjelölni. […];

(d) a gazdálkodó egység megjelöli a fedezni kívánt kamatlábkockázatot. Ez a kockázat lehet a fedezeti pozícióban lévő tételek kamatlábkockázatának egy része is, mint például az irányadó kamatláb (például a LIBOR);

(e) a gazdálkodó egység minden egyes átárazási időszakra vonatkozóan megjelöl egy vagy több fedezeti instrumentumot;

(f) a fenti (c)–(e) pontok szerint elvégzett megjelölések használatával, kezdetben és a következő időszakok során a gazdálkodó egység felbecsüli, hogy a fedezeti ügylet várhatóan nagyon hatékony lesz-e az alatt az időszak alatt, amelyikre a fedezeti ügyletet megjelölték;

(g) a gazdálkodó egység időről időre meghatározza a ((c) pontban megjelölt) fedezett tétel valós értékének a ((d) pontban megjelölt) fedezett kockázatnak tulajdonítható változását […]. Feltéve, hogy a fedezeti ügyletet ténylegesen nagyon hatékonynak ítélték akkor, amikor a gazdálkodó egység dokumentált hatékonyság mérési módszere szerint felmérték, a gazdálkodó egység a fedezett tétel valós értékének a változását az eredményben számolja el nyereségként vagy veszteségként, és kimutatja azt a két mérlegtétel közül az egyikben, a 89A. bekezdésben leírtak szerint. A valós érték változását nem szükséges egyedi eszközökhöz vagy kötelezettségekhez rendelni;

(h) a gazdálkodó egység meghatározza az ((e) pontban megjelölt) fedezeti instrumentum(ok) valósérték-változását, és azt nyereségként vagy veszteségként az eredményben számolja el. A fedezeti instrumentum valós értékét a mérlegben eszközként vagy kötelezettségként mutatják ki;

(i) bármely hatékonytalanságot [1] az eredményben fognak megjeleníteni, mint a (g) pontban hivatkozott és a (h) pontban hivatkozott valós érték közötti különbséget.

AG115. Ezt a megközelítést az alábbiakban részletesebben is bemutatjuk. Ezt a megközelítést csak olyan kamatlábkockázatok valós érték fedezeti ügyleteire lehet alkalmazni, amelyek pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek portfóliójához kapcsolódnak.

AG116. Az AG114(a) bekezdésben megjelölt portfólió eszközöket és kötelezettségeket egyaránt tartalmazhat. De az is lehetséges, hogy ez a portfólió csak eszközöket vagy csak kötelezettségeket tartalmazzon. A portfóliót használják annak az eszköz- vagy kötelezettségösszegnek a meghatározására, amelyet a gazdálkodó egység le kíván fedezni. Ugyanakkor nem maga a portfólió kerül fedezett tételként megjelölésre.

AG117. Az AG114(b) bekezdésben foglaltak alkalmazásakor a gazdálkodó egység úgy határozza meg egy adott tétel várható átárazási időpontját, mint a tétel várható lejárati időpontja és a piaci rátákra való átárazás időpontja közül a korábbi időpontot. A várható átárazási időpontokat a fedezeti ügylet kezdetén és annak teljes időtartamára vonatkozóan felbecsülik, a múltbeli tapasztalatok és a többi rendelkezésre álló információ alapján, beleértve az előtörlesztési kamatokra, a kamatlábakra és a kettő közötti kölcsönhatásokra vonatkozó információkat és várakozásokat is. Azok a gazdálkodó egységek, amelyek nem rendelkeznek egységre jellemző veszteség tapasztalatokkal vagy ilyen irányú tapasztalataik nem elégségesek, a pénzügyi instrumentumok hasonló csoportjaival kapcsolatos, mások által megszerzett tapasztalatokat használnak. Ezeket a becsléseket időről időre felülvizsgálják és aktualizálják a tapasztalatok fényében. Egy olyan fix kamatozású tétel esetében, amelynél lehetőség van az előtörlesztésre, a várható átárazási időpont az az időpont, amikor az adott tételt várhatóan előtörlesztik, kivéve, ha a piaci rátákra való átárazás már korábban megtörténik. Hasonló tételekből álló csoport esetében a várható átárazási időpontokon alapuló időszakokra történő felosztás olyan formában is megtörténhet, hogy a csoport valamilyen százalékát, nem pedig az egyes tételeket rendelik hozzá az egyes időszakokhoz. A gazdálkodó egység más módszereket is alkalmazhat ehhez az allokációhoz. Például előtörlesztési kamat multiplikátort is használhat arra, hogy az amortizálódó kölcsönöket időszakokhoz rendelje a várható átárazási időpontok alapján. Ugyanakkor az ilyen hozzárendelés során alkalmazott módszernek összhangban kell lennie a gazdálkodó egység által alkalmazott kockázatkezelési eljárásokkal és célokkal.

AG118. Az AG114(c) bekezdésben alkalmazott megjelölés példájaképpen, ha egy adott átárazási időszakban a gazdálkodó 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) [2]. A megjelölést „egy pénznem egy összegeként" fejezik ki (például dollár, euro, font vagy rand összegként), nem pedig egyedi eszközökként. Ebből az következik, hogy minden olyan eszköz (vagy kötelezettség), amelyből a fedezett összeget származtatják – vagyis a fenti példában a teljes 100 összegű eszközállomány – olyan tétel kell legyen, amelynek a valós értéke a fedezett kamatláb változása következtében maga is megváltozik [...].

[1] Ebben az összefüggésben ugyanazokat a lényegességi megfontolásokat kell alkalmazni, mint amelyek az IFRS-ek során alkalmazandók.

[2] A standard megengedi azt, hogy a gazdálkodó egység a rendelkezésére álló, minősített eszközök vagy kötelezettségek bármilyen összegét megjelölje, vagyis ebben a példában 0 CU és 100 CU között bármilyen összegű eszköz megjelölhető.

AG119 A gazdálkodó egység azoknak a megjelölési és dokumentációs követelményeknek is meg kell, hogy feleljen, amelyeket a 88(a) bekezdés ismertet. Kamatlábkockázatok portfóliófedezete esetén ez a megjelölés és dokumentáció meghatározza a gazdálkodó egység politikáját minden olyan változóra vonatkozóan, amelyek segítségével meghatározza a fedezett összeget, és a gazdálkodó egység politikáját arra, hogy miként méri a hatékonyságot, beleértve a következőket:

(a) mely eszközöket és kötelezettséget kell szerepeltetni a portfóliófedezeti ügyletben, és milyen alapon döntenek arról, hogy kiveszik azokat a portfólióból;

(b) hogyan becsüli meg az egység az átárazási időpontokat, beleértve azt is, hogy milyen kamatláb-feltételezések támasztják alá az előtörlesztési kamatlábakra vonatkozó becsléseket, és hogy milyen alapon változtathatók meg ezek a becslések. Ugyanazt a módszert használják azokra a kezdeti becslésekre, amelyeket akkor végeznek el, amikor egy eszközt vagy kötelezettséget a portfólióba tesznek, és ezeknek a becsléseknek a később felülvizsgálatakor;

(c) az átárazási időszakok száma és hossza;

(d) az egység milyen gyakorisággal teszteli a hatékonyságot […];

(e) a gazdálkodó egység által használt módszer az eszközök vagy kötelezettségek azon összegének a meghatározására, amelyet fedezett tételként jelölnek meg […];

(f) […] akár az egyes átárazási időszakokra elkülönülten történik a tesztelés, akár összességében valamennyi időszakra vonatkozóan, vagy pedig a kettő valamilyen kombinációjának alkalmazásával.

A fedezeti kapcsolat megjelölésére és dokumentálására meghatározott politikáknak összhangban kell lenniük a gazdálkodó egység kockázatkezelési eljárásaival és céljaival. A politikákat nem lehet önkényesen megváltoztatni. Ezeket a piaci körülmények változásaival és egyéb tényezőkkel kell igazolni, és azoknak a gazdálkodó egység által alkalmazott kockázatkezelési eljárásokon és célokon kell alapulniuk és azzal összhangban kell lenniük.

AG120. Az AG114(e) bekezdésben hivatkozott fedezeti instrumentum lehet egy egyedi származékos termék vagy pedig származékos termékek egy portfóliója, amelyen belül minden egyes származékos tétel az AG114(d) bekezdésben megjelölt fedezett kamatlábkockázatnak való kitettséget tartalmaz (például olyan kamatlábswapügyletek portfóliója, amelyek mindegyike tartalmaz LIBOR-nak való kitettséget). Egy ilyen származékos termékportfólió egymást kiegyenlítő kockázati pozíciókat is tartalmazhat. Ugyanakkor nem tartalmazhat kiírt opciókat vagy nettó kiírt opciókat, mivel a standard ([1]) nem teszi lehetővé azt, hogy ilyen opciókat fedezeti instrumentumként jelöljenek ki (kivéve azt az esetet, amikor egy kiírt opciót egy megvásárolt opció ellentételeként jelölnek meg). Ha a fedezeti instrumentum egynél több átárazási időszakra kiterjedően fedezi le az AG114(c) bekezdésben megjelölt összeget, minden általa lefedezett időszakhoz hozzá kell rendelni. Ugyanakkor a teljes fedezeti instrumentumot fel kell osztani ezekre az átárazási időszakokra, mivel a standard ([2]) nem engedélyezi azt, hogy egy fedezeti kapcsolatot csak annak az időszaknak egy részére jelöljenek meg, amelyben az adott fedezeti instrumentum érvényben van.

AG121. Amikor egy gazdálkodó egység meghatározza egy előtöreszthető tétel valós értékváltozását az AG114(g) bekezdésnek megfelelően, a kamatláb változása kétféleképpen gyakorol hatást az előtöreszthető tétel valós értékére: hatással van a szerződéses cash flow-k valós értékére és annak az előtörlesztési opciónak a valós értékére is, amelyet az előtöreszthető tétel tartalmaz. A standard 81. bekezdése megengedi azt, hogy a gazdálkodó egység fedezett tételként egy kockázati kitettségben osztozó pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valamilyen hányadát jelölje meg, feltéve, hogy a hatékonyság mérhető […].

AG122. A standard nem határozza meg azt, hogy milyen technikák segítségével kell megállapítani az AG114(g) bekezdésben hivatkozott összeget, vagyis a fedezett tétel azon valós értékváltozását, amely a fedezett kockázatnak tulajdonítható. […]. Nem helyénvaló azt feltételezni, hogy a fedezett tétel valós értékváltozásai egyenlőek a fedezeti instrumentum értékváltozásaival.

AG123. A 89A. bekezdés előírja, hogy amennyiben a fedezett tétel egy adott átárazási időszakra vonatkozóan eszköz, akkor az annak értékében bekövetkezett változást az eszközökön belül egy külön tételsorban kell szerepeltetni. Ezzel szemben, ha a fedezett tétel egy adott átárazási időszakra vonatkozóan kötelezettség, akkor az annak értékében bekövetkezett változást a kötelezettségeken belül egy külön tételsorban kell szerepeltetni. Ezek az AG114 (g) bekezdésben hivatkozott külön sorok. Az egyedi eszközhöz (vagy kötelezettségekhez) való konkrét hozzárendelés nem követelmény.

AG124. Az AG114(i) bekezdés megjegyzi, hogy hatékonytalanság keletkezik abban a mértékben, amennyiben a fedezett tétel azon valós értékváltozása, amely a fedezett kockázatnak tulajdonítható, különbözik a fedezeti származékos termék valós értékváltozásától. Ez a különbség számos okból előállhat, beleértve a következőket:

(a) […];

(b) a fedezett portfólió egyes tételei értékvesztetté válnak, vagy kivezetik azokat;

(c) a fedezeti instrumentum és a fedezett tétel fizetési időpontjai eltérnek; valamint

(d) egyéb okok […].

([1]) Lásd a 77. és AG94. bekezdést.

([2]) Lásd a 75. bekezdést.

Ezt a hatékonytalanságot ([1]) azonosítani kell és az eredményben kell elszámolni.

AG125. Általánosságban a fedezeti ügylet hatékonysága javul:

(a) ha a gazdálkodó egység a különféle előtörlesztési jellemzőkkel bíró tételeket időben olyan módon sorolja be, amely figyelembe veszi az előtörlesztési magatartás különbözőségeit;

(b) amikor nagyobb számú tétel van a portfólióban. Amikor a portfólió csak néhány tételt tartalmaz, viszonylag magas hatékonytalanság valószínűsíthető abban az esetben, ha az egyik tételt a vártnál korábban vagy később előtörlesztik. Ezzel szemben amikor a portfólió sok tételt tartalmaz, az előtörlesztési magatartást pontosabban előre lehet jelezni;

(c) amikor a használt átárazási időszakok szűkebbek (például egy hónap, szemben a három hónapos átárazási időszakokkal). A szűkebb átárazási időszakok csökkentik a fedezett tétel és a fedezeti instrumentum (átárazási időszakon belüli) átárazási és fizetési időpontjai közötti bármely elcsúszás hatását;

(d) amikor nagyobb gyakorisággal korrigálják a fedezeti instrumentum összegét a fedezett tétel változásainak tükrözése érdekében (például azért, mert változnak az előtörlesztési várakozások).

AG126. A gazdálkodó egység időről időre teszteli a hatékonyságot […].

AG127. A hatékonyság mérésekor a gazdálkodó egység megkülönbözteti a meglévő eszközök (kötelezettségek) becsült átárazási időpontjainak a módosítását az új eszközök (vagy kötelezettségek) keletkeztetésétől, amelyekből csak az előbbi keletkeztet hatékonytalanságot. […] Ha már elszámolták a hatékonytalanságot a fentiek szerint, a gazdálkodó egység új becslést készít az összes eszközre (vagy kötelezettségre) vonatkozóan minden egyes átárazási időszakban, bevonva azokat az új eszközöket (vagy kötelezettségeket) is, amelyeket a legutóbbi hatékonysági tesztelés óta keletkeztettek, és egy új összeget jelöl meg fedezett tételként, valamint egy új százalékos értéket fedezett százalékos értékként. […].

AG128. Olyan tételeket, amelyeket eredetileg beütemeztek egy átárazási időszakba, a vártnál korábbi előtörlesztés vagy értékvesztés miatti leírás, vagy értékesítés következtében kivezethetnek. Amikor erre sor kerül, az AG114(g) bekezdésben hivatkozott külön sorban szereplő valós érték változásból azt az összeget, amely a kivezetett tétellel kapcsolatos, el kell távolítani a 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), amely(ek)ből a tételt el kell távolítani, így azt az összeget is, amelyet az AG114(g) bekezdésben hivatkozott külön tételsorból el kell távolítani. Ha egy tétel kivezetésekor meg lehet állapítani, hogy melyik időszakban szerepelt, akkor abból az időszakból kell eltávolítani. Ha ez nem lehetséges, akkor a legkorábbi időszakból távolítják el abban az esetben, ha a kivezetésre a vártnál korábbi előtörlesztés miatt került sor; vagy pedig minden olyan időszakhoz hozzárendelik szisztematikus és racionális alapon, amely a kivezetett tételt tartalmazta abban az esetben, ha a tételt eladták vagy az értékvesztetté vált.

AG129. Ezen túlmenően bármely olyan, egy adott időszakhoz kapcsolódó összeget, amelyet még nem vezettek ki, amikor az időszak lejárt, ebben az időpontban az eredményben számolnak el (lásd a 89A. bekezdést) […].

AG130. […].

AG131. Amennyiben az adott átárazási időszakhoz tartozó fedezett összeg úgy csökken le, hogy a hozzá tartozó eszközöket (vagy kötelezettségeket) nem vezetik ki, az AG114(g) bekezdésben hivatkozott külön tételsorhoz kapcsolódó, a csökkenéshez tartozó összeget a 92. bekezdésben foglaltak szerint kell amortizálni.

AG132. A gazdálkodó egység megteheti, hogy az AG114–AG131. bekezdésben foglalt megközelítést olyan portfóliófedezeti ügyletre alkalmazza, amelyet korábban cashflow-fedezeti ügyletként számolt el az IAS 39 szerint. Az ilyen gazdálkodó egységnek vissza kell vonnia a cashflow-fedezeti ügylet korábbi, a 101(d) bekezdés szerinti megjelölését, és az abban a bekezdésben foglalt követelményeket kell alkalmaznia.. Ezzel együtt a fedezeti ügyletet újra meg kell jelölnie, mint valósérték-fedezeti ügyletet, és az AG114–AG131. bekezdésben foglalt megközelítést a jövőre nézve kell alkalmaznia, az elkövetkező elszámolási időszakokra.

ÁTMENET (103–108B. bekezdés)

AG133. A gazdálkodó egység lehet, hogy egy előre jelzett csoporton belüli ügyletet jelölt meg fedezett tételként a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszak elején (vagy az összehasonlító információk újbóli megállapítása céljából, egy korábbi összehasonlító időszak elején) egy olyan fedezeti ügyletben, amely megfelelne a fedezeti elszámolásnak a jelen standard szerint (ahogy azt a 80. bekezdés utolsó mondata módosította). Egy ilyen gazdálkodó egység felhasználhatja ezt a megjelölést fedezeti elszámolás alkalmazására a konszolidált pénzügyi kimutatásokban a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakok elejétől (vagy a korábbi összehasonlító időszak elejétől). Egy ilyen gazdálkodó egységnek az AG99A. és az AG99B. bekezdést kell alkalmaznia a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszak elejétől. Ugyanakkor a 108B. bekezdésnek megfelelően nem kell alkalmaznia az AG99B. bekezdést a korábbi időszakokra vonatkozó összehasonlító információkra.

([1]) Ebben az összefüggésben ugyanazokat a lényegességi megfontolásokat kell alkalmazni, mint amelyek az IFRS-ek során alkalmazandók.

IAS 40 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Befektetési célú ingatlan

CÉL

1. A jelen standard célja a befektetési célú ingatlanok számviteli kezelésének és a kapcsolódó közzétételi követelményeknek az előírása.

HATÓKÖR

2. A jelen standardot a befektetési célú ingatlan megjelenítése, értékelése és közzététele során kell alkalmazni.

3. Egyebek mellett ez a standard tárgyalja a pénzügyi lízingként elszámolt lízing keretében tartott befektetési célú ingatlanérdekeltségeknek a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelését, és az operatív lízing keretében lízingbe adott befektetési célú ingatlanoknak a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelését. Ez a standard nem foglalkozik az IAS 17 *Lízingek* standardban tárgyalt kérdésekkel, ideértve:

   (a) a lízingek pénzügyi lízingként vagy operatív lízingként való besorolását;

   (b) a befektetési célú ingatlan révén szerzett lízingbevétel megjelenítését (lásd még az IAS 18 *Bevételek* standardot);

   (c) az operatív lízingként elszámolt lízing keretében birtokolt ingatlanérdekeltségeknek a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelését;

   (d) a lízingbeadó pénzügyi lízingbe történő nettó befektetésének a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelését;

   (e) a visszlízingügyletek számvitelét; és

   (f) a pénzügyi lízinggel és operatív lízinggel kapcsolatos közzétételt.

4. Ez a standard nem vonatkozik:

   (a) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközökre (lásd IAS 41 *Mezőgazdaság*); és

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

FOGALMAK

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

   A *könyv szerinti érték* az az összeg, amelyen egy eszközt a mérlegben megjelenítenek.

   A *bekerülési érték* egy eszköz megszerzéséért kifizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege, vagy az eszköz megszerzéséért adott egyéb ellenérték valós értéke a megszerzés vagy a létrehozás időpontjában, vagy ahol alkalmazható, az eszközhöz a kezdeti megjelenítéskor más IFRS-ek, például az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard konkrét előírásainak megfelelően hozzárendelt összeg.

   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.

   A *befektetési célú ingatlan* olyan ingatlan (földterület vagy épület – vagy épületrész – vagy mindkettő), amelyet bérbeadási vagy tőkefelértékelődési, vagy mindkét céllal tartanak (a tulajdonos vagy pénzügyi lízing esetén a lízingbevevő), nem pedig:

   (a) áruk vagy szolgáltatások előállításával vagy nyújtásával kapcsolatos felhasználásra vagy igazgatási célokra; vagy

   (b) a szokásos üzletmenet keretében történő értékesítésre.

   A *saját használatú ingatlan* olyan ingatlan, amelyet (a tulajdonos vagy – pénzügyi lízing esetén – a lízingbevevő) áruk vagy szolgáltatások előállításával vagy nyújtásával kapcsolatos felhasználásra vagy igazgatási célokra tartanak.

6. Egy operatív lízing alapján a lízingbevevő birtokában lévő ingatlanérdekeltség akkor és csak akkor minősíthető befektetési célú ingatlannak, ha az ingatlan egyébként megfelelne a befektetési célú ingatlan fogalmának, és a lízingbevevő a 33–55. bekezdésben meghatározott valósérték-modellt alkalmazza az megjelenített eszközre. Ez a minősítési alternatíva egyedi ingatlanonként alkalmazható. Ugyanakkor, amint ezt a besorolási alternatívát kiválasztják egy operatív lízing alapján birtokolt valamely ingatlanérdekeltségre vonatkozóan, a befektetési célú

ingatlanként besorolt valamennyi ingatlant a valósérték-modell alkalmazásával kell elszámolni. Amikor ezt a besorolási alternatívát választják, az ily módon besorolt érdekeltségeket bele kell venni a 74–78. bekezdésben meghatározott közzétételi előírásokba.

7. A befektetési célú ingatlant bérbeadási vagy tőkefelértékelődési vagy mindkét céllal tartják. Egy befektetési célú ingatlan ezért jórészt a gazdálkodó egység által tartott többi eszköztől nagymértékben függetlenül generál cash flow-kat. Ez különbözteti meg a befektetési célú ingatlant a saját használatú ingatlantól. Az áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása (vagy az ingatlan igazgatási célú használata) olyan cash flow-kat hoz létre, amelyek nem kizárólag az ingatlannak tulajdoníthatóak, hanem a termelési vagy szolgáltatási folyamatban használt más eszközöknek is. Az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard vonatkozik a saját használatú ingatlanokra.

8. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanra:

   (a) az olyan földterület, amelyet a tőke hosszú távú felértékelődése céljából, nem pedig a szokásos üzletmenet keretében, rövid távon megvalósuló eladásra tartanak;

   (b) a pillanatnyilag még nem meghatározott jövőbeni hasznosításra tartott földterület (ha a gazdálkodó egység egyelőre még nem döntötte el, hogy a földterületet saját használatú ingatlanként vagy a szokásos üzletmenet keretében rövid távon megvalósuló eladás céljaira kívánja-e felhasználni, akkor a földterületet a tőke felértékelődése céljából tartottnak kell tekinteni);

   (c) a gazdálkodó egység tulajdonában lévő (vagy a gazdálkodó egység által pénzügyi lízing keretében tartott) és egy vagy több operatív lízing keretében lízingbe adott épület;

   (d) az olyan épület, amely pillanatnyilag üresen áll, de amelyet egy vagy több operatív lízing keretében történő lízingbe adásra tartanak.

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 (lásd 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 (lásd IAS 11 *Beruházási szerződések* standardot);

   (c) saját használatú ingatlan (lásd IAS 16), beleértve (egyebek között) az olyan ingatlant, amelyet saját használatú ingatlanként történő jövőbeni hasznosításra tartanak, az olyan ingatlant, amelyet jövőbeni fejlesztésre és későbbi saját használatú ingatlanként való hasznosításra tartanak, az alkalmazottak által használt ingatlant (akár piaci árat fizetnek az alkalmazottak, akár nem), és a saját használatú elidegenítésre váró ingatlant;

   (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. A jelen standard azonban kifejezetten vonatkozik a már meglévő befektetési célú ingatlanra, amely folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosításra áll átalakítás alatt (lásd az 58. bekezdést);

   (e) egy pénzügyi lízing alapján egy másik egységnek lízingbe adott ingatlan.

10. Egyes ingatlanok tartalmaznak egy olyan részt, amelyet bérbeadási vagy tőkefelértékelődési céllal, valamint egy másik részt, amelyet áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében tartanak. Ha ezeket a részeket elkülönülten lehetne értékesíteni (vagy pénzügyi lízing keretében egymástól elkülönítetten lízingbe adni), akkor a gazdálkodó egység a részeket egymástól elkülönítetten számolja el. Ha a részek egymástól elkülönítetten nem adhatók el, az ingatlan csak akkor tekinthető befektetési célú ingatlannak, ha csak egy jelentéktelen részt tartanak áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében.

11. Egyes esetekben a gazdálkodó egység kiegészítő szolgáltatásokat nyújt az általa birtokolt ingatlan bérlői számára. A gazdálkodó egység az ilyen ingatlant befektetési célú ingatlanként kezeli, ha a szolgáltatások a megállapodás egészéhez képest jelentéktelenek. Ilyen esetre példa lehet, amikor egy irodaépület tulajdonosa biztonsági és karbantartási szolgáltatásokat nyújt az épületet használó lízingbevevők részére.

12. Egyéb esetekben a nyújtott szolgáltatások jelentősek. Ha például a gazdálkodó egység tulajdonol és üzemeltet egy szállodát, akkor a szállóvendégeknek nyújtott szolgáltatások a megállapodás egészéhez képest jelentősek. Ezért a tulajdonos által üzemeltetett szálloda saját használatú ingatlannak minősül, nem pedig befektetési célú ingatlannak.

13. Egyes esetekben nehéz lehet megállapítani, hogy a kiegészítő jellegű szolgáltatások annyira jelentős mértékűek-e, hogy az ingatlan már nem minősül befektetési célú ingatlannak. Egy szálloda tulajdonosa például olykor üzemeltetési szerződés keretében átad bizonyos felelősségeket harmadik feleknek. Az ilyen szerződések feltételei

széles tartományban változnak. A skála egyik végén a tulajdonos pozíciója – lényegében – lehet egy passzív befektető pozíciója. A másik véglet esetében a tulajdonos egyszerűen napi feladatokat adhatott ki, miközben a szálloda működése által generált cash flow-k változásának való jelentős kitettsége megmaradt.

14. Annak meghatározásához, hogy egy ingatlan befektetési célú ingatlannak minősül-e, megítélésre van szükség. A gazdálkodó egység a kritériumokat úgy alakítja ki, hogy ezt a megítélést következetesen tudja alkalmazni, összhangban a befektetési célú ingatlan fogalmával, valamint a 7–13. bekezdésben rögzített iránymutatásokkal. A 75(c) bekezdés megköveteli, hogy a gazdálkodó egység tegye közzé ezeket a kritériumokat, ha az ingatlanok besorolása bonyolult.

15. Egyes esetekben a gazdálkodó egység tulajdonában olyan ingatlan van, amit az anyavállalata, vagy más leányvállalat lízingel és használ. Az ingatlan nem minősül befektetési célú ingatlannak a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, mivel a csoport szempontjából az ingatlan saját használatú ingatlan. Az azt tulajdonló gazdálkodó egység szempontjából azonban az ingatlan befektetési célú ingatlan, ha megfelel az 5. bekezdésben rögzített definíciónak. A lízingbeadó ezért az ilyen ingatlant a különálló pénzügyi kimutatásaiban befektetési célú ingatlanként kezeli.

MEGJELENÍTÉS

16. A befektetési célú ingatlant eszközként akkor és csak akkor kell megjeleníteni, ha:

(a) valószínű, hogy a befektetési célú ingatlanhoz kapcsolódó jövőbeli gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodó egységhez; és

(b) a befektetési célú ingatlan bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

17. A fenti megjelenítési alapelv alapján a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanokhoz kapcsolódó valamennyi költséget azok felmerülése időpontjában értékel. Ezen költségek tartalmazzák a befektetési célú ingatlan megszerzéséhez kapcsolódó kezdeti költségeket, valamint a későbbiekben felmerült, annak kibővítéséhez, valamely része cseréjéhez vagy szervizeléséhez kapcsolódó költségeket.

18. A 16. bekezdésben meghatározott kezdeti megjelenítési kritérium alapján a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értéke részeként nem számolja el a napi szervizelés költségeit. Ezen költségeket felmerülésük időpontjában az eredményben számolják el. A napi szervizelés költségei elsődlegesen a munkaerő és a fogyóeszközök költségeiből tevődnek össze, valamint tartalmazhatják a kisebb alkatrészek költségeit is. Ezen ráfordítások céljaként gyakran az adott befektetési célú ingatlan „javítását és karbantartását" jelölik meg.

19. Előfordulhat, hogy a befektetési célú ingatlan egyes részei csere útján kerültek megszerzésre. Például a belső elválasztó falak lehet, hogy az eredeti falak helyére kerültek. A megjelenítési elv alapján a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékében a meglévő befektetési célú ingatlan egy része cseréjének költségét annak felmerülésekor akkor jeleníti meg, ha a megjelenítési kritérium teljesül. A kicserélt részek könyv szerinti értékének kivezetése a jelen standard kivezetési szabályai alapján történik.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉSKOR

20. A befektetési célú ingatlant kezdetben annak bekerülési értékén kell értékelni. Az ügyleti költségeket a kezdeti értékelésben figyelembe kell venni.

21. Egy megvásárolt befektetési célú ingatlan bekerülési értéke magában foglalja annak beszerzési árát és bármely közvetlenül annak tulajdonítható ráfordítást. A közvetlenül annak tulajdonítható ráfordítások közé tartoznak például a jogi szolgáltatásokra fizetett szakértői díjak, az ingatlan átruházási adók és az egyéb ügyleti költségek.

22. Egy saját építésű befektetési célú ingatlan bekerülési értéke a megépítés vagy a fejlesztés befejezésének időpontjában meglévő költsége. Ezen időpontig a gazdálkodó egység az IAS 16 standardot alkalmazza. Ezen időpontban az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik, és a jelen standard alkalmazandó (lásd az 57(e) és 65. bekezdést).

23. A befektetési célú ingatlan bekerülési értékét nem növelik:

(a) a beindítási költségekkel (kivéve, ha azok szükségesek voltak ahhoz, hogy az ingatlan a vezetés szándékainak megfelelő működésre alkalmas állapotba kerüljön);

(b) az azelőtt felmerült működési veszteségek, hogy a befektetési célú ingatlan eléri a tervezett kihasználtsági szintet; vagy

(c) az anyagok, a munkaerő vagy más erőforrások nem szokásos mértékű veszteségei, amelyek az ingatlan megépítése vagy fejlesztése során felmerültek.

24. Ha egy befektetési célú ingatlan kifizetése halasztva történik, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték. Az ezen összeg és az összes kifizetés közötti különbséget a hitelezési időszak során kamatráfordításként számolják el.

25. Egy lízing alapján birtokolt, befektetési célú ingatlanként besorolt ingatlanérdekeltség kezdeti bekerülési értékét az IAS 17 standard 20. bekezdésének megfelelően kell megállapítani, vagyis az eszközt az ingatlan valós értéke vagy a minimális lízingfizetések jelenértéke közül az alacsonyabb összegen kell megjeleníteni. Ugyanezen bekezdés alapján egy ezzel azonos összeget kell megjeleníteni kötelezettségként is.

26. A lízingre vonatkozóan fizetett bármely előleg e szempontból a minimális lízingfizetések részének tekintendő, és így az eszköz bekerülési értékének része, ugyanakkor nem része a kötelezettségnek. Amennyiben a lízing alapján birtokolt ingatlanérdekeltséget befektetési célú ingatlannak minősítik, a valós értéken elszámolt tétel ez az érdekeltség, és nem a mögöttes ingatlan. Az ingatlanérdekeltség valós értékének meghatározásához útmutatót a 33–52. bekezdésben leírt valósérték-modell szolgáltat. Az útmutató azon helyzetekre is vonatkozik, amikor a valós értéket alkalmazzák a kezdeti megjelenítéskor bekerülési értékként.

27. Egyes befektetési célú ingatlanok megszerzése nem monetáris eszközökért vagy más eszközökért cserében, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történik. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére hivatkozik, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen befektetési célú ingatlan bekerülési értékét valós értéken határozzák meg, kivéve, ha (a) a csereügyletnek nincs kereskedelmi tartalma; vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átengedett eszköz valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon határozzák meg, ha a gazdálkodó egység az átengedett eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke az átengedett eszköz könyv szerinti értéke.

28. A gazdálkodó egység annak megítélésekor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt mérlegeli, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:

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

(b) a gazdálkodó egység tevékenységeiből az ügylettel érintett résznek a gazdálkodó egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik; és

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

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

29. Ha nincsenek összehasonlítható piaci ügyletek, 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 a gazdálkodó egység képes vagy a kapott, vagy az átengedett eszköz valós értékét megbízhatóan megállapítani, az átengedett eszköz valós értékét használják fel a kapott eszköz bekerülési értékeként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke nyilvánvalóbb.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

Számviteli politika

30. A 32A. és 34. bekezdésben megjelölt kivételekkel, a gazdálkodó egységnek számviteli politikájaként választania kell a 33–55. bekezdésben bemutatott valósérték-modell vagy az 56. bekezdésben meghatározott bekerülésiérték-modell alkalmazása között, és ezt a politikát kell alkalmaznia valamennyi befektetési célú ingatlanára.

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 a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban való megfelelőbb bemutatását eredményezi. Nagyon valószínűtlen, hogy a valósérték-modellről a bekerülésiérték-modellre való áttérés megfelelőbb bemutatást eredményezne.

32. A jelen standard valamennyi gazdálkodó egység számára előírja a befektetési célú ingatlanok valós értékének meghatározását az értékelés (ha a gazdálkodó egység a valósérték-modellt alkalmazza) vagy a közzététel (ha a bekerülésiérték-modellt alkalmazza) céljára. A gazdálkodó egység számára javasolt, de nem követelmény, hogy a befektetési célú ingatlan valós értékét egy olyan független értékbecslő által készített értékelés alapján határozza meg, aki elismert és megfelelő szakmai minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlan körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak.

32A. A gazdálkodó egység:

(a) választhat valamennyi olyan kötelezettség mögött álló befektetési célú ingatlanra vonatkozóan a valósérték-modell és a bekerülésiérték-modell között, amely közvetlenül egyes meghatározott eszközök (beleértve az adott befektetési célú ingatlant is) valós értékéhez, vagy megtérüléséhez kapcsolódóan teljesít kifizetést; továbbá

(b) minden egyéb befektetési célú ingatlanra vonatkozóan választhat a valósérték-modell vagy a bekerülésiérték-modell között, függetlenül az (a) pontban hozott döntésétől.

32B. Egyes biztosítók és egyéb gazdálkodó egységek saját ingatlanalapot működtetnek, amely névleges egységeket bocsát ki, amelyek egy részét befektetők tartják birtokukban kapcsolódó szerződések alapján, más részét pedig a gazdálkodó egység birtokolja. A 32A. bekezdés nem engedi meg a gazdálkodó egység számára, hogy az alap által birtokolt ingatlanokat részben bekerülési értéken, részben pedig valós értéken értékelje.

32C. Amennyiben a gazdálkodó egység eltérő modellt alkalmaz a 32A. bekezdésben bemutatott két kategóriára, az eltérő modellben értékelt befektetési célú ingatlan állományok közötti értékesítést valós értéken kell megjeleníteni, és a valós értékben bekövetkezett változás halmozott értékét az eredményben kell elszámolni. Ennek megfelelően amennyiben egy befektetési célú ingatlant értékesítettek egy olyan állományból, amelyre a valósérték-modellt alkalmazzák, egy olyan állományba, amelyre a bekerülésiérték-modellt alkalmazzák, az ingatlan valós értéke az értékesítés időpontjában annak vélelmezett bekerülési értékévé válik.

Valósérték-modell

33. A kezdeti megjelenítést követően a valósérték-modellt választó gazdálkodó egységnek valamennyi befektetési célú ingatlanát azok valós értékén kell értékelnie, az 53. bekezdésben leírt esetek kivételével.

34. Amikor egy operatív lízing alapján a lízingbevevő által birtokolt ingatlanérdekeltséget befektetési célú ingatlannak minősítenek a 6. bekezdés alapján, akkor a 30. bekezdés a gazdálkodó egység számára nem választható; a valósérték-modellt kell alkalmazni.

35. A befektetési célú ingatlan valós értékében bekövetkező változásból eredő bármely nyereséget vagy veszteséget azon időszak eredményében kell elszámolni, amelyben az keletkezett.

36. A befektetési célú ingatlan valós értéke az az ár, amelyen az ingatlan jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező felek között, piaci feltételek mellett gazdát cserélhetne (lásd a 5. bekezdést). 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. A gazdálkodó 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 határozzák meg, helytelen vagy nem megfelelő lehet. A valós érték fogalma a dolgok cseréjének és az adásvételi szerződés teljesítésének egyidejűségét bármely olyan ármódosítástól mentesen feltételezi, amelyet egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében tennének, ha a dolgok cseréje és a teljesítés nem egy időben történik.

40. A befektetési célú ingatlanok valós értéke egyebek mellett tükrözi a meglévő lízingekből származó bérleti bevételeket és azokat az ésszerű és alátámasztható feltételezéseket, amelyek azt testesítik meg, hogy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek mit feltételeznének a jövőbeli lízingekből származó bérleti bevételekkel kapcsolatban a meglévő feltételek fényében. Hasonló alapon azon pénzkiadásokat is tükrözi továbbá (beleértve a bérleti díjakat és egyéb megfizetendő összegeket), amelyek az ingatlanra vonatkozóan várhatóan felmerülnek. A pénzkiadások közül egyeseket a kötelezettség tükröz, míg mások olyan pénzkiadásokra vonatkoznak, amelyeket csak később jelenítenek meg a pénzügyi kimutatásokban (pl. időszakos kifizetések, mint a függő bérleti díjak).

41. A 25. bekezdés határozza meg a lízingelt ingatlanban meglévő érdekeltség bekerülési értéke kezdeti megjelenítésének alapját. A 33. bekezdés előírja, hogy a lízingelt ingatlanban lévő érdekeltséget újraértékeljék, ha szükséges, annak valós értékére. Egy piaci feltételek mellett megkötött lízing esetében a lízingelt ingatlanban lévő érdekeltség valós értéke annak megszerzése időpontjában, csökkentve a várható lízingfizetések összegével (beleértve az elszámolt kötelezettségekre vonatkozókat is) nulla kell, hogy legyen. Ez a valós érték nem változik meg, függetlenül attól, hogy számviteli szempontból egy lízingelt eszközt és kötelezettséget valós értéken, vagy a minimális lízingfizetések jelenértékén jelenítenek-e meg az IAS 17 standard 20. bekezdése szerint. Ily módon a lízingelt eszköznek a 25. bekezdésben meghatározott bekerülési értékről a 33. bekezdésben meghatározott valós értékre való újraértékelése nem keletkeztet semmilyen kezdeti nyereséget vagy veszteséget, kivéve, ha a valós érték eltérő időpontban kerül újrameghatározásra. Ez következhet be pl. amikor a valósérték-modellre történő áttérésre vonatkozó döntést a kezdeti megjelenítést követően hozzák meg.

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 amely 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 az ügyletek árait a piacra 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. A gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység különféle forrásokból származó információkat mérlegel, ideértve:

(a) az aktív piacon eltérő jellegű, állapotú vagy elhelyezkedésű (vagy eltérő lízing vagy más szerződések tárgyát képező) ingatlanokra jellemző jelenlegi árakat, az eltéréseket tükrözően helyesbítve;

(b) a kevésbé aktív piacokon a hasonló ingatlanokra jellemző közelmúltbeli árakat, 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; a 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 diszkontált cashflow-előrejelzéseket.

47. Néhány esetben az előző bekezdésben felsorolt különböző források eltérő következtetéseket eredményezhetnek a befektetési célú ingatlan valós értéke tekintetében. A gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység becsléseit tükrözi, beleértve az olyan tényezők hatásait, amelyek specifikusak a gazdálkodó egységre nézve, és nem alkalmazhatók a gazdálkodó egységekre nézve általában. Például a valós érték nem tükrözi az alábbi tényezőket, kivéve, ha azok a jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező vevők és eladók által is általában ismertek:

(a) az eltérő helyen lévő ingatlanportfólió létrehozásából eredő többletértéket;

(b) a befektetési célú ingatlan és más eszközök közötti szinergiákat;

(c) a csak a jelenlegi tulajdonosra vonatkozó törvényes jogokat vagy jogi korlátozásokat; és

(d) a csak a jelenlegi tulajdonosra vonatkozó adóelőnyöket vagy adóterheket.

50. A befektetési célú ingatlan valós értékének meghatározásakor a gazdálkodó egység nem számolja el kétszer az olyan eszközök és kötelezettségek, amelyek elkülönült eszközökként vagy kötelezettségekként vannak megjelenítve. 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 elkülönítetten ingatlanként, gépként vagy egyéb berendezésként kerülnek megjelenítésre;

(b) ha egy irodát bútorozottan adnak bérbe, az iroda valós értéke általában magában foglalja a bútorzat valós értékét is, mivel a bérleti díj bevétel a bútorozott irodára vonatkozik. Ha a bútorzatot a befektetési célú ingatlan valós értéke tartalmazza, a gazdálkodó egység ezeket a bútorokat nem jeleníti meg elkülönült eszközként;

(c) a befektetési célú ingatlan valós értéke nem tartalmazza az előre kifizetett vagy a járó operatív lízing bevételeket, mivel ezeket a gazdálkodó egység elkülönült kötelezettségként vagy eszközként jeleníti meg;

(d) a lízing alapján birtokolt befektetési célú ingatlan valós értéke a várható cash flow-kat tükrözi (beleértve azokat a függő bérleti díjakat is, amelyek a várakozások szerint megfizetendővé válnak). Ennek megfelelően, amennyiben az ingatlanra vonatkozó értékelés a várhatóan megfizetendő összegeket levonva készül, ahhoz szükséges visszaadni bármely megjelenített lízingkötelezettséget, hogy a befektetési célú ingatlan számviteli célokra szolgáló valós értékét megkapják.

51. A befektetési célú ingatlan valós értéke nem tükrözi a jövőbeni beruházási kiadásokat, amelyek fejlesztik vagy nagyobbítják az ingatlant, és nem tükrözi az ilyen jövőbeli kiadásokból eredő jövőbeli hasznokat.

52. Egyes esetekben a gazdálkodó egység arra számíthat, hogy a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos (a megjelenített kötelezettségekkel összefüggő kifizetésektől eltérő) kifizetések jelenértéke meg fogja haladni a kapcsolódó készpénzbevételek jelenértékét. A gazdálkodó egységnek az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardot kell alkalmaznia annak eldöntéséhez, hogy megjelenítsen-e egy kötelezettséget, és ha igen, hogy hogyan értékelje azt.

Képtelenség a valós érték megbízható mérésére

53. Van egy olyan megcáfolható feltételezés, hogy egy gazdálkodó egység képes lesz folyamatosan megbízhatóan meghatározni egy befektetési célú ingatlan valós értékét. Kivételes esetekben ugyanakkor egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor a gazdálkodó egység megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy akkor, amikor az építés vagy fejlesztés befejeztével, vagy a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy a gazdálkodó 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 cashflow-előrejelzésekre alapozott) megbízható becslések. Ilyen esetekben a gazdálkodó egységnek az IAS 16 standardban meghatározott bekerülésiérték-modellt alkalmazva kell értékelnie az ilyen befektetési célú ingatlant. A befektetési célú ingatlan maradványértékét nullának kell feltételezni. A gazdálkodó egységnek a befektetési célú ingatlan elidegenítéséig kell alkalmaznia az IAS 16 standardot.

54. Azon kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egység – az előző bekezdésben említett ok miatt – arra kényszerül, hogy egy befektetési célú ingatlant az IAS 16 standardban ismertetett bekerülésiérték-modell alkalmazásával értékeljen, a gazdálkodó egység az összes többi befektetési célú ingatlanját valós értéken értékeli. Ilyen esetekben, annak ellenére, hogy a gazdálkodó egység egy meghatározott befektetési célú ingatlanra alkalmazhatja a bekerülésiérték-modellt, a gazdálkodó egységnek valamennyi fennmaradó ingatlan elszámolására továbbra is a valósérték-modellt kell alkalmaznia.

55. Ha a gazdálkodó egység egy befektetési célú ingatlant korábban valós értéken értékelt, akkor a valós értéken történő értékelést az ingatlan elidegenítéséig kell folytatnia (vagy amíg az ingatlan saját használatú ingatlanná nem válik, vagy a gazdálkodó egység nem kezdi meg az ingatlannak a későbbiekben a szokásos üzletmenet keretében történő eladása céljából való fejlesztését), még akkor is, ha ritkábbakká válnak az összehasonlítható piaci ügyletek, vagy ha a piaci árak kevésbé könnyen elérhetővé válnak.

Bekerülésiérték-modell

56. A kezdeti megjelenítést követően a bekerülésiérték-modell alkalmazását választó gazdálkodó egységnek az összes befektetési célú ingatlanját az IAS 16 standard ezen modellre vonatkozó előírásai alapján kell értékelnie, kivéve azokat, amelyek megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak (vagy beletartoznak egy olyan elidegenítési csoportba, amelyet értékesítésre tartottá minősítettek) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard szerint. Az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak megfelelő (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) befektetési célú ingatlanokat az IFRS 5 szerint kell értékelni.

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(b) bekezdés megköveteli, hogy a gazdálkodó egység egy ingatlant a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez akkor – és csak akkor – soroljon át, ha a használatban változás áll be, amelyet egy későbbi eladás szándékával történő fejlesztés megkezdése bizonyít. Ha a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy fejlesztés nélkül idegeníti el a befektetési célú ingatlant, akkor a gazdálkodó egység az ingatlant továbbra is befektetési célú ingatlanként kezeli annak kivezetéséig (mérlegből történő eltávolításáig), és nem kezeli azt készletként. Hasonlóképpen, ha a gazdálkodó egység egy meglévő befektetési célú ingatlan átalakítását a folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosítás céljából kezdi meg, az ingatlan befektetési célú ingatlan marad, és az átalakítás idejére nem kerül átsorolásra a saját használatú ingatlanok közé.

59. A 60–65. bekezdés foglalkozik a megjelenítési és értékelési kérdésekkel, amelyek akkor alkalmazandók, ha a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanokra a valósérték-modellt használja. Ha egy gazdálkodó egység a bekerülésiérték-modellt alkalmazza, a befektetési célú ingatlanok, a saját használatú ingatlanok és a készletek közötti átsorolások nem változtatják meg az átsorolt ingatlan könyv szerinti értékét, és nem változtatják meg az adott ingatlannak az értékelési vagy közzétételi célok szempontjából vett bekerülési értékét.

60. A valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlannak a saját használatú ingatlanok vagy a készletek közé történő átsorolása esetén az IAS 16 vagy az IAS 2 standard alapján történő későbbi elszámolások szempontjából az ingatlan bekerülési értéke annak a használat megváltozása időpontjában érvényes valós értéke kell, hogy legyen.

61. Ha egy saját használatú ingatlan olyan befektetési célú ingatlanná válik, amely valós értéken lesz nyilvántartva, akkor a gazdálkodó egységnek a használat megváltozása időpontjáig az IAS 16 standardot kell alkalmaznia. Az ingatlannak az IAS 16 standard alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget a gazdálkodó egységnek az IAS 16 standardban foglalt átértékeléssel azonos módon kell kezelnie.

62. Addig az időpontig, amikor egy saját használatú ingatlan valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanná válik, a gazdálkodó egység folytatja az ingatlan értékcsökkentését és a felmerült értékvesztés miatti veszteségeknek a megjelenítését. Az ingatlannak az IAS 16 standard alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget a gazdálkodó egység az IAS 16 standardban foglalt átértékeléssel azonos módon kezel. Más szavakkal:

(a) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely csökkenést az eredményben számolják el. Azonban az adott ingatlanhoz tartozó átértékelési többlet értékéig a csökkenést az átértékelési többlettel szemben számolják el;

(b) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely növekedést az alábbiak szerint kezelik:

i. addig a mértékig, amíg a növekedés az ingatlan egy korábbi értékvesztés miatti veszteségét ellentételezi, a növekedést az eredményben számolják el. Az eredményben elszámolt összeg nem haladhatja meg azt az összeget, amelyre ahhoz van szükség, hogy a könyv szerinti értéket annak a könyv szerinti értéknek megfelelően lehessen helyreállítani, amelyet akkor állapítottak volna meg (értékcsökkenéssel csökkentetten), ha korábban nem számoltak volna el értékvesztés miatti veszteséget;

ii. a növekedés bármely fennmaradó részét közvetlenül a saját tőkében kell jóváírni, az átértékelési többletben. A befektetési célú ingatlan későbbi elidegenítésekor a saját tőkében szereplő átértékelési többlet átvezethető a felhalmozott eredménybe. Az átértékelési többletből a felhalmozott eredménybe történő átvezetés nem az eredményen keresztül történik.

63. A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanhoz történő átsorolás esetében az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget az eredményben kell elszámolni.

64. A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanokhoz történő átsorolás kezelése összhangban van a készletek eladásának kezelésével.

65. Amikor a gazdálkodó egység befejezi egy olyan saját építésű befektetési célú ingatlan építését vagy fejlesztését, amely valós értéken lesz nyilvántartva, az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget az eredményben kell elszámolni.

ELIDEGENÍTÉSEK

66. A befektetési célú ingatlant ki kell vezetni (a mérlegből el kell távolítani) az elidegenítéskor, vagy akkor, amikor a befektetési célú ingatlant véglegesen kivonják a használatból és az elidegenítéséből jövőbeni gazdasági hasznok nem várhatók.

67. A befektetési célú ingatlan elidegenítése történhet eladás vagy pénzügyi lízingbe adás révén. A befektetési célú ingatlan elidegenítési időpontjának meghatározásánál a gazdálkodó egység az IAS 18 standardban meghatározott, az áruk értékesítéséből származó bevétel megjelenítésére vonatkozó kritériumokat alkalmazza, és figyelembe veszi az IAS 18 Függelékében a kapcsolódó iránymutatást. Az IAS 17 standard vonatkozik a pénzügyi lízingbe adással és a visszlízinggel megvalósított elidegenítésre.

68. Amennyiben a 16. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumok alapján a gazdálkodó egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta a befektetési célú ingatlan valamely része cseréjének költségét, a gazdálkodó egységnek a kicserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. A bekerülésiérték-modell alapján elszámolt befektetési célú ingatlan esetében a kicserélt rész lehet olyan, amely nem elkülönülten került értékcsökkentésre. Ha a gazdálkodó egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja annak megítéléséhez, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt. A valósérték-modell esetében a befektetési célú ingatlan valós értéke esetlegesen már tükrözi, hogy a kicserélendő rész elvesztette az értékét. Más esetekben nehéz lehet annak megítélése, hogy a valós értéket mennyivel kell lecsökkenteni a kicserélt rész miatt. A valós érték kicserélt rész miatti csökkentésére, amikor az nem kivitelezhető, egy alternatív eljárás lehet a kicserélt rész bekerülési értékét az eszköz könyv szerinti értékében figyelembe venni, majd ezután újra meghatározni a valós értéket, ahogy az a kicseréléssel nem járó növekedésekre alkalmazandó lenne.

69. A befektetési célú ingatlan használatból történő kivonásából vagy elidegenítéséből eredő nyereségeket vagy veszteségeket az eszköz kivonásából származó nettó bevételnek és az eszköz könyv szerinti értékének különbségeként kell megállapítani és az eredményben kell elszámolni (hacsak az IAS 17 standard másként nem rendelkezik visszlízing esetén).

70. A befektetési célú ingatlan elidegenítésekor járó ellenértéket kezdetben valós értéken jelenítik meg. Különösen, ha a befektetési célú ingatlanért járó fizetés halasztottan történik, a kapott ellenértéket kezdetben a készpénzes árnak megfelelő ellenértéken jelenítik meg. Az ellenérték nominális értéke és a készpénzes árnak megfelelő ellenérték közötti különbséget kamatbevételként jelenítik meg az IAS 18-nak megfelelően az effektív kamat módszer alkalmazásával.

71. A befektetési célú ingatlan kivonását követően megtartott bármely kötelezettségre a gazdálkodó egységnek az IAS 37 standardot, vagy más standardot kell alkalmaznia, ahogy megfelelő.

72. A korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan harmadik személytől származó kompenzációt akkor kell az eredményben elszámolni, amikor az esedékessé válik.

73. A befektetési célú ingatlanra vonatkozó értékvesztések vagy veszteségek, valamint a kapcsolódó, harmadik személlyel szembeni kárigények, vagy kapott kártérítések, valamint a helyettesítő eszközök bármely későbbi beszerzése vagy előállítása mind külön gazdasági eseménynek minősülnek, és azokat elkülönülten számolják el az alábbiak szerint:

(a) a befektetési célú ingatlan értékvesztését az IAS 36 standard alapján jelenítik meg;

(b) a befektetési célú ingatlan használatból történő kivonását vagy elidegenítését a jelen standard 66–71. bekezdései alapján jelenítik meg;

(c) a korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan harmadik személytől származó kompenzációt akkor számolják el az eredményben, amikor az esedékessé válik; és

(d) a helyettesítőként helyreállított, megvásárolt vagy előállított befektetési célú ingatlanok bekerülési értékét a jelen standard 20–29. bekezdése alapján határozzák meg.

KÖZZÉTÉTEL

Valósérték-modell és bekerülésiérték-modell

74. Az alábbiakban meghatározott közzétételek az IAS 17 standardban meghatározottakon felül alkalmazandók. Az IAS 17 standarddal összhangban a befektetési célú ingatlan tulajdonosának a lízingbeadókra vonatkozó közzétételi kötelezettségeknek eleget kell tennie a megkötött lízingekre vonatkozóan. A pénzügyi vagy operatív lízing alapján valamely befektetési célú ingatlant a birtokában tartó gazdálkodó egység pénzügyi lízing esetén a lízingbevevőkre vonatkozó, operatív lízing esetén a lízingbeadókra vonatkozó közzétételeket biztosítja.

75. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) hogy a valósérték-modellt vagy a bekerülésiérték-modellt alkalmazza-e;

(b) ha a valósérték-modellt alkalmazza, azt, hogy az operatív lízing alapján birtokolt ingatlanérdekeltségek befektetési célú ingatlanként kerültek-e besorolásra és megjelenítésre, és ha igen, milyen körülmények esetén;

(c) amikor a besorolás bonyolult (lásd a 14. bekezdést), a gazdálkodó egység által használt azon kritériumokat, amelyek alapján a befektetési célú ingatlant a saját használatú ingatlanoktól és a szokásos üzletmenet keretében történő eladás céljából tartott ingatlanoktól megkülönbözteti;

(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 a gazdálkodó 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 szakmai minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlan körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak. Ha ilyen értékelés nem történt, ezt a tényt kell közzétenni;

(f) az eredményben az alábbiakra vonatkozóan elszámolt összegeket:

i. a befektetési célú ingatlanokból származó bérleti bevétel;

ii. a tárgyidőszakban bérleti bevételt termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (beleértve a javítások és karbantartás költségét); és

iii. a tárgyidőszakban bérleti bevételt nem termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (ideértve a javítások és karbantartás költségét);

iv. egy befektetési célú ingatlan valós értékének az eredményben elszámolt olyan halmozott változása, amely egy olyan állományból történő értékesítés során keletkezett, amelynél a bekerülésiérték-modellt alkalmazzák, egy olyan állományba, ahol a valósérték-modellt alkalmazzák (lásd a 32C bekezdést);

(g) a befektetési célú ingatlan értékesíthetőségére, vagy a bevételek vagy az elidegenítésből származó jövedelem átutalhatóságára vonatkozó korlátozások létezését és összegét;

(h) befektetési célú ingatlanok megvásárlására, megépítésére, vagy fejlesztésére, vagy a javításokra, karbantartásokra, vagy fejlesztésekre vonatkozó szerződéses kötelmeket.

Valósérték-modell

76. A 75. bekezdésben előírt közzétételeken túl a 33–55. bekezdésben ismertetett valósérték-modellt alkalmazó gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a befektetési célú ingatlanok időszak eleji és végi könyv szerinti értékének levezetését, bemutatva a következőket:

(a) a növekedéseket, külön bemutatva a vásárlásokból és az eszközként elszámolt későbbi ráfordításokból eredő növekedéseket;

(b) az üzleti kombinációk révén megvalósított akvizíciókból adódó növekedéseket;

(c) az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá minősített vagy egy értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba sorolt eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;

(d) a valós érték helyesbítéseiből eredő nettó nyereségeket vagy veszteségeket;

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

(f) a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket; és

(g) az egyéb változásokat.

77. Amikor egy befektetési célú ingatlanra vonatkozóan beszerzett értékelést a pénzügyi kimutatások céljára jelentősen módosítani szükséges, pl. az 50. bekezdés alapján külön eszközként vagy kötelezettségként kimutatott eszközök vagy kötelezettségek duplán történő megjelenítésének elkerülésére, a gazdálkodó egységnek a beszerzett értékelés, valamint a pénzügyi kimutatásokban kimutatott korrigált értékelés egyeztetését közzé kell tennie, külön feltüntetve bármely visszaadott, kimutatott lízingkötelem teljes összegét, valamint bármilyen egyéb jelentős módosítást.

78. Az 53. bekezdésben hivatkozott kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan értékét az IAS 16 standardban meghatározott bekerülésiérték-modell alapján határozza meg, a 76. bekezdésben előírt egyeztetésben az ezen befektetési célú ingatlanra vonatkozó összegeket az egyéb befektetési célú ingatlanra vonatkozótól elkülönítetten kell közzétenni. Ezenkívül a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a befektetési célú ingatlan leírását;

(b) annak magyarázatot, miért nem határozható meg a valós érték megbízhatóan;

(c) ha lehetséges, azt a becslési tartományt, amelyen belül a valós érték nagy valószínűséggel található; és

(d) a nem valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlan elidegenítésekor:

i. azt a tényt, hogy a gazdálkodó egység egy nem valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlant idegenített el;

ii. a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékét az eladás időpontjában; és

iii. az elszámolt nyereség vagy veszteség összegét.

Bekerülésiérték-modell

79. A 75. bekezdésben előírt közzétételen túl az 56. bekezdésben ismertetett bekerülésiérték-modellt alkalmazó gazdálkodó 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 IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá minősített vagy egy értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba sorolt eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;

iv. az értékcsökkenést;

v. az IAS 36 standard alapján az időszakban elszámolt értékvesztés miatti veszteség összegét és az időszakban visszaírt értékvesztés miatti veszteség összegét;

vi. a pénzügyi kimutatások prezentálási pénznemre történő átváltásából és egy külföldi tevékenység prezentálási pénznemre történő átváltásából származó nettó átváltási különbözetet;

vii. a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket; és

viii. az egyéb változásokat; és

(e) a befektetési célú ingatlan valós értékét. Az 53. bekezdésben leírt kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egység nem képes megbízhatóan meghatározni a befektetési célú ingatlan valós értékét, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

i. a befektetési célú ingatlan leírását;

ii. annak magyarázatát, hogy a valós érték miért nem mérhető megbízhatóan; és

iii. lehetőség szerint a becsült értékek azon tartományát, amelyen belülre a valós érték nagy valószínűséggel esik.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

Valósérték-modell

80. Annak a korábban a (2000. évi) IAS 40 standardot alkalmazó gazdálkodó egységnek, amely úgy dönt, hogy az operatív lízing alapján birtokolt, a befektetési célú ingatlan definíciójának megfelelő bizonyos vagy valamennyi ingatlan érdekeltségét befektetési célú ingatlannak minősíti, e döntés hatását a felhalmozott eredmény nyitó egyenlegének módosításaként megjeleníteni abban az időszakban, amikor ezt a lehetőséget először alkalmazzák. Ezen túl:

(a) ha a gazdálkodó 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. bekezdésben adott iránymutatásnak megfelelően volt meghatározva), akkor a gazdálkodó 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 a gazdálkodó egység korábban nem tette közzé nyilvánosan az (a) pontban leírt információkat, akkor a gazdálkodó egység nem állapíthatja meg újra az összehasonlító információkat, és ezt a tényt közzé kell tennie.

81. A jelen standard az IAS 8 standardban előírttól eltérő kezelési módot határoz meg. Az IAS 8 előírásai szerint az összehasonlító információkat újra meg kell állapítani, kivéve, ha az nem kivitelezhető.

82. Amikor egy gazdálkodó egység először alkalmazza ezt a standardot, a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének helyesbítése tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

Bekerülésiérték-modell

83. Az IAS 8 standard vonatkozik a számviteli politika bármely olyan változására, amely akkor következik be, amikor a gazdálkodó egység először alkalmazza ezt a standardot és a bekerülésiérték-modell használatát választja. A számviteli politika változásának hatása tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

84. Az eszközcsereügylet útján megszerzett befektetési célú ingatlan kezdeti értékelésére vonatkozó 27–29. bekezdésben foglalt előírásokat a jövőre nézve, csak a jövőbeli ügyletekre kell alkalmazni.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

A (2000. ÉVI) IAS 40 VISSZAVONÁSA

86. A jelen standard hatályon kívül helyezi a (2000-ben kibocsátott) IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardot.

IAS 41 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

Mezőgazdaság

CÉL

Ennek a standardnak a célja a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó számviteli eljárások 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. bekezdés által lefedett állami támogatások.

2. A jelen standard nem vonatkozik:

   (a) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó földre (lásd az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardokat); és

   (b) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó immateriális javakra (lásd az IAS 38 *Immateriális javak* standardot).

3. A jelen standardot kizárólag a betakarítás időpontjában alkalmazzák a mezőgazdasági termékekre, amelyek a gazdálkodó egység biológiai eszközeinek begyűjtött termékei. Ezután az IAS 2 *Készletek* standardot vagy más vonatkozó standardot alkalmazzák. 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 átalakuláshoz, a jelen standardban a mezőgazdasági tevékenység fogalmába az ilyen feldolgozás nem tartozik bele.

4. Az alábbi táblázat a biológiai eszközökre, a mezőgazdasági termékekre és a betakarítás utáni feldolgozás eredményeképpen létrejövő termékekre sorol fel példákat:

Biológiai eszközök	Mezőgazdasági termékek	A betakarítás utáni feldolgozás eredményeképpen létrejövő termékek
Juh	Gyapjú	Fonal, szőnyeg
Telepített erdőben lévő fák	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 a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

   A *mezőgazdasági tevékenység* biológiai eszközöknek értékesíthető biológiai eszközzé, mezőgazdasági termékké vagy további biológiai eszközzé történő átalakításának menedzselése egy gazdálkodó egység által.

   A *mezőgazdasági termék* a gazdálkodó egység biológiai eszközeinek begyűjtött terméke.

   Biológiai eszköz az élő állat vagy növény.

A *biológiai átalakulás* a nevelés, az elfajzás, a termés és a szaporodás olyan folyamatai, amelyek a biológiai eszközben minőségi vagy mennyiségi változásokat okoznak.

Biológiai eszközök csoportja a hasonló élő állatok és növények összessége.

A *betakarítás* a terméknek a biológiai eszköztől való leválasztása vagy egy biológiai eszköz életfolyamatainak megszüntetése.

6. A mezőgazdasági tevékenység alá a tevékenységek széles skálája tartozik; például az állattenyésztés, az erdészet, az egynyári vagy évelő növények termesztése, gyümölcsösök és ültetvények művelése, virágkertészet és vízi kultúrák (ideértve a haltenyésztést). A fenti sokrétű tevékenységeknek vannak bizonyos közös jellemzői:

(a) *a változás képessége*. Az élő állatok és növények képesek arra, hogy biológiai átalakuláson menjenek keresztül;

(b) *a változás menedzselése*. A menedzselés elősegíti a biológiai átalakulást a folyamat megtörténtéhez szükséges feltételek (például táplálékszintek, nedvesség, hőmérséklet, trágyázás és fény) erősítésével vagy legalábbis stabilizálásával. Az ilyen menedzselés különbözteti meg a mezőgazdasági tevékenységet a többi tevékenységtől. Például a nem menedzselt forrásokból származó betakarítás (mint az óceáni halászat és az erdőirtás) nem mezőgazdasági tevékenység; és

(c) *a változás értékelése*. A biológiai átalakulás által létrehozott minőségi (például a genetikai érték, a sűrűség, az érettség, a zsírréteg, a fehérjetartalom és a rosterősség) vagy mennyiségi (például az utódok, a súly, a köbméter, a rosthosszúság vagy -átmérő, és a csíraszám) változás mérése és figyelemmel kísérése egy rutinmenedzselési feladat.

7. A biológiai átalakulás a következő jellegű kimeneteleket eredményezi:

(a) eszköz változása i. növekedés (az állat vagy növény mennyiségének növekedése vagy minőségének javulása); ii. elfajzás (az állat vagy növény mennyiségének csökkenése vagy minőségének romlása); vagy iii. szaporítás (további élő állatok vagy növények létrehozása) révén; vagy

(b) mezőgazdasági termék, mint például a kaucsuktej, a tealevél, a gyapjú és a tej, előállítása.

Általános fogalmak

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

Az *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 *könyv szerinti érték* az az összeg, amelyen egy eszközt a mérlegben megjelenítenek.

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.

Az *állami támogatások* az IAS 20 *Az állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standard által meghatározottak.

9. Az eszköz valós értéke annak pillanatnyi elhelyezkedésén és állapotán alapul. 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 gazdálkodó egységnek egy biológiai eszközt vagy mezőgazdasági terméket akkor, és csak akkor kell megjelenítenie, ha:

(a) a gazdálkodó egység múltbeli események következtében ellenőrzi az eszközt;

(b) valószínű, hogy az eszközzel összefüggésben jövőbeni gazdasági hasznok fognak befolyni a gazdálkodó egységhez; és

(c) az eszköz valós értéke vagy bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

11. A mezőgazdasági tevékenység során az ellenőrzés bizonyítható például a szarvasmarha jogszerű tulajdonjogával és a szarvasmarhának a vásárlás, a születés vagy az elválasztás időpontjában történő megbillogozásával vagy egyéb jelölésével. A jövőbeni gazdasági hasznok rendszerint a lényeges fizikai jellemzők értékelésével becsülhetők fel.

12. A biológiai eszközt a kezdeti megjelenítéskor, és minden mérlegfordulónapon annak az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelni, kivéve a 30. bekezdésben leírt esetet, amikor a valós érték nem mérhető megbízhatóan.

13. A gazdálkodó egység biológiai eszközeiből begyűjtött mezőgazdasági terméket a betakarítás időpontjában annak az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelni. Ez az érték a bekerülési érték ebben az időpontban az IAS 2 *Készletek* standard vagy egy másik vonatkozó standard alkalmazásában.

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 egység az adott piacon az árképzés alapjául használt jellemzőkkel összhangban választja ki a jellemzőket.

16. A gazdálkodó egységek gyakran kötnek szerződést biológiai eszközeik vagy mezőgazdasági termékeik egy jövőbeni időpontban történő eladására. A szerződéses árak nem szükségszerűen irányadók a valós érték meghatározásánál, mivel a valós érték azt az aktuális piacot tükrözi, amelyen az ügyleti szándékkal rendelkező 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 egység különböző aktív piacokon mozoghat, a gazdálkodó egység a legrelevánsabb piacot használja. Ha például egy gazdálkodó egység két aktív piacon mozoghat, a várhatóan igénybe vett piacon érvényes árat alkalmazza.

18. Ha nincs aktív piac, a gazdálkodó egység 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) 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 egység 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 egység az eszközből származó várható nettó cash flow-knak a piac által meghatározott adózás előtti aktuális kulccsal diszkontált jelenértékét alkalmazza a valós érték meghatározásánál.

21. A várható nettó cash flow-k jelenértéke kiszámításának célja a biológiai eszköz valós értékének meghatározása annak pillanatnyi helyén és állapotában. A gazdálkodó egység ezt veszi figyelembe az alkalmazandó diszkontráta meghatározásakor és a várható nettó cash flow-k becslésekor. A biológiai eszköz pillanatnyi állapota nem tartalmazza az értéknek a további biológiai átalakulásból és a gazdálkodó egység jövőbeni tevékenységeiből származó növekedését, például a jövőbeni biológiai átalakulás fokozásával, a betakarítással és az értékesítéssel összefüggő tevékenységekhez kapcsolódó növekedését.

22. A gazdálkodó egység nem veszi figyelembe az eszközök finanszírozásával, az adózással vagy a biológiai eszközök betakarítás utáni újralétrehozásával kapcsolatos cash flow-kat (például az ültetett erdőben lévő fák kitermelés utáni újra telepítésének költségét).

23. Egy szokásos piaci feltételekkel megkötött ügylet árában való megegyezéskor a jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező vevők és eladók figyelembe veszik a cash flow-k változásának lehetőségét. Ebből következik, hogy a valós érték tükrözi az ilyen változások lehetőségét. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység 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 egység a várható cash flow-k megbecslésénél alkalmazott feltételezésekkel összhangban álló feltételezéseket használ annak elkerülése érdekében, hogy néhány feltételezés hatását kétszer vegyék figyelembe vagy kihagyják.

24. A költség néha megközelítheti a valós értéket, különösen ha:

(a) csekély biológiai átalakulás történt a költségek első felmerülése óta (például a közvetlenül a mérleg fordulónapja előtt ültetett gyümölcsfacsemetéknél); vagy

(b) a biológiai átalakulásnak az árra gyakorolt hatása várhatóan nem jelentős (például egy fenyőültetvény esetében a 30 éves 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 egység 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 kezdeti megjelenítésekor keletkező, és a biológiai eszköz eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékének változásából származó nyereséget vagy veszteséget annak az időszaknak az eredménye kell, hogy tartalmazza, amelyben az felmerül.

27. Veszteség keletkezhet a biológiai eszköz kezdeti megjelenítésekor, mivel az eladáskor felmerülő becsült költségeket levonják a biológiai eszköz eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékének meghatározásakor. Nyereség keletkezhet a biológiai eszköz kezdeti megjelenítésekor, például akkor, amikor egy borjú megszületik.

28. A mezőgazdasági terméknek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken történő kezdeti megjelenítésekor keletkező nyereséget vagy veszteséget annak az időszaknak az eredménye kell, tartalmazza, amelyben az felmerül.

29. Egy mezőgazdasági termék kezdeti megjelenítésekor a betakarítás eredményeképpen keletkezhet nyereség vagy veszteség.

Képtelenség a valós érték megbízható mérésére

30. Van egy feltételezés, hogy egy biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető. Ez a feltételezés azonban csak a kezdeti megjelenítéskor megcáfolható egy olyan biológiai eszköz esetében, 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 halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értékén kell értékelni. Amint az ilyen biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhetővé válik, a gazdálkodó egységnek azt az eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelnie. Amint a befektetett biológiai eszköz megfelel az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak (vagy benne van egy olyan elidegenítési csoportban, amelyet értékesítésre tartottnak minősítettek) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján, feltételezhető, hogy a valós érték megbízhatóan mérhető.

31. A 30. bekezdésben említett feltételezés csak a kezdeti megjelenítéskor cáfolható meg. Az a gazdálkodó egység, amely korábban a biológiai eszközt az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelte, továbbra is az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékeli a biológiai eszközt az elidegenítésig.

32. A gazdálkodó egység 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 egység 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 támogatást akkor, és csak akkor kell elszámolni 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 egység ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet, a gazdálkodó egységnek 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 egység egy bizonyos helyen öt éven keresztül gazdálkodjon, és ha öt évnél rövidebb ideig gazdálkodik, a gazdálkodó egységnek az összes állami támogatást vissza kell térítenie. Ebben az esetben az állami támogatást nem számolják el 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 egység 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 egység ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet. Az IAS 20 kizárólag olyan állami támogatásra alkalmazandó, amely halmozott értékcsökkenéssel és halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelt biológiai eszközre vonatkozik.

KÖZZÉTÉTEL

39. [Törölve]

Általános

40. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a biológiai eszközök és mezőgazdasági termékek kezdeti megjelenítésekor, valamint a biológiai eszközök eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkezett változásból a tárgyidőszak alatt keletkezett összes nyereséget vagy veszteséget.

41. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell biológiai eszközeinek minden egyes csoportját.

42. A 41. bekezdésben előírt közzététel történhet leíró magyarázatként vagy számszerűsített formában.

43. A gazdálkodó egység számára javasolt, hogy számszerűsített formában mutassa be biológiai eszközeinek minden egyes csoportját, megkülönböztetve a fogyasztható és termő biológiai eszközöket, vagy adott esetben az érett és éretlen biológiai eszközöket. A gazdálkodó egység közzéteheti például csoportonként a fogyasztható biológiai eszközök és a termő biológiai eszközök könyv szerinti értékét. A gazdálkodó egység tovább bonthatja ezeket a könyv szerinti értékeket az érett és éretlen eszközökre. Ezek a megkülönböztetések olyan információkat nyújthatnak, amelyek segíthetnek a jövőbeni cash flow-k ütemezésének felmérésében. A gazdálkodó egység közzéteszi az ilyen megkülönböztetések elkészítésének alapját.

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 eszközöktől eltérő 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 egységnek ismertetnie kell:

(a) a biológiai eszközök minden egyes csoportjára vonatkozóan tevékenységeinek jellegét; és

(b) az alábbiak fizikai mennyiségének nem pénzügyi értékeléseit vagy becsléseit:

i. a gazdálkodó egység biológiai eszközeinek minden egyes csoportját az adott időszak végén; és

ii. a mezőgazdasági termékek hozamát az adott időszak alatt.

47. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie 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 egységnek közzé kell tennie az adott időszak alatt betakarított mezőgazdasági terméknek a betakarításkor meghatározott, az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékét.

49. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) azoknak a biológiai eszközöknek a létezését és könyv szerinti értékét, amelyek tulajdonjoga korlátozott, valamint a kötelezettségek biztosítékaként elzálogosított biológiai eszközök könyv szerinti értékét;

(b) a biológiai eszközök fejlesztésével vagy megszerzésével kapcsolatosan vállalt elkötelezettségek értékét; és

(c) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó pénzügyi kockázatkezelési stratégiákat.

50. A gazdálkodó egységnek be kell mutatnia a biológiai eszközök könyv szerinti értékében a tárgyidőszak kezdete és vége között felmerült változások levezetését. A levezetésnek tartalmaznia kell:

(a) az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékben bekövetkezett változásokból származó nyereséget vagy veszteséget;

(b) a vásárlások miatt bekövetkező növekményeket;

(c) az értékesítéseknek és az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősített (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportban szereplő) biológiai eszközöknek tulajdonítható csökkenéseket;

(d) a betakarítás miatt történő csökkenéseket;

(e) az üzleti kombinációból származó növekményeket;

(f) a pénzügyi kimutatásoknak egy eltérő prezentálási pénznemre történő átszámításából, és egy külföldi tevékenységnek a beszámolót készítő gazdálkodó egység prezentálási pénznemére történő átszámításából származó nettó átszámítási különbözetet; és

(g) az egyéb változásokat.

51. Egy biológiai eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéke a fizikai változások és a piacon bekövetkező árváltozások miatt egyaránt változhat. A fizikai változások és az árváltozások elkülönített közzététele hasznos a tárgyidőszak teljesítményének és a jövőbeni kilátásoknak a felmérésekor, különösen abban az esetben, ha a termelési ciklus meghaladja az egy évet. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység számára javasolt, hogy csoportonként vagy más módon tegye közzé a fizikai változások és az árváltozások miatt az eredménybe beszámított, az 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 átalakulás többféle típusú fizikai változást eredményez – úgymint növekedést, elfajzást, termést és szaporodást, amelyek mindegyike megfigyelhető és mérhető. A fenti fizikai változások mindegyikének közvetlen kapcsolata van a jövőbeni gazdasági hasznokkal. A biológiai eszköz valós értékében a betakarítás következtében történt változás szintén fizikai változás.

53. A mezőgazdasági tevékenység gyakran ki van téve az időjárásból, betegségekből és az egyéb természeti jelenségekből származó kockázatoknak. Ha egy olyan esemény következik be, amely miatt lényeges bevételi és ráfordítási tétel keletkezik, a tétel jellegét és összegét az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard szerint teszik közzé. Példaként felsorolható a vírusos betegség kitörése, az árvíz, a súlyos aszály vagy fagy, valamint a rovarkár.

A biológiai eszközökkel kapcsolatos további közzétételek, ha a valós érték nem mérhető megbízhatóan

54. Ha egy gazdálkodó egység biológiai eszközeit a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken (lásd a 30. bekezdést) értékeli az adott időszak végén, a gazdálkodó egységnek az ilyen biológiai eszközökre vonatkozóan közzé kell tennie:

(a) a biológiai eszközök leírását;

(b) magyarázatot arról, miért nem mérhető a valós érték megbízhatóan;

(c) ha lehetséges, azt a becslési tartományt, amelyen belül a valós érték nagy valószínűséggel található;

(d) az alkalmazott értékcsökkentési módszert;

(e) az alkalmazott hasznos élettartamokat vagy értékcsökkenési rátákat; és

(f) a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott értékcsökkenési leírást (a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevonva) az adott időszak elején és végén.

55. Ha a tárgyidőszak alatt a gazdálkodó egység a biológiai eszközöket a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékeli (lásd a 30. bekezdést), a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az ilyen biológiai eszközök értékesítésekor elszámolt nyereséget vagy veszteséget, és az 50. bekezdésben előírt levezetésben elkülönítve kell közzétennie az ilyen biológiai eszközökhöz kapcsolódó összegeket. Ezenkívül a levezetésnek tartalmaznia kell az alábbi, az adott biológiai eszközökhöz kapcsolódó, az eredménybe beszámított összegeket:

(a) értékvesztés miatti veszteségek;

(b) az értékvesztés miatti veszteségek visszaírása; és

(c) az értékcsökkenést.

56. Ha a korábban a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelt biológiai eszközök valós értéke a tárgyidőszak alatt megbízhatóan mérhetővé válik, a gazdálkodó egységnek ezekre a biológiai eszközökre vonatkozóan közzé kell tennie:

(a) a biológiai eszközök leírását;

(b) annak magyarázatát, miért vált a valós érték megbízhatóan mérhetővé; és

(c) a változás hatását.

Állami támogatások

57. A gazdálkodó egységnek a jelen standard hatálya alá tartozó mezőgazdasági tevékenységre vonatkozóan az alábbiakat kell közzétennie:

(a) a pénzügyi kimutatásokban elszámolt állami támogatások jellegét és mértékét;

(b) az állami támogatásokhoz kapcsolódó nem teljesített feltételeket és egyéb függő tételeket; és

(c) az állami támogatások szintjében várható jelentős csökkenéseket.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

58. A jelen standard a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó egység a jelen standardot egy 2003. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

59. A jelen standard nem vezet be különleges átmeneti rendelkezéseket. A jelen standard bevezetését az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standarddal összhangban számolják el.

IFRS 1 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása

CÉL

1. A jelen IFRS célja annak biztosítása, hogy egy gazdálkodó egység *első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai* és az e pénzügyi kimutatások által lefedett időszak egy részéről készített évközi pénzügyi beszámoló magas színvonalú információkat tartalmazzanak, amelyek:

   (a) a felhasználók számára áttekinthetők és valamennyi bemutatott időszakra összehasonlíthatók;

   (b) megfelelő kiinduló pontot szolgáltatnak a gazdálkodó egység 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 gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell ezt a standardot:

   (a) az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaira; és

   (b) minden egyes évközi pénzügyi beszámolójára, amelyet az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai által lefedett időszak egy részéről az IAS 34 *Évközi pénzügyi beszámolás* standard szerint készít.

3. A gazdálkodó egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai azok az első éves pénzügyi kimutatások, amelyekben a gazdálkodó egység 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 egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásainak minősülnek, ha például a gazdálkodó egység:

   (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-ek szerint meghatározott összegeknek;

   (b) az IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásokat csak belső használatra készítette anélkül, hogy hozzáférhetővé tette volna azt a gazdálkodó egység tulajdonosai vagy más külső felhasználók számára;

   (c) konszolidálási célokra, az IFRS-ek szerint anélkül készített egy beszámolócsomagot, hogy az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardban meghatározott teljes pénzügyi kimutatásokat elkészítették volna; vagy

   (d) a korábbi időszakokra nem készített pénzügyi kimutatásokat.

4. Ez az IFRS akkor alkalmazandó, ha egy gazdálkodó egység először alkalmazza az IFRS-eket. Nem vonatkozik arra, ha például a gazdálkodó egység:

   (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 egység 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 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardban megfogalmazott előírások; és

(b) a más IFRS-ekben meghatározott átmeneti intézkedések.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

IFRS nyitómérleg

6. Az *IFRS-ekre való áttérés időpontjára* a gazdálkodó egységnek egy *IFRS nyitómérleget kell készítenie*. Ez a kiinduló pont az IFRS-ek szerinti elszámolásaihoz. A gazdálkodó egységnek nem szükséges az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban bemutatnia az IFRS nyitómérlegét.

Számviteli politikák

7. A gazdálkodó egységnek ugyanazokat a számviteli politikákat kell alkalmaznia az IFRS nyitómérlegében és valamennyi, az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban bemutatott időszakra. Ezeknek a számviteli politikáknak, a 13–34B., 36A–36C. és 37. bekezdésben meghatározottak kivételével, összhangban kell állniuk minden egyes, az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatások *mérlegfordulónapján* hatályban lévő IFRS-sel.

8. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia az IFRS-ek korábbi időpontokban hatályban volt különféle változatait. A gazdálkodó egység 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 egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásainak mérlegfordulónapja 2005. december 31. Az „A" gazdálkodó egység 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 kezdete 2004. január 1-jén (vagy ami azzal egyenértékű: az üzleti év vége 2003. december 31-én). Az „A" gazdálkodó egység 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" gazdálkodó egységnek azokat az IFRS-eket 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 évre vonatkozó eredménykimutatását, a sajáttőke-változás kimutatását és a cashflow-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" gazdálkodó egységnek lehetősége, de nem kötelezettsége, hogy ezt az IFRS-t alkalmazza az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban.

9. A más IFRS-ekben lévő átmeneti rendelkezések azokra a változásokra vonatkoznak a számviteli politikában, amelyeket olyan gazdálkodó egység hajt végre, amely már használja az IFRS-eket; azokat az *első alkalmazó* az IFRS-ekre való áttérésekor – a 25D., 34A. és 34B. bekezdésben írtak kivételével – nem követi.

10. Kivéve a 13–34B. és 36A–36C. bekezdésben írtakat, a gazdálkodó egységnek az IFRS nyitómérlegében:

(a) meg kell jelenítenie minden olyan eszközt és kötelezettséget, amelyek megjelenítését az IFRS-ek előírják;

(b) nem szabad megjelenítenie eszközként vagy kötelezettségként olyan tételeket, amelyek megjelenítését 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 sajáttőke-elemek; és

(d) alkalmaznia kell az IFRS-eket valamennyi megjelenített eszköz és kötelezettség értékelésekor.

11. Azok a számviteli politikák, amelyeket a gazdálkodó egység 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 gazdálkodó egységnek az ilyen kiigazításokat közvetlenül a felhalmozott eredménnyel (esetleg más sajáttőke-elemmel) szemben kell elszámolnia az IFRS-ekre való áttérés időpontjában.

12. Ez az IFRS azon elvvel szemben, hogy a gazdálkodó egység IFRS nyitómérlegének meg kell felelnie minden egyes IFRS-nek, két kivételcsoportot állít fel:

(a) a 13–25G. és 36A–36C. bekezdés felmentéseket adnak más IFRS-ek egyes előírásai alól;

(b) a 26–34B. bekezdés tiltják más IFRS-ek bizonyos szempontjainak visszamenőleges alkalmazását.

Felmentések más IFRS-ek alól

13. A gazdálkodó egység az alábbi felmentések közül egyet vagy többet is választhat:

(a) üzleti kombinációk (15. bekezdés);

(b) *valós érték* vagy átértékelés, mint *vélelmezett bekerülési érték* (16–19. bekezdés);

(c) munkavállalói juttatások (20. és 20A. bekezdés);

(d) halmozott átszámítási különbözetek (21. és 22. bekezdés);

(e) összetett pénzügyi instrumentumok (23. bekezdés);

(f) leányvállalatok, társult- és közös vállalkozások eszközei és kötelezettségei (24. és 25. bekezdés);

(g) korábban megjelenített pénzügyi instrumentumok megjelölése (25A. bekezdés);

(h) részvényalapú kifizetési ügyletek (25B. és 25C. bekezdés);

(i) biztosítási szerződések (25D. bekezdés);

(j) az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékében szereplő leszerelési kötelezettségek (25E. bekezdés);

(k) lízingek (25F. bekezdés); és

(l) pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek valós értékének a meghatározása a kezdeti megjelenítéskor (25G. bekezdés).

A gazdálkodó egység ezeket a felmentéseket nem alkalmazhatja analóg módon más tételekre.

14. Az alábbi felmentések közül egyesek a valós értékre hivatkoznak. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard kifejti, hogy az üzleti kombinációban megszerzett azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékét hogyan kell meghatározni. A gazdálkodó egységnek 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 gazdálkodó egységnek a B. függelékben szereplő előírásokat kell alkalmaznia azokra az üzleti kombinációkra, amelyeket a gazdálkodó egység az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően jelenített meg.

Valós érték vagy átértékelés, mint vélelmezett bekerülési érték

16. A gazdálkodó egység 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 vélelmezett bekerülési értékének.

17. Az első alkalmazó választhatja azt, hogy az ingatlanok, gépek, berendezések valamely tételére az IFRS-ekre való áttérés időpontjában, vagy azt megelőzően érvényes, a korábbi számviteli szabályozás szerinti átértékelést alkalmazza az átértékelés időpontjára vélelmezett 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. bekezdésben foglalt választások szintén rendelkezésre állnak:

(a) befektetési célú ingatlanokra, ha a gazdálkodó egység az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardban szereplő bekerülésiérték-modell alkalmazását választja; és

(b) azon immateriális javakra, 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 feltételeinek (ideértve az aktív piac létét).

A gazdálkodó egység nem használhatja ezeket a választásokat más eszközökre vagy kötelezettségekre.

19. Az első alkalmazó a korábbi számviteli szabályozás szerint kialakíthatott vélelmezett 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 vélelmezett bekerülési értékként az IFRS-ekhez.

Munkavállalói juttatások

20. Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard szerint a gazdálkodó egység választhatja a „folyosó" megközelítést, amely bizonyos aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket nem mutat ki. E megközelítés visszamenőleges alkalmazása megköveteli a gazdálkodó egységtől, hogy a program kezdetétől az IFRS-ekre való áttérés időpontjáig halmozott aktuáriusi nyereséget és veszteséget bontsa meg megjelenített részre és meg nem jelenített részre. Mindazonáltal az első alkalmazó választhatja, hogy valamennyi halmozott aktuáriusi nyereséget és veszteséget megjelenít 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.

20A. A gazdálkodó egység az IAS 19 standard 120A(p) bekezdésében előírt összegeket közzéteheti az egyes számviteli időszakokra az IFRS-ekre való áttérés időpontjától kezdve a jövőre nézve meghatározott összegekként.

Halmozott átszámítási különbözetek

21. Az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard előírja, hogy a gazdálkodó egység:

(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 időpontjában 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: bemutatás* standard előírja a gazdálkodó egységnek, hogy a bekerüléskor bontsa meg az összetett pénzügyi instrumentumot különálló kötelezettség- és sajáttőke-komponensekre. Ha a kötelezettségkomponens a továbbiakban már nem áll fenn, az IAS 32 visszamenőleges alkalmazása a saját tőke két részének elkülönítésével jár. Az első rész a felhalmozott eredményben van, és azt a felhalmozott kamatot képviseli, ami a kötelezettségkomponenssel kapcsolatban gyülemlett fel. A másik rész az eredeti tőkekomponenst képviseli. A jelen IFRS szerint azonban az IFRS-ekre való áttérés időpontjában az első alkalmazónak nem kell elkülönítenie ezt a két részt, ha a kötelezettségkomponens a továbbiakban már nem áll fenn.

A leányvállalatok, társult és közös vállalkozások eszközei és kötelezettségei

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:

(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

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

i. a jelen IFRS alóli felmentések olyan értékelést eredményeznek, amely függ az IFRS-ekre való áttérés időpontjától;

ii. a leányvállalat pénzügyi kimutatásaiban alkalmazott számviteli politikák eltérnek a konszolidált pénzügyi kimutatásokban alkalmazottaktól. Például: a leányvállalat alkalmazhatja az IAS 16 *Ingatlanok, gépek, berendezések* standard javasolt eljárását, miközben a csoport a megengedett alternatív eljárást használja.

Hasonló választás lehetséges azon társult és a közös vállalkozások számára is, amelyek később válnak első alkalmazóvá, mint az a gazdálkodó egység, amely jelentős befolyással bír azokban, vagy közös ellenőrzést gyakorol felettük.

25. Azonban ha a gazdálkodó egység a leányvállalatánál (vagy a társult vagy a közös vállalkozásánál) később válik első alkalmazóvá, a gazdálkodó egységnek a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a leányvállalat (vagy a társult- vagy a közös vállalkozás) eszközeit és kötelezettségeit azzal azonos könyv szerinti értéken kell értékelnie, ahogyan azok a leányvállalat (vagy a társult vagy a közös vállalkozás) pénzügyi kimutatásaiban vannak, módosítva azokat a konszolidálási és tőke módszer miatti korrekciókkal, valamint azon üzleti kombináció hatásai miatt, amelyben a gazdálkodó egység 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.

Korábban megjelenített pénzügyi instrumentumok megjelölése

25A. Az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard megengedi, hogy a kezdeti megjelenítésekor egy pénzügyi eszközt értékesíthetőként, vagy egy pénzügyi instrumentumot (feltéve, hogy az megfelel bizonyos kritériumoknak) eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöljenek meg. Ezen előírással ellentétben, az alábbi esetekben felmentések alkalmazhatók,

(a) bármely gazdálkodó egység számára megengedett, hogy értékesíthető megjelölést alkalmazzon az IFRS-ekre 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 eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöljön meg, feltéve, hogy az eszköz vagy kötelezettség az adott időpontban teljesíti az IAS 39 standard 9(b) i., 9(b) 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 ilyen gazdálkodó egység számára lehetőség van arra, hogy az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában bármely pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöljön meg, feltéve, hogy az eszköz vagy kötelezettség az adott időpontban teljesíti az IAS 39 standard 9(b) i., 9(b) 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-ekre 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. bekezdés 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 bekezdés értelmében az adott időpontban megfelel az ilyen megjelölés feltételeinek, eredménnyel 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 újramegállapítását, azokat az adatokat újból meg kell állapítania az IFRS beszámolási időszak kezdetekor megjelölt pénzügyi eszközökre, pénzügyi kötelezettségekre vagy pénzügyi eszközök, pénzügyi kötelezettségek vagy mindkettő csoportjára. Az összehasonlító adatok ilyen újramegállapítását csak akkor szabad megtenni, ha a megjelölt tételek vagy csoportok az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában megfeleltek volna az IAS 39 standard 9(b) i., 9(b) ii. vagy 11A. bekezdésében az ilyen megjelölésre vonatkozó kritériumoknak, vagy ha azokat az IFRS-ekre való áttérés időpontját követően szerezték be, a kezdeti megjelenítés idején megfeleltek volna a 9(b) i., 9(b) 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 eredménnyel 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 akkor kell megszüntetni, amikor azokat eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek megjelölik.

Részvényalapú kifizetési ügyletek

25B. Az első alkalmazó számára javasolt, de nem előírás, hogy az IFRS 2 *Részvényalapú 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, ha az első alkalmazó úgy dönt, hogy az IFRS 2-t alkalmazza az 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 standard 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 standard 26–29. bekezdését 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 részvényalapú 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.

Biztosítási szerződések

25D. Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard átmeneti rendelkezéseit. Az IFRS 4 korlátozza a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikák változásait, beleértve az első alkalmazó által végrehajtott változtatásokat is.

Változások az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékében szereplő meglévő leszerelési, 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 áttérés időpontját megelőzően következtek be. Amennyiben egy 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 azon diszkontrátákra vonatkozó legjobb becslésének alkalmazásával, amelyeket alkalmaztak volna az adott kötelezettségre a közbeeső időszak során; és

(c) ki kell számítania az ezen összegre vonatkozó halmozott értékcsökkenést az IFRS-ekre történő áttérés időpontjára az eszköz hasznos élettartamára vonatkozó jelenlegi becslése alapján, a gazdálkodó egység által az IFRS-ek alapján kialakított értékcsökkenési politika alkalmazásával.

Lízingek

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.

A pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek valós értéken történő értékelése

25G. A 7. és 9. bekezdés előírásai ellenére a gazdálkodó egység alkalmazhatja az IAS 39 standard AG76. bekezdése utolsó mondatának és az AG76A. bekezdésnek az előírásait, bármely alábbi módon:

(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.

Kivételek más IFRS-ek visszamenőleges alkalmazása alól

26. Ez az IFRS tiltja más IFRS-ek bizonyos szempontjainak visszamenőleges alkalmazását a következőkre vonatkozóan:

(a) a pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek kivezetése (27. és 27A. bekezdés);

(b) a fedezeti ügyletek (28–30. bekezdés);

(c) a becslések (31–34. bekezdés); és

(d) értékesítésre tartottnak minősített eszközök és megszűnt tevékenységek (34A. és 34B. bekezdés).

A pénzügyi eszközök és a pénzügyi kötelezettségek kivezetése

27. A 27A. bekezdésben megengedettek kivételével az első alkalmazónak az IAS 39 kivezetésre vonatkozó előírásait a jövőre nézve kell alkalmaznia a 2004. január 1-jén vagy azt követően bekövetkező ügyletekre. Más szavakkal, ha az első alkalmazó a pénzügyi eszközeit vagy pénzügyi kötelezettségeit a 2001. január 1-je előtt kezdődő egyik üzleti évben a rá vonatkozó korábbi számviteli szabályozás szerint kivezette, ezeket az eszközöket és kötelezettségeket nem szabad megjelenítenie az IFRS-ek szerint (kivéve, ha azok egy későbbi esemény vagy ügylet eredményeként megfelelnek a megjelenítés feltételeinek).

27A. A 27. bekezdés ellenére a gazdálkodó egység visszamenőlegesen is alkalmazhatja az IAS 39-ben 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.

Fedezeti elszámolások

28. Ahogyan azt az IAS 39 standard előírja, az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a gazdálkodó egységnek:

(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 egység 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 egység 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.

30. Ha az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt a gazdálkodó egység fedezeti ügyletként jelölt meg egy ügyletet, de a fedezeti ügylet nem felel meg az IAS 39 szerinti fedezeti elszámolás feltételeinek, a gazdálkodó egységnek a (2003-ban módosított) IAS 39 standard 91. és 101. bekezdéseit kell alkalmaznia a fedezeti elszámolás megszüntetésére. Az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt lefolytatott ügyleteket nem lehet utólagosan fedezeti ügyletként megjelölni.

Becslések

31. A gazdálkodó egység 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 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 egység 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 egység 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 egy gazdálkodó egység IFRS-ekre való áttérési időpontja 2004. január 1-je, és a 2004. július 15-i új információ megköveteli egy, a korábbi számviteli szabályozás szerint 2003. december 31-én végzett becslés felülvizsgálatát. A gazdálkodó egység 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 egység ezt az új információt a 2004. december 31-ével záruló év eredménykimutatásában (vagy esetleg a saját tőke egyéb változásaiban) tükrözi.

33. A gazdálkodó egységnek 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. bekezdés az IFRS nyitómérlegre vonatkozik. Vonatkozik a gazdálkodó egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban közölt összehasonlító időszakra is, amely esetben az IFRS-ekre való áttérés időpontjára való hivatkozás alatt az adott összehasonlító időszak végét kell érteni.

Értékesítésre tartottnak minősített eszközök és megszűnt tevékenységek

34A. Az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard 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 5 hatálybalépését követően felelnek meg. Az IFRS 5 megengedi, hogy a gazdálkodó egység alkalmazza 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 értékeléseket és információkat beszerezték azon időpontig, amikor a kritériumok eredetileg teljesültek.

34B. Annak a gazdálkodó egységnek, amelynél az IFRS-ekre való áttérés időpontja 2005. január 1-je előtti, az IFRS 5 átmeneti rendelkezéseit kell alkalmaznia. Annak a gazdálkodó egységnek, amelynél az IFRS-ekre való áttérés időpontja 2005. január 1-je vagy annál későbbi, az IFRS 5 átmeneti rendelkezéseit visszamenőlegesen kell alkalmaznia.

BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

35. A 36A–37. bekezdésben foglaltakat kivéve, a jelen IFRS nem ad felmentéseket más IFRS-ek bemutatási és közzétételi előírásai alól.

Összehasonlító információk

36. Az IAS 1 standardnak való megfelelés érdekében a gazdálkodó egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásainak legalább egyévnyi IFRS-ek szerinti összehasonlító információt kell tartalmaznia.

Felmentés az összehasonlító információk IAS 39-nek és IFRS 4-nek megfelelő újramegállapításának a kötelezettsége alól

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;

(b) ezt a tényt közzétenni együtt az információ elkészítéséhez alkalmazott alappal; és

(c) közzétenni azon főbb helyesbítések jellegét, amelyek azt az információt az IAS 32-nek, IAS 39-nek és IFRS 4-nek megfelelővé tennék. Ezeket a módosításokat a gazdálkodó egységnek nem szükséges számszerűsítenie. Ugyanakkor a gazdálkodó egységnek az összehasonlító időszak mérlegfordulónapjára vonatkozó mérleg (azaz azon mérleg, amely tartalmaz korábbi számviteli szabályozás szerinti összehasonlító információkat) és az *első,* IFRS szerinti *beszámolási időszak* elejére vonatkozó mérleg (azaz azon első időszak, amely tartalmaz olyan információt, amely megfelel az IAS 32-nek, az IAS 39-nek és az IFRS 4-nek) közötti bármely módosítást úgy kell kezelnie, mint amely a számviteli politika változásából ered, és meg kell tennie az IAS 8 standard 28(a)–(e) és (f)i. bekezdéseiben előírt közzétételeket. A 28. bekezdés (f)i. pontja csak az összehasonlító időszak mérlegfordulónapjára vonatkozó mérlegben bemutatott összegekre 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 standard 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 összehasonlító információk IFRS 6-nak megfelelő bemutatásának a kötelezettsége alól

36B. Annak a gazdálkodó egységnek, amely 2006. január 1-je előtt tér át az IFRS-ekre, és amely úgy dönt, hogy az IFRS 6 *Az ásványkincsek feltárása és felmérése* standardot 2006. január 1-je előtt alkalmazza, az első IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban bemutatott összehasonlító információkra nem kell teljesítenie az IFRS 6 követelményeit.

Felmentés az összehasonlító közzétételek IFRS 7-nek megfelelő 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.

Nem IFRS-ek szerinti összehasonlító információk és múltbeli összegzések

37. Egyes gazdálkodó egységek kiválasztott adatok múltbeli összegzéseit mutatják be azon első időszakot megelőző időszakokra, amelyre az IFRS szerint, teljeskörűen 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 gazdálkodó egységek 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 gazdálkodó egységnek:

(a) feltűnően meg kell jelölnie a korábbi számviteli szabályozás szerinti információkat, mint amelyeket nem az IFRS-ek szerint készítettek; és

(b) közzé kell tenni azon főbb módosítások jellegét, amelyek azt az IFRS-eknek megfelelővé tennék. Ezeket a módosításokat a gazdálkodó egységnek nem szükséges számszerűsítenie.

Az IFRS-ekre való áttérés ismertetése

38. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell, hogy a korábbi számviteli szabályozásról az IFRS-ekre való áttérés miként hatott a bemutatott pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-ira.

Egyeztetések

39. A 38. bekezdésnek való megfelelés érdekében a gazdálkodó egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásainak tartalmazniuk kell:

(a) a korábbi számviteli szabályozás szerint jelentett saját tőke és az IFRS-ek szerinti saját tőke egyeztetését, mindkét következő időpontra:

i. az IFRS-ekre való áttérés időpontja; és

ii. annak a legutolsó időszaknak a vége, amelyet a gazdálkodó egység legfrissebb, a korábbi számviteli szabályozás szerinti éves pénzügyi kimutatásaiban szerepeltettek;

(b) a gazdálkodó egység legfrissebb éves pénzügyi kimutatásaiban az utolsó időszakra a korábbi számviteli szabályozás szerint bemutatott eredménye egyeztetését a gazdálkodó egység ugyanazon időszakra vonatkozó, IFRS-ek szerinti eredményével; és

(c) ha a gazdálkodó egység bármely értékvesztést először az IFRS nyitómérlegének készítésekor mutatott ki vagy írt vissza, azokat a közzétételeket, amelyeket az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard előírna, ha a gazdálkodó egység 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 egység készített cashflow-kimutatást a korábbi számviteli szabályozása szerint, a cashflow-kimutatáshoz kapcsolódó jelentős módosításokat is ismertetnie kell.

41. Ha a gazdálkodó egység 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 nem foglalkozik azokkal a változásokkal a számviteli politikában, amelyek akkor fordulnak elő, amikor a gazdálkodó egység először alkalmazza az IFRS-eket. Ezért a gazdálkodó egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban nem kell alkalmazni az IAS 8-nak a számviteli politika változásairól való közzétételekre vonatkozó előírásait.

43. Ha a gazdálkodó egység nem készített a korábbi időszakokban pénzügyi kimutatásokat, az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban ezt a tényt közzé kell tenni.

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelölése

43A. A gazdálkodó egység számára megengedett, hogy a 25A. bekezdéssel összhangban egy korábban megjelenített pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközként vagy pénzügyi kötelezettségként vagy egy pénzügyi eszközt értékesíthetőként jelöljön meg. A gazdálkodó 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.

A valós érték alkalmazása vélelmezett bekerülési értékként

44. Ha a gazdálkodó egység a valós értéket alkalmazza az IFRS nyitómérlegében vélelmezett bekerülési értékként valamely ingatlan, gép és berendezés tételére, egy befektetési célú ingatlanra vagy egy immateriális eszközre (lásd a 16. és 18. bekezdést), a gazdálkodó egység első, IFRS szerinti 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.

Évközi pénzügyi beszámolók

45. Annak érdekében, hogy megfeleljenek a 38. bekezdésnek, ha a gazdálkodó egység évközi pénzügyi beszámolót készít az IAS 34 standard szerint annak az időszaknak egy részéről, amelyet az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai lefednek, a gazdálkodó egységnek az IAS 34 előírásain kívül a következő előírásoknak is eleget kell tennie:

(a) minden egyes ilyen évközi pénzügyi beszámolónak tartalmaznia kell a következők egyeztetését, ha a gazdálkodó egység a közvetlenül megelőző üzleti év összehasonlítható évközi időszakára is bemutatott évközi pénzügyi beszámolót:

i. az adott összehasonlítható évközi időszak végén a korábbi számviteli szabályozás szerinti saját tőke és ugyanezen időpontra az IFRS-ek szerinti saját tőke; és

ii. az adott összehasonlítható időszakra a korábbi számviteli szabályozás szerinti (aktuális és egy évre visszatekintő) eredmény és ugyanazon időszakra az IFRS-ek szerinti eredmény;

(b) az (a) pontban előírt egyeztetéseken kívül a gazdálkodó egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai által lefedett időszak egy részére vonatkozó első, az IAS 34 szerinti évközi pénzügyi beszámolója tartalmazza a 39. bekezdés (a) és (b) pontjaiban előírt egyeztetéseket (kiegészítve a 40. és a 41. bekezdésben 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 az évközi pénzügyi beszámoló felhasználóinak van hozzáférésük a legfrissebb éves pénzügyi kimutatásokhoz is. Azonban az IAS 34 azt is előírja a gazdálkodó egységnek, hogy tegyen közzé „bármely eseményt vagy ügyletet, amely jelentős az aktuális évközi 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 évközi időszak megértéséhez, az évközi pénzügyi beszámolójának közzé kell tennie az adott információt, vagy kereszthivatkozást kell tartalmaznia egy másik nyilvánosságra hozott, azt tartalmazó dokumentumra.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

47. Egy gazdálkodó egységnek ezt az IFRS-t kell alkalmaznia, ha az első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai a 2004. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakra vonatkoznak. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásai a 2004. január 1-je előtt kezdődő időszakra vonatkoznak, és a gazdálkodó egység ezt az IFRS-t alkalmazza a SIC-8 *Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként* értelmezés helyett, ezt a tényt közzé kell tennie.

47A. A gazdálkodó egységnek a 13. bekezdés (j) pontjának és a 25E. bekezdésnek a módosításait a 2004. szeptember 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRIC 1 értelmezést egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

47B. A gazdálkodó egységnek a 13. bekezdés (k) pontjának és a 25F. bekezdésnek a módosításait a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRIC 4 értelmezést egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

47C. A gazdálkodó egységnek a 36B. bekezdésnek a módosításait a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRS 6 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

47D. A gazdálkodó egységnek a 20A. bekezdésnek a módosításait a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IAS 19 Munkavállalói juttatások standard – *Aktuáriusi nyereségek és veszteségek, csoportos programok és közzétételek* című módosítását egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

47E. A gazdálkodó egységnek a 13. bekezdés (l) pontjának és a 25G. bekezdésnek a módosításait a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard – *Átmenet és a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek kezdeti megjelenítése* című módosítását egy korábbi időszakra alkalmazza, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Az IFRS-ekre való áttérés időpontja	Annak a legkorábbi időszaknak a kezdete, amelyről a gazdálkodó egység teljes körű összehasonlító információt mutat be az IFRS-ek szerint az **első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásaiban**.
Vélelmezett bekerülési érték	Egy összeg, amelyet egy adott időpontban a bekerülési vagy az értékcsökkentett bekerülési értéknek a helyettesítőjeként használnak. A későbbi értékcsökkenés vagy amortizáció azt feltételezi, hogy a gazdálkodó egység az adott időpontban mutatta ki eredetileg az eszközt vagy a kötelezettséget, és hogy a bekerülési érték a vélelmezett bekerülési értékkel volt azonos.
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.
Első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatások	Az első olyan éves pénzügyi kimutatások, amelyekben a gazdálkodó egység alkalmazza a **Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat (IFRS-eket)** az IFRS-eknek való megfelelés kifejezett és korlátozás nélküli kijelentésével.
Első, IFRS szerinti beszámolási időszak	A gazdálkodó egység **első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásainak fordulónapján** végződő **beszámolási időszak**.
Első alkalmazó	Olyan gazdálkodó egység, amely az **első, IFRS szerinti pénzügyi kimutatásait** állítja össze.
Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek)	A Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) által elfogadott standardok és értelmezések. Magukban foglalják: (a) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat; (b) a Nemzetközi Számviteli Standardokat; és (c) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság (IFRIC), vagy a korábbi Értelmezési Állandó Bizottság (SIC) által kiadott értelmezéseket.
IFRS nyitómérleg	A gazdálkodó egység (nyilvánosságra hozott vagy nyilvánosságra nem hozott) mérlege **az IFRS-ekre való áttérés időpontjában**.
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 évközi pénzügyi beszámoló lefedett.

B. függelék

Üzleti kombinációk

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

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 a (2004-ben módosított) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* és a (2004-ben módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standardokat is ugyanattól az időponttól kezdődően. 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, és a (2004-ben módosított) IAS 36 és a (2004-ben módosított) IAS 38 standardokat is alkalmaznia kell 2002. június 30-tól.

B1A. A gazdálkodó egységnek nem kell a (2003-ban módosított) IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot visszamenőlegesen alkalmaznia az olyan üzleti kombinációból származó valós érték módosításokra és goodwillre, amelyre az IFRS-ekre való áttérés időpontja került sor. Amennyiben a gazdálkodó egység nem alkalmazza visszamenőlegesen az IAS 21-et ezekre a valós érték módosításokra és a goodwillre, a saját eszközeiként és kötelezettségeiként kell kezelnie azokat, és nem a felvásárolt eszközeiként és kötelezettségeiként. Ily módon a goodwill és valós érték módosításokat vagy már kifejezték a gazdálkodó egység funkcionális pénznemében, vagy nem monetáris külföldi pénznemben felmerülő tételnek minősülnek, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás szerint alkalmazott árfolyam alkalmazásával mutattak ki.

B1B. A gazdálkodó egység alkalmazhatja visszamenőlegesen az IAS 21-et azokra a valós érték módosításokra és a felmerülő goodwillre, amelyek az alábbiak valamelyikéből származnak:

(a) minden olyan üzleti kombináció, amely az IFRS-ekre való áttérés időpontja előtt következett be; vagy

(b) minden olyan üzleti kombináció, amelynél a gazdálkodó egység az újra megállapítást választja, hogy megfeleljen az IFRS 3-nak, amint azt a fenti B1. bekezdés megengedi.

B2. Ha az első alkalmazó egy múltbeli üzleti kombinációra visszamenőlegesen nem alkalmazza az IFRS 3-at, ez az alábbi következményekkel jár az adott üzleti kombinációra:

(a) Az első alkalmazónak meg kell tartania a korábbi számviteli szabályozás szerinti pénzügyi kimutatásaiban alkalmazott minősítést (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 megjelenítenie bármely keletkező változást, kivéve, ha a változás olyan immateriális eszköz megjelenítéséből ered, amelyet korábban a goodwill foglalt magában (lásd a B2. bekezdés (g) i. pontját);

(c) Az első alkalmazónak el kell távolítania az IFRS nyitómérlegéből bármely, a korábbi számviteli szabályozás szerint megjelenített tételt, amely nem felel meg az IFRS-ek szerint az eszközként vagy kötelezettségként való megjelenítés feltételeinek. A bekövetkező változást az első alkalmazónak a következők szerint kell elszámolnia:

i. egy múltbeli üzleti kombinációt az első alkalmazó akvizíciónak minősíthetett, és immateriális eszközként mutathatott ki egy olyan tételt, amely nem felel meg az eszközként való megjelenítés feltételének az IAS 38 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 megjelenítenie ([1]).

(d) Az IFRS-ek egyes eszközök és kötelezettségek későbbi értékelését olyan módszerrel írják elő, amely nem az eredeti bekerülési értéken alapul (ilyen a valós érték). Az első alkalmazónak ezeket az eszközöket és kötelezettségeket ezen módszerrel kell értékelnie 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 megjeleníteni;

(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 szerinti vélelmezett bekerülési értéke. Ha az IFRS-ek ezen eszközöknek és kötelezettségeknek a bekerülési érték alapú értékelését írják elő egy későbbi időpontra, ez a vélelmezett bekerülési érték lesz az alapja a bekerülési érték alapú értékcsökkenésnek vagy amortizációnak az üzleti kombináció időpontjától számítva;

([1]) Az ilyen változások magukban foglalják az immateriális javakból vagy javakba történő átsorolásokat, ha a goodwillt a korábbi számviteli szabályozás alapján nem eszközként jelenítették meg. Ez akkor merül fel, ha a korábbi számviteli szabályozás alapján a gazdálkodó egység (a) a goodwillt közvetlenül a saját tőkéből vonta le; vagy (b) az üzleti kombinációt nem felvásárlásként kezelte.

(f) Ha egy múltbeli üzleti kombinációban megszerzett eszközt vagy átvállalt kötelezettséget a korábbi számviteli szabályozás szerint nem mutattak ki, annak nem nulla lesz a vélelmezett bekerülési értéke az IFRS nyitómérlegben. A felvásárlónak ehelyett azt olyan módszerrel kell megjelenítenie és értékelnie a konszolidált mérlegében, ahogyan azt az IFRS-ek a felvásárolt mérlegében előírnák. Például: 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 felvásárolt IFRS mérlegében. Viszont ha egy eszközt vagy kötelezettséget a goodwill foglalt magában a korábbi számviteli szabályozás szerint, de elkülönítetten kellene megjeleníteni az IFRS 3 szerint, ez az eszköz vagy kötelezettség a goodwillben marad, kivéve, ha az IFRS-ek előírnák annak megjelenítését a felvásárolt 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 magában, 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. Hasonlóképpen, az első alkalmazónak módosítania kell a goodwill könyv szerinti értékét, ha egy korábban megjelenített 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 standardot alkalmaznia kell az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a goodwill értékvesztési vizsgálatánál és bármely keletkező értékvesztési veszteségnek a felhalmozott eredményben (vagy ha az IAS 36 úgy írja elő, az átértékelési többletben) való elszámolásakor. Az értékvesztési vizsgálatnak az IFRS-ekre való áttérés időpontjában meglévő feltételeken kell alapulnia;

(h) Más módosításokat nem szabad végrehajtani az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a goodwill könyv szerinti értékéhez kapcsolódva. Például, az első alkalmazónak nem szabad újra megállapítania a goodwill könyv szerinti értékét azért, hogy:

i. kiemelje az üzleti kombinációban megszerzett folyamatban lévő kutatást és fejlesztést (kivéve, ha a kapcsolódó immateriális eszköz az IAS 38 szerint megfelelne a felvásárolt mérlegében történő megjelenítés kritériumainak);

ii. módosítsa a goodwill korábbi amortizációját;

iii. meg nem történtté tegye azt a goodwillt érintő módosítást, amelyet az IFRS 3 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 megjelenítenie 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 mérlegében előírnának. Az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a goodwill vélelmezett bekerülési értéke egyenlő lesz az alábbiak különbségével:

i. az anyavállalat részesedése az ilyen módosított könyv szerinti értékekben; és

ii. az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban 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 megjelenített 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. Végezetül a B1. bekezdéshez választott időpont valamennyi ilyen akvizícióra egyaránt érvényes.

IFRS 2 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Részvényalapú kifizetés

CÉL

1. A jelen IFRS célja a pénzügyi beszámolás rendjének meghatározása az olyan gazdálkodó egységek számára, amelyek *részvényalapú kifizetési ügyletet* hajtanak végre. Különösen azt írja elő a gazdálkodó egység számára, hogy az eredményében és a pénzügyi helyzetében tükrözze a részvényalapú kifizetési ügyletek hatásait, beleértve az azon ügyletekhez kapcsolódó ráfordításokat, amelyekben *részvényopciókat* nyújtanak a munkavállalók részére.

HATÓKÖR

2. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t kell alkalmaznia valamennyi részvényalapú kifizetési ügyletre, beleértve:

   (a) azokat a *tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyleteket*, amelyekben a gazdálkodó egység a gazdálkodó egység *tőkeinstrumentumai* (beleértve a részvényeket és részvényopciókat is) ellenértékeként javakat vagy szolgáltatásokat kap;

   (b) a *pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú 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 nyújtója számára választási lehetőséget biztosítanak annak eldöntésére, hogy a gazdálkodó egység az ügyletet pénzeszközben (vagy más eszközben) vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásával egyenlítse ki,

   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 nyújtó félnek (beleértve az alkalmazottakat is) részvényalapú kifizetési ügyletnek minősül, kivéve, ha az átadás célja egyértelműen más, mint a gazdálkodó egységnek nyújtott 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 nyújtottak a gazdálkodó egység számára.

4. A jelen IFRS szempontjából a munkavállalóval (vagy másik féllel) annak tőkeinstrumentum-birtokosi minőségében történő ügyletkötés nem minősül részvényalapú kifizetési ügyletnek. Például, amikor a gazdálkodó egység egy bizonyos osztályba tartozó tőkeinstrumentum birtokosai számára jogot biztosít a gazdálkodó egység további tőkeinstrumentumainak megszerzésére a valós értéknél alacsonyabb áron – és a munkavállaló azért kapja ezt a jogot, mert birtokosa az adott osztályba tartozó tőkeinstrumentumoknak –, e jog biztosítása és gyakorlása nem tartozik a jelen IFRS előírásainak hatálya alá.

5. A 2. bekezdésben foglaltak alapján a jelen IFRS azon részvényalapú kifizetési ügyletekre alkalmazandó, amelyek során a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat szerez meg. A javakba beletartoznak a készletek, fogyóeszközök, ingatlanok, gépek és berendezések, immateriális javak, és az egyéb nem pénzügyi eszközök. Ugyanakkor, a gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia a jelen IFRS-t olyan ügyletekre, amelyekben a gazdálkodó egység egy olyan üzleti kombináció során felvásárolt nettó eszközök részeként szerez meg javakat, amelyekre az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard vonatkozik. Ennek megfelelően egy üzleti kombináció során a felvásárolt feletti ellenőrzésért cserébe kibocsátott tőkeinstrumentumok nem tartoznak az IFRS 2 standard hatálya alá. Ugyanakkor a felvásárolt munkavállalói számára azok munkavállalói minőségében, pl. a folytatódó szolgálatukért cserében nyújtott tőkeinstrumentumok már az IFRS 2 standard hatálya alá tartoznak. Hasonlóképpen a jelen IFRS alapján kell elszámolni a *részvényalapú 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 részvényalapú kifizetési ügyletekre, amelyekben a gazdálkodó egység olyan szerződés alapján kap vagy szerez meg javakat vagy szolgáltatásokat, amely a (2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* [1] standard 8–10. bekezdésének, vagy a (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard 5–7. bekezdésének hatálya alá tartozik.

[1] Az IAS 32 elnevezését 2005-ben módosították.

MEGJELENÍTÉS

7. A részvényalapú kifizetési ügylet során kapott vagy megszerzett javakat és szolgáltatásokat a gazdálkodó egységnek a javak vagy szolgáltatások átvételének időpontjában kell megjelenítenie. A gazdálkodó egységnek egy kapcsolódó sajáttőke-növekedést kell megjelenítenie, ha a javakat vagy szolgáltatásokat egy tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügylet során kapták, vagy egy kapcsolódó kötelezettséget, ha a javakat vagy szolgáltatásokat egy pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügylet során szerezték meg.

8. Amikor a részvényalapú kifizetési ügyletben kapott vagy megszerzett javak vagy szolgáltatások nem felelnek meg az eszközként való megjelenítés feltételeinek, azokat ráfordításként kell megjeleníteni.

9. Tipikus esetben a javak és szolgáltatások felhasználásából ráfordítás keletkezik. Például a szolgáltatások tipikus esetben azonnal felhasználásra kerülnek, amely esetben a ráfordítást akkor számolják el, amikor a szolgáltató a szolgáltatást nyújtja. A javak felhasználása történhet egy bizonyos időszak alatt, vagy készletek esetében azok egy későbbi időpontban kerülhetnek értékesítésre, mely esetben a ráfordítást a javak felhasználásakor vagy értékesítésekor számolják el. Ugyanakkor egyes esetekben a javak vagy szolgáltatások felhasználását vagy értékesítését megelőzően szükséges a ráfordítás elszámolása, mivel azok nem felelnek meg az eszközként való megjelenítés feltételeinek. Például előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység egy új termék kifejlesztésére irányuló projekt kutatási fázisában szerez meg valamely javakat. Bár e javakat még nem használták fel, előfordulhat, hogy azok nem felelnek meg a vonatkozó IFRS szerint az eszközként való megjelenítés feltételeinek.

TŐKEINSTRUMENTUMBAN KIEGYENLÍTETT RÉSZVÉNYALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK

Áttekintés

10. A tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletek esetében a gazdálkodó egységnek a kapott javakat és szolgáltatásokat, valamint a kapcsolódó sajáttőke-növekedést a kapott javak és szolgáltatások valós értékén kell értékelnie, kivéve, ha a valós érték nem határozható meg megbízhatóan. Ha a gazdálkodó egység a kapott javak vagy szolgáltatások valós értékét nem tudja megbízhatóan meghatározni, a gazdálkodó egységnek azok értékét, valamint a kapcsolódó sajáttőke-növekedést közvetett módon, az átadott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján ([1]) kell meghatároznia.

11. A 10. bekezdés előírásainak a *munkavállalókkal és hasonló szolgáltatásokat nyújtókkal* ([2]) megkötött ügyletekre való alkalmazásánál a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatások valós értékét a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján kell megállapítania, mivel a kapott szolgáltatások valós értéke tipikusan nem határozható meg megbízhatóan, ahogy azt a 12. bekezdés kifejti. Ezen tőkeinstrumentumok valós értékét a *nyújtás időpontjára* vonatkozóan kell megállapítani.

12. Tipikus esetben a részvényeket, részvényopciókat, és az egyéb tőkeinstrumentumokat a munkavállalóknak azok javadalmazási csomagja részeként nyújtják, a pénzeszközben történő fizetésen és egyéb munkavállalói juttatásokon felül. Általában nem lehetséges meghatározni közvetlenül a kapott szolgáltatások értékét a munkavállalói javadalmazási csomag meghatározott összetevőire vonatkozóan. Az is lehetséges, hogy a teljes javadalmazási csomag valós értéke sem értékelhető függetlenül, a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékének közvetlen meghatározása nélkül. Ezenfelül, az opciókat vagy részvényeket néha prémiummegállapodás részeként nyújtják, és nem az alapjavadalmazás részeként, pl. ösztönzésként a munkavállalóknak arra, hogy maradjanak a gazdálkodó egység alkalmazásában, vagy a gazdálkodó egység teljesítményének javítása során tett erőfeszítéseik jutalmazásaként. A részvényopciók nyújtásával, az egyéb javadalmazáson túl, a gazdálkodó egység további javadalmazást fizet további hasznok megszerzésért. Ezen többlethasznok valós értékének a megbecsülése valószínűleg nehéz. A kapott szolgáltatások valós értéke közvetlen meghatározásának nehézsége miatt a gazdálkodó egységnek a kapott munkavállalói szolgáltatások valós értékét a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján kell meghatároznia.

13. A 10. bekezdés rendelkezéseinek a munkavállalóktól eltérő felekkel folytatott ügyletekre történő alkalmazásakor az a megcáfolható feltételezés, hogy a kapott javak vagy szolgáltatások valós értéke megbízhatóan becsülhető. A valós értéket abban az időpontban kell meghatározni, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja. Ritka esetekben, amikor a gazdálkodó egység megcáfolja ezt a feltételezést, mivel a kapott javak és szolgáltatások valós értékét nem tudja megbízhatóan meghatározni, a gazdálkodó egységnek a kapott javakat és szolgáltatásokat, valamint a kapcsolódó sajáttőke-növekedést közvetett módon, a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján kell értékelnie, amely valós értéket abban az időpontban kell meghatározni, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja.

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

([1]) A jelen IFRS az „értéke alapján" kifejezést használja, nem pedig az „értékén" kifejezést, mivel az ügyletet végül a nyújtott tőkeinstrumentumoknak a 11. és 13. bekezdésekben (amelyik alkalmazandó) meghatározott időpontban érvényes valós értékének és a megszolgálttá váló tőkeinstrumentumok számának a szorzataként értékelik, ahogy azt a 19. bekezdés bemutatja.

([2]) A jelen IFRS további részeiben bármely hivatkozás a munkavállalókra tartalmazza a hasonló szolgáltatást nyújtókat is.

által a tőkeinstrumentum ellenértékeként nyújtott szolgáltatásokat már megkapta. Ebben az esetben, a nyújtás időpontjában a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatások teljes értékét el kell számolnia a kapcsolódó sajáttőke-növekedéssel együtt.

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 szolgáltatásokat a jövőben, a *megszolgálási időszak* alatt teljesítik. A gazdálkodó egységnek akkor kell ezeket a szolgáltatásokat – a kapcsolódó sajáttőke-növekedéssel együtt – elszámolnia, amikor azokat a másik fél a megszolgálási időszak alatt nyújtja. Például:

(a) ha a munkavállaló olyan részvényopciókat kap, amelyek három év munkaviszony letöltéséhez vannak kötve, a gazdálkodó egységnek azt kell feltételeznie, hogy a munkavállaló által a részvényopció ellenértékeként nyújtott szolgáltatások a jövőben, e három éves megszolgálási időszak alatt teljesítik;

(b) ha a munkavállaló olyan részvényopciókat kap, amelyek egy meghatározott teljesítményfeltételhez, 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 részvényopció ellenértékeként nyújtott szolgáltatások a jövőben, a várható megszolgálási időszak alatt teljesítik. A gazdálkodó egységnek a nyújtás időpontjában a teljesítmény-feltétel legvalószínűbb kimenetele alapján kell megbecsülnie a várható megszolgálási időszak hosszát. Ha a teljesítmény-feltétel egy *piaci feltétel*, a várható megszolgálási időszak hosszára vonatkozó becslésnek konzisztensnek kell lennie a nyújtott opciók valós értékének becslésekor felhasznált feltételezésekkel, és azt később nem lehet módosítani. Ha a teljesítmény-feltétel nem egy piaci feltétel, a gazdálkodó egységnek, amennyiben szükséges, módosítania kell a várható megszolgálási időszak hosszára vonatkozó becslését, ha későbbi információk azt jelzik, hogy a megszolgálási időszak hossza eltér a korábbi becslésektől.

Olyan ügyletek, amelyeket az átadott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján értékelnek

A nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékének meghatározása

16. Az olyan ügyletek esetében, ahol az ügyletet a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján értékelik, a gazdálkodó egységnek a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékét az *értékelés időpontjára* vonatkozóan kell meghatároznia, amennyiben rendelkezésre állnak piaci árak, akkor azok alapján, figyelembe véve azon feltételeket, amelyek mellett az adott tőkeinstrumentumokat nyújtották (a 19–22. bekezdés rendelkezéseit figyelembe véve).

17. Ha nem állnak rendelkezésre piaci árak, a gazdálkodó egységnek a nyújtott tőkeinstrumentum valós értékét valamely értékelési módszer alkalmazásával kell megállapítania annak meghatározására, hogy mennyi lenne az adott tőkeinstrumentum ára az értékelés időpontjában egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletben. Az értékelési módszernek konzisztensnek kell lennie a pénzügyi instrumentumok árazására alkalmazott, általában elfogadott értékelési módszerekkel, és valamennyi olyan tényezőt és feltételezést figyelembe kell vennie, amelyet a jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci résztvevők az ár kialakításánál figyelembe vennének (a 19–22. bekezdés rendelkezéseit figyelembe véve).

18. A B. függelék további útmutatást tartalmaz a részvények és részvényopciók árának meghatározására vonatkozóan azon konkrét tényezőkre és feltételekre koncentrálva, amelyek közös jellemzői a részvények és részvényopciók munkavállalók részére történő nyújtásának.

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 teljesítményfeltételek 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 részvényopciók 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 előírásait 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 letölti a meghatározott munkaviszonyt), hogy az adott piaci feltétel teljesült-e.

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 sajáttőke-növekedés 10–22. bekezdés alapján történő megjelenítését követően a gazdálkodó egység későbbi módosításokat a megszolgálás időpontját követően a saját tőke teljes összegére nézve nem tehet. Például a gazdálkodó egység utólag nem vezetheti vissza a munkavállalótól kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összeget, ha a megszolgált tőkeinstrumentumokra vonatkozó jogok később elvesznek, vagy részvényopció esetén, az opciók nem kerülnek lehívásra. Ez az előírás azonban nem zárja ki, hogy a gazdálkodó egység a saját tőkén belül, az egyik sajáttőke-elemből a másikba, átvezetést hajtson végre.

Ha a tőkeinstrumentumok valós értéke nem határozható meg megbízhatóan

24. A 16–23. bekezdésben foglalt rendelkezések akkor alkalmazandók, amikor a gazdálkodó egységnek egy részvényalapú kifizetési ügylet értékét az átadott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján kell meghatároznia. Ritka esetekben előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység nem képes megbízhatóan megbecsülni az átadott tőkeinstrumentumok valós értékét az értékelés időpontjában, a 16–22. bekezdés rendelkezései alapján. Kizárólag e ritka esetekben a gazdálkodó egységnek e helyett:

(a) a tőkeinstrumentumokat azok *belső értékén* kell értékelnie, először abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja, majd később minden mérlegfordulónapon, valamint a végső teljesítés időpontjában azzal, hogy a belső érték bármely változását az eredményben kell elszámolni. Részvényopciók nyújtása esetén a részvényalapú kifizetési megállapodást akkor teljesítették véglegesen, amikor a részvényopciókat lehívják, az arra vonatkozó jogok elvesznek (pl. munkaviszony megszűnésekor) vagy lejárnak (pl. az opció élettartama végén);

(b) a kapott javakat vagy szolgáltatásokat a végső soron megszolgált vagy (ahol alkalmazható) lehívott tőkeinstrumentumok száma alapján kell elszámolnia. Ezen előírás részvényopciók esetén történő alkalmazásakor pl. a gazdálkodó egységnek a kapott javakat és szolgáltatásokat a megszolgálási időszak alatt, ha van, kell elszámolnia a 14. és 15. bekezdés alapján, kivéve, ha a 15(b) bekezdés piaci feltételekre vonatkozó előírásai alkalmazandók. A megszolgálás időszaka alatt a kapott javakra és szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összegnek a várhatóan megszolgálttá váló részvényopciók számán kell alapulnia. A gazdálkodó egységnek szükség szerint felül kell vizsgálnia ezt a becslést, amennyiben későbbi információk azt jelzik, hogy a várhatóan megszolgálttá váló részvényopciók száma eltér az előzetes becslésektől. A megszolgálás időpontjában a gazdálkodó egységnek úgy kell módosítania a becslést, hogy az megfeleljen a végül megszolgált tőkeinstrumentumok számának. A megszolgálás időpontját követően a gazdálkodó egységnek a kapott javakra vagy szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összeget vissza kell vezetnie, amennyiben a részvényopcióra vonatkozó jog elveszik, vagy lejár a részvényopció élettartamának végén.

25. Amennyiben a gazdálkodó egység a 24. bekezdést alkalmazza, nem szükséges a 26–29. bekezdés rendelkezéseit is alkalmaznia, mivel a tőkeinstrumentumok nyújtásának feltételeiben történt módosítások úgyis figyelembevételre kerülnek a 24. bekezdésben foglalt belső érték módszer alkalmazásakor. Ugyanakkor, amennyiben a gazdálkodó egység egy olyan tőkeinstrumentum nyújtást rendez, amelyre a 24. bekezdést alkalmazta:

(a) ha a teljesítés a megszolgálás időszaka alatt történik, a gazdálkodó egységnek a teljesítést gyorsított megszolgálásként kell elszámolnia, és ily módon azonnal el kell számolnia azt az összeget, ami egyébként a hátralévő megszolgálási időszak alatt került volna megjelenítésre a kapott szolgáltatásokra vonatkozóan;

(b) a teljesítéskor történő bármely kifizetést a tőkeinstrumentum visszavásárlásaként kell elszámolni, azaz a saját tőkéből történő levonásként, kivéve azt az értéket, amennyivel a kifizetés összege meghaladja a tőkeinstrumentumok visszavásárlás időpontjában mért belső értékét. Bármely ilyen többletet ráfordításként kell elszámolni.

A tőkeinstrumentumok nyújtása feltételeinek módosítása, beleértve a törlést és teljesítést is

26. Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység módosítja a tőkeinstrumentum nyújtásának feltételeit. Például, a gazdálkodó egység csökkentheti a munkavállalóknak nyújtott részvényopciók lehívási árát (azaz újraárazza az opciókat), ami növeli az adott opciók valós értékét. A módosítások hatásainak megjelenítésére vonatkozó, a 27–29. bekezdésben foglalt előírások a munkavállalókkal megkötött részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozóan vannak kifejtve. Ugyanakkor az előírásokat szintén alkalmazni kell a munkavállalókon kívüli felekkel kötött olyan részvényalapú kifizetési ügyletekre is, amelyeket a nyújtott tőkeinstrumentum valós értéke alapján értékelnek. Az utóbbi esetben a 27–29. bekezdésben a nyújtás időpontjára tett bármely utalás arra az időpontra vonatkozik, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja.

27. A gazdálkodó egységnek minimálisan el kell számolnia a kapott szolgáltatásokat a nyújtott tőkeinstrumentumok nyújtás időpontjában érvényes valós értékén értékelve, kivéve, ha a tőkeinstrumentumok nem válnak megszolgálttá amiatt, hogy valamely, a nyújtás időpontjában meghatározott megszolgálási feltétel (ami nem piaci feltétel) nem teljesült. Ez a tőkeinstrumentumok nyújtásának eredeti feltételeiben bekövetkezett bármely módosítástól, vagy a tőkeinstrumentumok nyújtásának törlésétől vagy teljesítésétől függetlenül alkalmazandó. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek meg kell jelenítenie a módosítások azon hatásait, amelyek növelik a részvényalapú kifizetési megállapodás teljes valós értékét, vagy más módon kedvezőek a munkavállalóra nézve. E rendelkezés alkalmazására vonatkozóan további útmutatás a B. függelékben található.

28. Amennyiben a gazdálkodó egység a megszolgálás időszaka alatt von vissza vagy egyenlít ki 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 ráfordításként 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 ráfordításként kell elszámolni.

PÉNZESZKÖZBEN KIEGYENLÍTETT RÉSZVÉNYALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK

30. A pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletek esetében a gazdálkodó egységnek a megszerzett javakat vagy szolgáltatásokat, valamint a felmerült kötelezettségeket a kötelezettség valós értékén kell értékelnie. Amíg a kötelezettséget nem teljesítik, a gazdálkodó egységnek a kötelezettség valós értékét valamennyi mérlegfordulónapra vonatkozóan újra meg kell határoznia, és a valós érték változásokat az adott időszak eredményében kell elszámolnia.

31. Például, előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység részvényár-növekedésre vonatkozó jogokat nyújt a munkavállalóinak a javadalmazási csomag részeként, amelynek révén a munkavállalók egy olyan jövőbeni pénzeszközben történő kifizetésre (nem pedig egy tőkeinstrumentumra) szereznek jogosultságot, amely a gazdálkodó egység részvényárának egy meghatározott időszakon keresztüli, egy meghatározott szintről történő növekedésén alapul. A gazdálkodó egység olyan módon is biztosíthat jogot a munkavállalói részére jövőbeni pénzeszközben történő kifizetésre, hogy olyan részvényekre (beleértve a részvényopció 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 pénzeszközben történő kifizetésre. Kivéve, ha az ellenkezője bizonyított, a gazdálkodó egységnek azt kell vélelmeznie, hogy a munkavállalók által a részvényár-növekedésre vonatkozó jogok ellenértékeként nyújtott szolgáltatásokat megkapta. Ily módon a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatásokat, és az azok megfizetésére vonatkozó kötelezettséget azonnal el kell számolnia. Amennyiben a részvényár-növekedésre vonatkozó jogok nem válnak megszolgálttá addig, amíg a munkavállaló le nem töltött egy meghatározott időtartamú munkaviszonyt, a gazdálkodó egységnek a kapott szolgáltatásokat és az azok megfizetésére vonatkozó kötelezettséget akkor kell elszámolnia, amikor az adott időszakban a munkavállalók a szolgáltatást nyújtják.

33. A kötelezettséget kezdetben, majd azt követően a kiegyenlítéséig 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 szolgálatok mértékét.

RÉSZVÉNYALAPÚ KIFIZETÉSI ÜGYLETEK PÉNZESZKÖZÖS ALTERNATÍVÁVAL

34. Az olyan részvényalapú kifizetési ügyletek esetén, amelyeknél a megállapodás feltételei alapján akár a gazdálkodó egység, akár a másik fél jogosult eldönteni, hogy a gazdálkodó egység az ügyletet pénzeszközben (vagy más eszközben) vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásával egyenlítse ki, a gazdálkodó egységnek az ügyletet, vagy annak komponenseit kizárólag akkor és olyan mértékben kell pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletként elszámolnia, amennyiben a gazdálkodó egységnél kötelezettség merült fel a pénzeszközben vagy más eszközben történő kiegyenlítésre, vagy akkor és olyan mértékben tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletként, amennyiben nem merült fel ilyen kötelezettség.

Olyan részvényalapú kifizetési ügyletek, amelyeknél a megállapodás feltételei a másik fél számára biztosítanak választást a teljesítés módját illetően

35. Amennyiben a gazdálkodó egység a másik fél számára jogot biztosított arra, hogy megválassza, hogy egy részvényalapú kifizetési ügyletet pénzeszközben ([1]) egyenlítsenek ki vagy tőkeinstrumentumok kibocsátásával, a gazdálkodó egység egy összetett pénzügyi instrumentumot nyújtott, amelynek van egy adósságkomponense (azaz a másik fél joga arra, hogy pénzeszközben történő kifizetést követeljen) és egy tőkekomponense (azaz a másik fél joga arra, hogy a teljesítést tőkeinstrumentumokban követelje, ne pedig pénzeszközben). A munkavállalókon kívüli felekkel megkötött olyan ügyletek esetén, amelyeknél a kapott javak és szolgáltatások valós értékét közvetlenül állapítják meg, a gazdálkodó egységnek az összetett pénzügyi instrumentum tőkekomponensének értékét a kapott javak és szolgáltatások valós értéke, valamint az adósságkomponens valós értéke közötti különbözetként kell meghatároznia abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység a javakat vagy szolgáltatásokat megkapja.

36. Egyéb ügyletek esetén, beleértve a munkavállalókkal folytatott ügyleteket, a gazdálkodó egységnek az összetett pénzügyi instrumentum értékét az értékelés időpontjára vonatkozóan kell megállapítania, figyelembe véve a pénzeszközre vagy tőkeinstrumentumra vonatkozó jog nyújtásának a feltételeit.

37. A 36. bekezdés alkalmazásához a gazdálkodó egységnek először az adósságkomponens valós értékét kell meghatároznia, majd a tőkekomponens valós értékét – figyelembe véve, hogy a másik félnek le kell mondania a pénzeszközre vonatkozó jogáról azért, hogy tőkeinstrumentumot kapjon. Az összetett pénzügyi instrumentum valós értéke e két komponens valós értékeinek összege. Az olyan részvényalapú kifizetési ügyleteket azonban, amelyeknél a másik félnek választási lehetősége van a teljesítés módját illetően, gyakran úgy strukturálják, hogy az egyik teljesítési alternatíva valós értéke megegyezik a másikéval. Például, a munkavállalónak választási lehetősége lehet részvényopciókat vagy pénzeszközben kiegyenlített részvényár-növekedésre vonatkozó jogokat szerezni. Ilyen esetekben a tőkekomponens valós értéke nulla, így az összetett pénzügyi instrumentum valós értéke megegyezik az adósságkomponens valós értékével. Fordítva, amennyiben a teljesítési alternatívák valós értékei eltérnek, a tőkekomponens valós értéke általában nullánál nagyobb lesz, amely esetben az összetett pénzügyi eszköz valós értéke nagyobb lesz, mint az adósságkomponens valós értéke.

([1]) A 35–43. bekezdésben a pénzeszközre történő bármely hivatkozás tartalmazza az egység egyéb eszközeit is.

38. A gazdálkodó egységnek elkülönülten kell elszámolnia az összetett pénzügyi instrumentum egyes komponenseire vonatkozóan kapott vagy megszerzett javakat vagy szolgáltatásokat. Az adósságkomponens esetében a gazdálkodó egységnek akkor kell elszámolnia a megszerzett javakat vagy szolgáltatásokat, valamint az ezekért való fizetésre vonatkozó kötelezettséget, amikor a másik fél a javakat vagy a szolgáltatásokat nyújtja, a pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások alapján (30–33. bekezdés). A tőkekomponensre vonatkozóan (ha van), a gazdálkodó egységnek a kapott javakat és szolgáltatásokat, valamint a saját tőke növekedését akkor kell elszámolnia, amikor a másik fél a javakat vagy a szolgáltatásokat nyújtja, a tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások szerint (10–29. bekezdés).

39. A teljesítés időpontjában a gazdálkodó egységnek a kötelezettséget annak valós értékére át kell értékelnie. Amennyiben a gazdálkodó egység a teljesítéskor tőkeinstrumentumot bocsát ki, nem pedig pénzeszközben fizet, a kötelezettséget át kell vezetni közvetlenül a saját tőkébe, mint a kibocsátott tőkeinstrumentumok ellenértékét.

40. Ha a gazdálkodó egység a teljesítéskor pénzeszközben fizet, nem pedig tőkeinstrumentumokat bocsát ki, a kifizetés teljes összegét a kötelezettség kiegyenlítésére kell felhasználni. A korábban elszámolt tőkekomponensnek a saját tőkében kell maradnia. A pénzeszközben történő teljesítés választásakor a másik fél lemondott azon jogáról, hogy tőkeinstrumentumokat kapjon. Ez az előírás azonban nem zárja ki, hogy a gazdálkodó egység a saját tőkén belül, az egyik sajáttőke-elemből a másikba, átvezetést hajtson végre.

Olyan részvényalapú kifizetési ügyletek, amelyeknél a megállapodás feltételei a gazdálkodó egység számára biztosítanak választást a teljesítés módját illetően

41. Az olyan részvényalapú kifizetési ügyletek esetében, amelyek a gazdálkodó egység számára biztosítanak választási lehetőséget annak eldöntésére, hogy pénzeszközben vagy tőkeinstrumentum kibocsátásával történjen-e a teljesítés, a gazdálkodó egységnek meg kell határoznia, hogy van-e meglévő kötelme a pénzeszközben történő kiegyenlítésre, és a részvényalapú kifizetési ügyletet ennek megfelelően kell elszámolnia. A gazdálkodó egységnek akkor van meglévő kötelme pénzeszközben kiegyenlíteni, ha a tőkeinstrumentumban való teljesítés választásának nincs kereskedelmi tartalma (pl. mivel a gazdálkodó egység törvényesen nem bocsáthat ki részvényeket), vagy amikor a gazdálkodó egység korábbi gyakorlata vagy meglevő politikája szerint pénzeszközben szokott kiegyenlíteni, vagy általánosságban pénzeszközben szokott kiegyenlíteni minden olyan esetben, amikor a másik fél pénzeszközben történő kiegyenlítést igényel.

42. Amennyiben a gazdálkodó egységnek meglévő kötelme van pénzeszközben való kiegyenlítésre, az ügyletet a pénzeszközben kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások alapján kell elszámolnia, a 30–33. bekezdés szerint.

43. Amennyiben nem áll fenn ilyen kötelem, a gazdálkodó egységnek az ügyletet a tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozó előírások alapján kell elszámolnia, a 10–29. bekezdés alapján. A teljesítéskor:

(a) amennyiben a gazdálkodó egység a pénzeszközben történő kiegyenlítést választja, a pénzeszközben történő kifizetést egy tőkerészesedés visszavásárlásaként kell elszámolni, azaz a saját tőkéből való levonásként, kivéve, a (c) pontban leírtakat;

(b) amennyiben a gazdálkodó egység a tőkeinstrumentumok kibocsátásával történő kiegyenlítést választja, nincs szükség további elszámolásra (csak átvezetésre a saját tőke komponensei között, ha szükséges), kivéve a (c) pontban leírtakat;

(c) amennyiben a gazdálkodó egység a teljesítés időpontjában magasabb valós értékű teljesítési alternatívát választja, a gazdálkodó egységnek el kell számolnia az adott többletértékre vonatkozó többletráfordításokat, azaz a kifizetett pénzösszeg, valamint azon tőkeinstrumentumok valós értéke közötti különbözetet, amelyek egyébként kibocsátásra került volna, vagy a kibocsátott tőkeinstrumentumok valós értéke és azon pénzeszköz összeg közötti különbözetet, amely egyébként fizetendő lett volna, attól függően, hogy melyik alkalmazandó.

KÖZZÉTÉTELEK

44. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a tárgyidőszak alatt fennálló részvényalapú kifizetési megállapodások jellegét és mértékét megértsék.

45. A 44. bekezdésben foglalt alapelv betartásához a gazdálkodó egységnek legalább a következő információkat kell közzétennie:

(a) az időszak alatt bármely időpontban létező részvényalapú kifizetési ügylet minden típusának leírását, beleértve az egyes megállapodások fő feltételeit, mint pl. a megszolgálási feltételek, a nyújtott opciók maximális időbeli hatálya, valamint a teljesítés módja (pl. pénzeszközben vagy tőkeinstrumentumban). Az alapvetően hasonló típusú részvényalapú kifizetési megállapodásokat a gazdálkodó egység összevontan is bemutathatja, kivéve, ha a 44. bekezdésben foglalt alapelv betartásához az egyes megállapodások elkülönülten történő bemutatása szükséges;

(b) a részvényopciók számát és súlyozott átlagos lehívási árát, az alábbi opció csoportokra vonatkozóan:

i. az időszak elején meglévő;

ii. a tárgyidőszakban nyújtott;

iii. a tárgyidőszakban jogvesztetté vált;

iv. a tárgyidőszakban lehívott;

v. a tárgyidőszakban lejárt;

vi. az időszak végén meglévő; és

vii. az időszak végén lehívható;

(c) az időszakban lehívott részvényopciókra vonatkozóan a súlyozott átlagos részvényárat a lehívás időpontjában. Amennyiben az opciók rendszeresen lehívásra kerültek a tárgyidőszak során, a gazdálkodó egység e helyett az időszakra vonatkozó súlyozott átlagos részvényárat is közzéteheti;

(d) az időszak végén meglévő részvényopciókra vonatkozóan a lehívási árak tartományát, valamint a súlyozott átlagos hátralévő szerződéses élettartamot. Amennyiben a lehívási árak tartománya széles, a meglévő opciókat olyan tartományokra kell osztani, amelyek érdemi információt szolgáltatnak azon további részvények számának és ütemezésének a megítéléséhez, amelyek kibocsátásra kerülhetnek, valamint azon pénzösszeg értékeléséhez, amely ezen opciók lehívásakor járna.

46. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy megértsék, hogy a kapott javak és szolgáltatások valós értéke vagy a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke az időszak során hogyan került megállapításra.

47. Amennyiben a gazdálkodó egység a tőkeinstrumentumai ellenértékeként kapott javak és szolgáltatások valós értékét közvetett módon határozta meg a nyújtott tőkeinstrumentumok valós értéke alapján, ahhoz, hogy a 46. bekezdésben meghatározott alapelv teljesüljön, a gazdálkodó egységnek legalább a következőket kell közzétennie:

(a) az időszak alatt nyújtott részvényopciókra vonatkozóan az ezen opciók értékelés időpontjában érvényes súlyozott átlagos valós értékét, valamint információt arra vonatkozóan, hogy a valós érték hogyan került megállapításra, beleértve:

i. a felhasznált opcióárazási modellt, valamint az ezen modell inputjait, beleértve a súlyozott átlagos részvényárat, a lehívási árat, a várható volatilitást, az opció élettartamát, a várható osztalékot, a kockázatmentes kamatlábat, és egyéb, a modellhez szükséges inputokat, beleértve a várható korai lehívás figyelembevételéhez felhasznált módszert és a feltételezéseket;

ii. azt, hogy a várható volatilitás hogyan került megállapításra, beleértve annak kifejtését, hogy a várható volatilitás meghatározása milyen mértékben alapul múltbeli adatokon; és

iii. azt, hogy az opció nyújtás bármely más jellemzője figyelembevételre került-e és hogyan a valós érték megállapításánál, pl. a piaci feltételek;

(b) az időszak alatt nyújtott egyéb tőkeinstrumentumokra vonatkozóan (azaz ami nem részvényopció) az ezen tőkeinstrumentumok értékelés időpontjában érvényes súlyozott átlagos valós értékét, valamint információt arra vonatkozóan, hogy a valós érték hogyan került megállapításra, beleértve:

i. azt, hogy ha a valós érték nem egy piacon megfigyelhető áron alapul, az hogyan került megállapításra;

ii. azt, hogy a várható osztalék figyelembevételre került-e és hogyan a valós érték megállapításánál; és

iii. azt, hogy a tőkeinstrumentum bármely más jellemzője figyelembevételre került-e és hogyan a valós érték megállapításánál;

(c) az olyan részvényalapú kifizetési megállapodásokra vonatkozóan, amelyek az időszak során módosításra kerültek:

i. e módosítások magyarázatát;

ii. az (e módosítások eredményeként) nyújtott valósérték-növekményt; és

iii. információt arra vonatkozóan, hogy a valósérték-növekmény értéke hogyan került meghatározásra, konzisztens módon a fenti (a) és (b) bekezdésben kifejtettekkel, ahol alkalmazandó.

48. Amennyiben a gazdálkodó egység az időszak alatt kapott javak vagy szolgáltatások valós értékét közvetlenül határozta meg, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie, hogy a valós érték hogyan került megállapításra, pl. hogy a valós érték az adott javak és szolgáltatások piaci ára alapján került-e meghatározásra.

49. Amennyiben a gazdálkodó egység megcáfolta a 13. bekezdésben leírt feltételezést, közzé kell tennie ezt a tényt, és magyarázatot kell adnia arra, hogy a feltételezés miért dőlt meg.

50. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék a részvényalapú kifizetési ügyletek hatását a gazdálkodó egység tárgyidőszaki eredményére, valamint pénzügyi helyzetére.

51. Az 50. bekezdésben foglalt alapelv betartásához, a gazdálkodó egységnek legalább a következő információkat kell közzétennie:

(a) a tárgyidőszakban elszámolt, olyan részvényalapú kifizetési ügyletekből származó teljes ráfordításokat, amelyek esetében a kapott javak és szolgáltatások nem feleltek meg az eszközként való kimutatás feltételeinek, és amiatt azok azonnal ráfordításként kerültek elszámolásra, beleértve a teljes ráfordítás azon részének elkülönült közzétételét, amely tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési ügyletekből keletkezett;

(b) a részvényalapú kifizetési ügyletekből keletkező kötelezettségekre vonatkozóan:

i. a teljes könyv szerinti értéket az időszak végén; és

ii. az olyan kötelezettségek teljes belső értékét az időszak végén, amelyekre vonatkozóan az időszak végén a másik fél pénzeszközre vagy más eszközre vonatkozó joga megszolgálttá vált (pl. megszolgált részvényár-növekedésre vonatkozó jogok).

52. Amennyiben, bármilyen esetben, a jelen IFRS alapján közzéteendő információk nem elegendőek a 44., 46. vagy 50. bekezdésben foglalt alapelveknek az eléréséhez, a gazdálkodó egységnek az ezen elveknek való megfeleléshez szükséges további információkat is közzé kell tennie.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

53. A tőkeinstrumentumban teljesített részvényalapú kifizetési ügyletekre vonatkozóan a gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t azokra a részvényekre, részvényopciókra és egyéb tőkeinstrumentumokra kell alkalmaznia, amelyek 2002. november 7-e után kerültek nyújtásra és a jelen IFRS hatálybalépésének időpontjában még nem váltak megszolgálttá.

54. A gazdálkodó egység számára javasolt, de nem előírás, hogy a jelen IFRS-t más tőkeinstrumentum-nyújtásokra is alkalmazza, amennyiben azoknak az értékelés időpontjában érvényes valós értékét a gazdálkodó egység nyilvánosan közzétette.

55. Valamennyi olyan tőkeinstrumentum-nyújtás esetén, amelyre a jelen IFRS-t alkalmazzák, a gazdálkodó egységnek újra meg kell állapítania az összehasonlító adatokat, és ahol alkalmazandó, a legkorábbi bemutatott időszak felhalmozott eredményének nyitó egyenlegét kell módosítania.

56. Valamennyi olyan tőkeinstrumentum nyújtásra vonatkozóan, amelyre a jelen IFRS-t még nem alkalmazzák (pl. a 2002. november 7-én vagy az előtt nyújtott tőkeinstrumentumok), a gazdálkodó egységnek mindazonáltal közzé kell tennie a 44. és 45. bekezdésben előírt információkat.

57. Amennyiben az IFRS hatálybalépése után a gazdálkodó egység módosítja egy olyan tőkeinstrumentum nyújtásának feltételeit, amelyre az IFRS-t nem alkalmazzák, a gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a 26–29. bekezdés rendelkezéseit e módosítások megjelenítésére.

58. Azon részvényalapú kifizetési ügyletekből származó kötelezettségek esetében, amelyek az IFRS hatálybalépésekor is fennálltak, a gazdálkodó egységnek az IFRS-t visszamenőlegesen kell alkalmaznia. Ezen kötelezettségekre vonatkozóan a gazdálkodó egységnek az összehasonlító adatokat újra meg kell állapítania, beleértve a legkorábbi olyan bemutatott időszak felhalmozott eredménye nyitó egyenlegének a módosítását is, amelyre vonatkozóan az összehasonlító adatokat újra megállapították, kivéve, hogy a gazdálkodó egységnek nem kell az összehasonlító adatokat módosítania abban a mértékben, amennyiben az információk 2002. november 7. előtti időszakra vagy időpontra vonatkoznak.

59. A gazdálkodó egység számára javasolt, de nem előírás a jelen IFRS visszamenőleges alkalmazása a részvényalapú kifizetési ügyletekből származó egyéb kötelezettségekre vonatkozóan, pl. olyan kötelezettségekre, amelyek valamely olyan időszak alatt rendezésre kerültek, amelyre vonatkozóan összehasonlító adat került bemutatásra.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

A.függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Pénzeszközben teljesített részvényalapú kifizetési ügylet	Egy olyan **részvényalapú kifizetési ügylet,** amelyben a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat szerez meg úgy, hogy az ezen javak vagy szolgáltatások nyújtóival szemben kötelezettséget vállal pénzeszköznek vagy egyéb eszközöknek az átadására egy olyan összegben, amely a gazdálkodó egység részvényeinek vagy a gazdálkodó egység egyéb tőkeinstrumentumainak az árán (vagy értékén) alapul.
Munkavállalók és hasonló szolgálatokat nyújtók	Olyan magánszemélyek, akik személyes szolgáltatásokat nyújtanak a gazdálkodó egység számára, és vagy (a) olyan magánszemélyek, akik jogi és adózási szempontból munkavállalóknak tekintendők; vagy (b) olyan magánszemélyek, akik a gazdálkodó egység számára dolgoznak, a gazdálkodó egység irányítása alatt, ugyanolyan módon, mint azok a magánszemélyek, akik jogi vagy adózási szempontból munkavállalónak tekintendők; vagy (c) a nyújtott szolgáltatások hasonlóak a munkavállalók által nyújtott szolgáltatásokhoz. Például, a kifejezés magában foglal minden vezetőt, azaz az olyan személyeket, akik hatáskörrel és felelősséggel rendelkeznek a gazdálkodó egység tervezési, irányítási és ellenőrzési tevékenységeiben, beleértve a nem ügyvezető igazgatókat is.
Tőkeinstrumentum	Olyan szerződés, amely egy gazdálkodó egység összes kötelezettségének a levonása után a gazdálkodó egység eszközeiben meglévő maradvány érdekeltséget testesít meg ([1]).
Nyújtott tőkeinstrumentum	A gazdálkodó egység valamely **tőkeinstrumentumára** vonatkozó (feltételes vagy feltétel nélküli) jog, melyet a gazdálkodó egység ad egy másik fél számára egy **részvényalapú kifizetési megállapodás** alapján.
Tőkeinstrumentumban teljesített részvényalapú kifizetési ügylet	Olyan **részvényalapú kifizetési ügylet,** amelyben a gazdálkodó egység a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumai** (beleértve a részvényeket és **részvényopciókat** is) ellenértékeként kap javakat vagy szolgáltatásokat.
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 **részvényalapú kifizetésre vonatkozó megállapodást** köt, amely az az időpont, amikor a gazdálkodó egység és a másik fél közös megegyezésre jut a megállapodás fő feltételeit illetően. A nyújtás időpontjában a gazdálkodó egység megadja a másik félnek a pénzeszközre, más eszközre vagy a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumára** vonatkozó jogot, feltéve, hogy a **megszolgálás feltételei,** ha vannak, teljesülnek. Amennyiben a megállapodást jóvá kell hagyatni (pl. a részvényesek által), a nyújtás időpontja az az időpont, amikor a jóváhagyást megszerzik.
Belső érték	Azon részvények **valós értékének,** amelyeket a másik félnek (feltételes vagy feltétel nélküli) joga van lejegyezni, vagy amelyet joga van megkapni, valamint annak az árnak (ha van) a különbözete, amit a másik fél köteles (lesz) megfizetni e részvényekért. Például, egy olyan **részvényopciónak**, amelynek lehívási ára 15 CU ([2]) és amely egy 20 CU **valós értékű** részvényre vonatkozik, 5 CU a belső értéke.
Piaci feltétel	Olyan feltétel, amelytől a **tőkeinstrumentum** lehívási ára, megszolgálása vagy lehívhatósága függ, amely a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumainak** piaci árához kapcsolódik, mint pl. egy meghatározott részvényárnak, vagy egy **részvényopció** meghatározott **belső értékének** az elérése, vagy egy meghatározott cél elérése, amely 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 értékét** meghatározzák a jelen IFRS céljára. A **munkavállalókkal és hasonló szolgálatokat nyújtó más személyekkel** kötött ügyletek esetében az értékelés időpontja a **nyújtás időpontja.** A munkavállalókon (és a hasonló szolgálatokat nyújtókon) kívüli más személyekkel kötött ügyletek esetében az értékelés időpontja az az időpont, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja.
Újraindítási jellemző	Olyan jellemző, amely további **részvényopciók** automatikus nyújtását biztosítja, ha az opció birtokosa lehívja a korábban nyújtott opcióit, a gazdálkodó egység részvényeit, nem pedig pénzeszközt használva a lehívási ár rendezésére.

([1]) A *Keretelvek* úgy definiálják a kötelezettséget, mint egy gazdálkodó egység múltbeli eseményekből származó olyan meglévő kötelmét, amelynek teljesítése várhatóan gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrásoknak a gazdálkodó egységből való kiáramlását (azaz a gazdálkodó egység pénzeszközeinek vagy egyéb eszközeinek kiáramlását) eredményezi.

([2]) A jelen függelékben a pénzegységek „pénznemegységben" (currency unitban, CU-ban) vannak megadva.

Újraindítási opció	Egy új **részvényopció** nyújtása, amikor részvényt használnak fel egy korábbi **részvényopció** lehívási árának kielégítésére.
Részvényalapú kifizetési megállapodás	A gazdálkodó egység és egy másik fél (beleértve a munkavállalókat is) között kötött megállapodás egy **részvényalapú kifizetési ügylet** megkötésére, amely feljogosítja a másik felet arra, hogy pénzeszközt 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.
Részvényalapú kifizetési ügylet	Olyan ügylet, amelynek során a gazdálkodó egység a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumai** (beleértve a **részvényopciókat** is) ellenértékeként javakat vagy szolgáltatásokat kap, vagy javakat vagy szolgáltatásokat szerez meg úgy, hogy kötelezettsége keletkezik ezen javak vagy szolgáltatások nyújtója felé olyan összegre vonatkozóan, ami a gazdálkodó egység részvényeinek vagy a gazdálkodó egység egyéb **tőkeinstrumentumainak** az árán alapul.
Részvényopció	Olyan szerződés, amely jogot, de nem kötelmet biztosít birtokosa számára, hogy a gazdálkodó egység részvényeit egy fix vagy meghatározható áron egy meghatározott időszak alatt lejegyezze.
Megszolgálttá válik	Jogosultsággá válik. Egy **részvényalapú kifizetési megállapodásban** a másik fél joga pénzeszköz, egyéb eszközök, vagy a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumainak** átvételére a meghatározott **megszolgálási feltételek** teljesítésétől függően válik megszolgálttá.
Megszolgálási feltételek	Azon feltételek, amelyeket a másik félnek teljesítenie kell ahhoz, hogy jogosulttá váljon pénzeszköz, egyéb eszközök vagy a gazdálkodó egység **tőkeinstrumentumai** átvételére, egy **részvényalapú kifizetési megállapodás** alapján. A megszolgálási feltételek tartalmazzák a szolgálati feltételeket, amelyek előírják, hogy a másik fél egy meghatározott időtartamú szolgálati időt letöltsön, valamint a teljesítményfeltételeket, amelyek alapján meghatározott teljesítménycélokat kell elérni (pl. a gazdálkodó egység nyereségének meghatározott növelése egy meghatározott időtartam alatt).
Megszolgálási időszak	Az az időszak, amely alatt egy **részvényalapú kifizetésre vonatkozó megállapodásban** meghatározott **megszolgálási feltételek** mindegyikét teljesíteni kell.

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

A nyújtott tőkeinstrumentumok valós értékének becslése

B1. A jelen függelék B2–B41. bekezdése a nyújtott részvények és részvényopciók valós értékének meghatározási módszereit tekinti át, azon konkrét tényezőkre és feltételekre koncentrálva, amelyek közös jellemzői a részvények és részvényopciók munkavállalók részére történő nyújtásának. Emiatt az nem teljes körű. Továbbá, mivel az alábbiakban megvitatott értékelési kérdések a munkavállalóknak nyújtott részvényekre és részvényopciókra koncentrálnak, feltételezzük, hogy a részvények és részvényopciók valós értéke a nyújtás időpontjában kerül meghatározásra. Ugyanakkor az alábbiakban megvitatott számos értékelési kérdés (pl. a várható volatilitás meghatározása) a munkavállalókon kívüli feleknek nyújtott részvények és részvényopciók abban az időpontban érvényes valós értékének a becslésére is vonatkoznak, amikor a gazdálkodó egység megszerzi a javakat, vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja.

Részvények

B2. A munkavállalóknak nyújtott részvények esetében a részvények valós értékét a gazdálkodó egység részvényeinek piaci árán kell meghatározni (vagy egy becsült piaci áron, ha a gazdálkodó egység részvényei nincsenek nyilvános forgalomban), amelyet módosítani kell a részvények nyújtásának feltételeit figyelembe véve (kivéve a megszolgálási feltételeket, amelyek ki vannak zárva a valós érték meghatározásból a 19–21. bekezdés alapján).

B3. Például, amennyiben a munkavállaló a megszolgálás időszaka alatt nem jogosult osztalékra, e tényezőt figyelembe kell venni a nyújtott részvények valós értékének meghatározásánál. Hasonlóképpen, amennyiben a részvények átruházási korlátozás alá esnek a megszolgálás időpontját követően, e tényezőt figyelembe kell venni, de csak olyan mértékben, amennyiben a megszolgálás utáni korlátozások hatással vannak arra az árra, amelyet egy jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci résztvevő az adott részvényért megfizetne. Például, amennyiben a részvényekkel aktív kereskedés folyik egy nagy és likvid piacon, a megszolgálást követő korlátozásoknak esetleg csak kismértékű hatása van (ha van egyáltalán) arra az árra, amelyet jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci résztvevő az adott részvényekért megfizetne. A megszolgálás időtartama alatt fennálló átruházási vagy egyéb korlátozásokat nem lehet figyelembe venni a nyújtott részvények nyújtás időpontjában érvényes valós értékének a megállapításához, mivel e korlátozások magukból a megszolgálási feltételekből erednek, amelyek a 19–21. bekezdés alapján kerülnek megjelenítésre.

Részvényopciók

B4. A munkavállalóknak nyújtott részvényopciók esetében számos esetben nem áll rendelkezésre piaci ár, mivel a nyújtott opció olyan feltételektől függ, amelyek nem vonatkoznak a forgalmazott opciókra. Amennyiben nincsenek hasonló feltételekkel rendelkező forgalmazott opciók, a nyújtott opciók valós értékét egy opció árazási modell alkalmazásával kell megbecsülni.

B5. A gazdálkodó egységnek azokat a tényezőket kell mérlegelnie, amelyeket jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező piaci felek mérlegelnének az alkalmazandó opció árazási modell kiválasztásánál. Például sok munkavállalói részvényopció hosszú élettartamú, általában lehívható a megszolgálás időpontja és az opció élettartamának vége közötti időszakban, és gyakran korán lehívják azokat. Ezeket a tényezőket figyelembe kell venni a részvényopciók nyújtás időpontjában érvényes valós értékének becslésekor. Sok gazdálkodó egység esetében ez kizárhatja a Black–Scholes–Merton-formula használatát, amely nem veszi figyelembe a részvényopció élettartamának vége előtti lehívás lehetőségét és lehet, hogy nem megfelelően tükrözi a várható korai lehívás hatásait. Ez a modell szintén nem veszi számításba, hogy a várható volatilitás és egyéb, a modell inputjai is változhatnak az opció élettartama alatt. A viszonylag rövid szerződéses élettartammal rendelkező részvényopciók esetén azonban, vagy amelyeket a megszolgálást követően rövid időn belül le kell hívni, a fent meghatározott tényezők alkalmazása esetleg nem szükséges. Ezekben az esetekben a Black–Scholes–Merton-formula olyan értéket eredményezhet, amely alapjában véve ugyanaz, mint amit egy rugalmasabb opcióárazási modell adna.

B6. Valamennyi opcióárazási modell legalább az alábbi tényezőket figyelembe veszi:

(a) az opció lehívási ára;

(b) az opció élettartama;

(c) a mögöttes részvények aktuális ára;

(d) a részvényár várható volatilitása;

(e) a részvény után várható osztalék (ha alkalmazható); és

(f) a kockázatmentes kamatláb az opció élettartamára vonatkozóan.

B7. Egyéb olyan tényezőket, amelyeket jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci szereplők figyelembe vennének az ár megállapításánál, szintén figyelembe kell venni (kivéve a megszolgálás feltételeit, valamint az újra indítási jellemzőt, amelyek a valós érték meghatározásából ki vannak zárva a 19–22. bekezdés alapján).

B8. Például egy munkavállalónak nyújtott részvényopció általában nem hívható le bizonyos időszakok alatt (pl. a megszolgálás időszaka alatt, vagy az értékpapír-szabályozó hatóságok által meghatározott időszak alatt). E tényezőt figyelembe kell venni, ha az opció árazási módszer alkalmazása egyébként azt feltételezné, hogy az opció annak élettartama alatt bármikor lehívható. Ha azonban a gazdálkodó egység olyan opcióárazási modellt alkalmaz, amely olyan opciókat értékel, amelyek csak az opció élettartama végén hívhatók le, nincs szükség módosításra amiatt, mert a megszolgálás időszakában nem lehetséges a lehívás (vagy más időszakokban az opció élettartama alatt), mivel a modell már feltételezi, hogy az opciót nem lehet lehívni ezen időszakok alatt.

B9. Hasonlóképpen, a munkavállalói részvényopciókra közös egyéb jellemző a korai lehívás lehetősége, pl. mivel az opció nem szabadon átruházható, vagy, mert a munkavállalónak a munkaviszony megszűnésekor valamennyi megszolgált opciót le kell hívnia. A várható korai lehívás hatásait a B16–21. bekezdésben kifejtettek alapján figyelembe kell venni.

B10. Az olyan tényezőket, amelyeket a jól tájékozott és ügyleti szándékkal rendelkező piaci szereplők nem vennének figyelembe a részvényopció (vagy más tőkeinstrumentum) árának megállapításánál, nem kell figyelembe venni a részvényopció (vagy más tőkeinstrumentum) valós értékének megállapításánál. Például, a munkavállalóknak nyújtott részvényopciók esetében azok a tényezők, amelyek kizárólag az egyedi munkavállaló szempontjából vannak hatással az opció értékére, nem relevánsak annak az árnak a becsléséhez, amelyet jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező piaci felek határoznának meg.

Az opcióárazási modell inputjai

B11. A mögöttes részvények várható volatilitására, valamint az utánuk járó osztalékra vonatkozó becslés kialakításakor a cél azon várakozások megközelítése, amelyek tükröződnének az opció jelenlegi piaci vagy kialkudott adásvételi árában. Hasonlóképpen, a munkavállalói részvényopciók korai lehívásának hatásaira vonatkozó becsléseknél a cél azon várakozások megközelítése, amelyet egy, a munkavállalók lehívási magatartásáról részletes információkkal rendelkező külső fél kialakítana, a nyújtás időpontjában rendelkezésre álló információk alapján.

B12. Gyakran a jövőbeni volatilitás, osztalék és lehívási magatartás egy ésszerű várakozásokból kialakított sávot alkot. Ha ez a helyzet, a várható értéket a sávon belül eső valamennyi összegnek a hozzá rendelt bekövetkezési valószínűséggel történő súlyozásával kell kiszámítani.

B13. A jövőre vonatkozó várakozások általában múltbeli tapasztalatokon alapulnak, amelyek módosításra kerülnek, amennyiben a jövő ésszerűen várhatóan különbözni fog a múlttól. Egyes esetekben egyedileg meghatározható tényezők azt jelezhetik, hogy a nem módosított múltbeli tapasztalatok viszonylag rossz előrejelzést adnak a jövőbeni adatokra vonatkozóan. Például, ha egy gazdálkodó egység két teljesen különböző üzletággal rendelkezik, és az egyiket, amelynek kockázata jelentősen alacsonyabb volt a másikénál, elidegeníti, a múltbéli volatilitás nem biztos, hogy a legjobb információt szolgáltatja, amelyre ésszerű jövőbeni várakozások alapozhatók.

B14. Egyéb esetekben előfordulhat, hogy múltbeli adat nem áll rendelkezésre. Például, a tőzsdére újonnan bevezetett gazdálkodó egységnek kevés múltbeli adata van, ha van egyáltalán, a részvényár volatilitására vonatkozóan. A tőzsdén nem jegyzett és az újonnan jegyzett gazdálkodó egységek alább kerülnek megvitatásra.

B15. Összefoglalva, a gazdálkodó egység a volatilitásra, lehívási gyakorlatra és osztalékra vonatkozó becsléseit nem alapozhatja pusztán múltbeli adatokra anélkül, hogy megvizsgálná, hogy a múltbeli információk milyen mértékig lehetnek ésszerű előrejelzései a jövőbeni tapasztalatoknak.

Várható korai lehívás

B16. A munkavállalóknál gyakori az opciók korai lehívása, számos ok miatt. Például, a munkavállalói részvényopciók általában nem átruházhatók. Ez gyakran ahhoz vezet, hogy a munkavállalók korai időpontban lehívják az opcióikat, mivel ez az egyetlen módja, hogy likvidálni tudják a pozíciójukat. Ezen túl, a munkaviszonyukat megszüntető munkavállalóknak általában le kell hívniuk a megszolgált opcióikat egy rövid határidőn belül, egyébként a részvényopciók jogvesztetté válnak. E tényező szintén a munkavállalói részvényopciók korai lehívásához vezet. Egyéb olyan tényezők, amelyek korai lehívást eredményeznek a kockázat kerülés, és a vagyon diverzifikációjának hiánya.

B17. Annak módja, hogy a várható korai lehívás hatásai hogyan kerülnek figyelembevételre, attól függ, hogy melyik opcióárazási módszert alkalmazzák. Például, a várható korai lehívás figyelembe vehető az opció várható élettartamára vonatkozó becslésnek (amely egy munkavállalói részvényopció esetén a nyújtás időpontja és azon időpont közötti időszak, amikor az opció várhatóan lehívásra kerül) az opció árazási modell inputjaként való felhasználásával (pl. a Black–Scholes–Merton-formula). Alternatívaként, a várhatóan korai lehívást egy olyan binomiális vagy hasonló opcióárazási modellben is modellezhetik, amely a szerződés szerinti élettartamot használja inputként.

B18. A korai lehívásra vonatkozó becslésnél figyelembe veendő tényezők:

(a) a megszolgálás időszakának hossza, mivel a részvényopció tipikus esetben a megszolgálás időszakának végéig nem lehívható. Ugyanakkor, a várható korai lehívás értékelési kihatásainak meghatározása azon a feltételezésen alapul, hogy az opcióra vonatkozó jog átszáll. A megszolgálás feltételeinek hatását a 19–21. bekezdés fejti ki;

(b) azon átlagos időtartam, amely alatt hasonló opciók a múltban érvényben voltak;

(c) a mögöttes részvények ára. A tapasztalat azt mutathatja, hogy a munkavállalók akkor hívják le az opciókat, amikor a részvényár elér egy meghatározott, a lehívási ár feletti szintet;

(d) a munkavállalók szintje a szervezetben. Például a tapasztalatok azt jelezhetik, hogy a magasabb szinten lévő munkavállalók később hívják le az opciókat, mint az alacsonyabb szinteken lévők (a B21. pontban kerül kifejtésre);

(e) a mögöttes részvények várható volatilitása. Átlagban lehet, hogy a munkavállalók a nagy volatilitású részvényekre vonatkozóan korábban hívják le az opciókat, mint az alacsonyabb volatilitásúakra.

B19. A B17. bekezdésben leírtak szerint a korai lehívás hatásai oly módon is figyelembe vehetők, hogy az opció várható élettartamára vonatkozó becslést használják az opció árazási modell inputjaként. Egy munkavállalói csoport számára nyújtott részvényopciók várható élettartamának becslésekor a gazdálkodó egység ezt a becslést alapozhatja a teljes munkavállalói csoportra vonatkozó várható élettartam megfelelően súlyozott átlagára, vagy a csoporton belüli egyes munkavállalói alcsoportokra vonatkozó várható élettartamok megfelelően súlyozott átlagára, a munkavállalók lehívási magatartására vonatkozó részletesebb adatok alapján (lásd lent).

B20. Egy opciónyújtásnak a viszonylag homogén lehívási magatartást mutató munkavállalói csoportokra történő lebontása valószínűleg fontos. Az opció értéke nem lineáris függvénye az opció időtartamának; az érték csökkenő mértékben növekszik az időtartam hosszabbodásával. Például amennyiben a többi feltételezés azonos, bár egy kétéves opció többet ér, mint egy egyéves, az nem ér kétszer annyit. Ez azt jelenti, hogy a becsült opciós értéknek egy olyan egyetlen súlyozott átlagos élettartam alapján történő kiszámítása, amely széles eltérést mutató egyedi élettartamokat foglal magában, túlbecsülné a nyújtott részvényopciók teljes valós értékét. A nyújtott opciók több olyan csoportra történő lebontása, amelyek mindegyikének súlyozott átlagos élettartama viszonylag szűk élettartam-tartományokat tartalmaz, csökkenti ezt a túlértékelést.

B21. Hasonló megfontolások alkalmazandók a binomiális vagy hasonló modell használatakor. Például egy, a munkavállalók minden szintje számára opciót nyújtó gazdálkodó egység tapasztalatai azt jelezhetik, hogy a felsővezetők tovább megtartják opcióikat, mint a középvezetők, és hogy az alacsonyabb szintű munkavállalók minden más csoportnál korábban lehívják opcióikat. Ezenfelül azon munkavállalók, akik ösztönözve vannak arra, hogy a munkáltató tőkeinstrumentumaiból egy minimális darabszámot fenntartsanak, beleértve az opciókat is, átlagban lehet, hogy később hívják le az opcióikat, mint mások, aki nem esnek ilyen rendelkezés alá. Ilyen helyzetekben az opcióknak a kedvezményezettek viszonylag homogén lehívási magatartással bíró csoportjaira való lebontása pontosabb becslését eredményezi a nyújtott részvényopciók valós értékének.

Várható volatilitás

B22. A várható volatilitás olyan mérőszám, ami azt az összeget mutatja, amennyivel az ár várhatóan mozogni fog egy adott időszak alatt. Az opciós árazási modellekben a volatilitás mérésére használt mutató a részvény folyamatosan számított megtérülési rátájának évesített standard eltérése egy meghatározott időszak alatt. A volatilitást tipikusan évesítve fejezik ki, ami összehasonlító függetlenül a számításhoz használt időtartam hosszától, pl. napi, heti vagy havi ármegfigyelésektől.

B23. A részvény adott időszakra vonatkozó megtérülési rátája (ami lehet pozitív vagy negatív) azt méri, hogy a részvényes mennyi haszonra tett szert osztalékból és a részvényár emelkedéséből (vagy csökkenéséből).

B24. A részvény várható, évesített volatilitása egy olyan sáv, amelybe a folyamatosan számított éves megtérülési ráta várhatóan az időtartam körülbelül kétharmad részében esni fog. Például mondjuk az, hogy egy 12 %-os folyamatosan számított megtérülési rátájú részvény 30 %-os volatilitással rendelkezik, azt jelenti, hogy annak a valószínűsége, hogy a részvény megtérülési rátája egy év alatt –18 % (12 %–30 %) és 42 % (12 %+30 %) között lesz, kb. kétharmad. Ha a részvényár 100 CU az év elején, és nem kerül sor osztalék kifizetésre, az év végi részvényárnak várhatóan a 85,53 CU (100 CU × $e^{-0,18}$) és 152,20 CU (100 CU × $e^{0,42}$) közé kell esnie körülbelül az idő kétharmadában.

B25. A várható volatilitásra vonatkozó becslésnél figyelembe veendő tényezők:

(a) a gazdálkodó egység részvényeire vonatkozó piacon forgalmazott részvényopcióira, vagy a gazdálkodó egység más, forgalmazott, opciós jellemzőt tartalmazó instrumentumaira (pl. átváltoztatható kötvény), ha van ilyen, vonatkozó vélelmezett volatilitás;

(b) a részvényár múltbeli volatilitása azon legközelebbi időszakra nézve, amelyik általában összemérhető az opció várható időtartamával (figyelembe véve az opció hátralévő szerződés szerinti élettartamát, valamint a várható korai lehívások hatásait);

(c) azon időszak hossza, amelyben a gazdálkodó egység részvényei forgalomban voltak. A tőzsdére újonnan bevezetett gazdálkodó egységnek magas lehet a volatilitása, ha hasonló, de hosszabb ideje jegyzett gazdálkodó egységekkel hasonlítjuk össze. További útmutató az újonnan jegyzett gazdálkodó egységekre vonatkozóan a későbbiekben található;

(d) a volatilitás hosszú távú középértékre, azaz annak hosszú távú középértékére, való visszatérésének tendenciája és egyéb tényezők, amelyek azt jelzik, hogy a jövőbeni volatilitás eltérhet a múltbeli volatilitástól. Például, amennyiben a gazdálkodó egység részvényeinek ára rendkívül volatilis volt egy meghatározható időszakon keresztül egy sikertelen felvásárlási ajánlat vagy egy nagyobb szerkezetátalakítás miatt, ezen időszakot figyelmen kívül lehet hagyni az átlagos éves volatilitás kiszámításánál;

(e) megfelelő és rendszeres időközök az ármegfigyelésre. Az ármegfigyeléseknek időszakról időszakra konzisztensnek kell lenniük. Például a gazdálkodó egység használhatja minden hétre vonatkozóan a záróárat, vagy a hét legmagasabb árát, de nem használhatja egyes hetekre a záróárat, másokra pedig a legmagasabb árat. Ezenfelül az ármegfigyeléseket a lehívási árral azonos pénznemben kell kifejezni.

Újonnan jegyzett gazdálkodó egységek

B26. A B25. bekezdésben leírtak alapján a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a részvényár múltbeli volatilitását a legutolsó olyan időszakra vonatkozóan, amely általában véve összehasonlítható a várható opciós időtartammal. Ha egy újonnan jegyzett gazdálkodó egység nem rendelkezik elegendő információkkal a múltbeli volatilitásra vonatkozóan, attól még ki kell számítania a múltbeli volatilitást a kereskedési adatok leghosszabb rendelkezésre álló időszakára vonatkozóan. Megvizsgálhatja hasonló gazdálkodó egységeknek az azok életében bekövetkező összehasonítható időszakot követő múltbeli volatilitását is. Például egy csak egy éve jegyzett gazdálkodó egység, amely ötéves átlagos várható élettartammal nyújt opciót, vizsgálat tárgyává teheti az azonos iparágba tartozó gazdálkodó egységek múltbeli volatilitásának alakulását és szintjét az első hat évre vonatkozóan, amelynek során az adott gazdálkodó egységek részvényei forgalomban voltak.

Tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egységek

B27. A tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység nem rendelkezik múltbeli adatokkal a várható volatilitásra vonatkozó becsléshez. Az e helyett mérlegelendő néhány tényező szerepel az alábbiakban.

B28. Egyes esetekben a nem jegyzett gazdálkodó egység, amely rendszeresen bocsát ki opciókat és részvényeket munkavállalói (vagy más felek) részére, már kialakíthatott egy belső piacot a részvényeire. E részvényárak volatilitását figyelembe lehet venni a várható volatilitásra vonatkozó becslés kialakításánál.

B29. Alternatív módszerként, a gazdálkodó egység az olyan hasonló, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek múltbeli vagy vélelmezett volatilitását is figyelembe veheti a várható volatilitásra vonatkozó becslés kialakításához, amelyekre rendelkezésre áll részvényár vagy opciósár-információ. Ez akkor helyénvaló, ha a gazdálkodó egység részvényei értékét hasonló jegyzett gazdálkodó egységek áraira alapozva határozta meg.

B30. Ha a gazdálkodó egység nem hasonló jegyzett gazdálkodó egységek részvényáraira alapozva határozta meg részvényei becsült értékét, hanem ehelyett egy másfajta értékelési módszert alkalmazott a részvényei értékelésére, a gazdálkodó egység a várható volatilitás becslését ezen értékelési módszerrel konzisztensen is levezetheti. Például a gazdálkodó egység értékelheti részvényeit a nettó eszközök vagy nyereség alapján is. Ekkor a nettó eszközök vagy nyereség volatilitását is figyelembe veheti.

Várható osztalék

B31. Az, hogy figyelembe kell-e venni a várható osztalékot a nyújtott részvények vagy opciók valós értékének meghatározásánál, attól függ, hogy a másik fél osztalékra vagy osztalék-egyenértékesre jogosult-e.

B32. Például, ha a munkavállalók opciót kaptak, és a mögöttes részvényekre nézve osztalékra vagy osztalék-egyenértékesre jogosultak (ami lehet pénzeszközben kifizetett, vagy szolgálhat a lehívási ár csökkentésére is) a nyújtás időpontja, valamint a lehívás időpontja közötti időszakban, a nyújtott opciót úgy kell értékelni, mintha nem kerülne sor osztalék kifizetésére a mögöttes részvények után, azaz a várható osztalékra vonatkozó inputnak nullának kell lennie.

B33. Hasonlóképpen, amikor a munkavállalóknak nyújtott részvények nyújtás időpontjában érvényes valós értékét határozzák meg, nem kell a várható osztalékkal módosítani, amennyiben a munkavállaló jogosult osztalékra a megszolgálás időszaka alatt.

B34. Fordított esetben, amennyiben a munkavállalók nem jogosultak osztalékra vagy osztalék-egyenértékesre a megszolgálás időszaka alatt (vagy a lehívás időpontja előtt, opció esetében), a részvényekre vagy opciókra vonatkozó jogok nyújtás időpontjában történő értékelésénél figyelembe kell venni a várható osztalékot. Azaz, amikor az opciónyújtás valós értékét határozzák meg, a várható osztalékot egy opcióárazási modell alkalmazásakor figyelembe kell venni. Egy részvénynyújtás valós értékének a meghatározásánál az értékelést csökkenteni kell a megszolgálás időszaka alatt várhatóan fizetett osztalékok jelenértékével.

B35. Az opcióárazási modellek általában bekérik a várható osztalékhozam-adatot. A modelleket azonban módosítani lehet úgy, hogy azok a várható osztalék összegét használják, ne pedig a hozamot. A gazdálkodó egység a várható hozamát vagy a várható kifizetéseit egyaránt használhatja. Amennyiben a gazdálkodó egység az utóbbit használja, mérlegelnie kell az osztalék növekedés múltbeli alakulását. Például amennyiben a gazdálkodó egység politikája általában kb. évi 3 %-os osztaléknövelés volt, az opciójának a becsült értéke nem feltételezhet egy fix osztalék összeget az opció teljes élettartamára, kivéve, ha bizonyíték támasztja alá ezt a feltételezést.

B36. Általában véve a várható osztalékra vonatkozó feltételezést nyilvánosan beszerezhető adatokra kell alapozni. Egy olyan gazdálkodó egységnek, amely nem fizet osztalékot, és nem is tervezi, nulla várható osztalékhozammal kell számolnia. Egy fejlődő gazdálkodó egység azonban, amely korábban nem fizetett osztalékot tervezhet azzal, hogy munkavállalói részvényopciója várható élettartama alatt elkezd majd osztalékot fizetni. Az ilyen gazdálkodó egységek a múltbeli osztalékhozamuk (nulla) és egy megfelelően összehasonlítható cégekből álló csoport osztalékhozam-középértékének az átlagát alkalmazhatják.

Kockázatmentes kamatláb

B37. Tipikus esetben a kockázatmentes kamatláb az állam által abban az országban kibocsátott nem kamatozó (zero-coupon) államkötvény benne foglalt hozama, amelynek pénznemében a lehívási árat kifejezték, és amelynek hátralévő élettartama megegyezik az értékelés tárgyát képező opció várható élettartamával (az opció hátralévő szerződésen alapuló élettartama alapján, és figyelembe véve a várható korai lehívások hatásait). Szükség lehet egy megfelelő helyettesítő használatára, amennyiben nincs ilyen államkötvény, vagy a körülmények azt jelzik, hogy a nem kamatozó államkötvények benne foglalt hozama nem megfelelően tükrözi a kockázatmentes kamatot (pl. a magas inflációjú gazdaságokban). Ezenfelül megfelelő helyettesítőt kell alkalmazni akkor is, ha a piaci szereplők egy, az értékelés tárgyát képező opció várható élettartamával megegyező élettartamú opció valós értékének meghatározásakor általában ezen helyettesítő felhasználásával határoznak meg a kockázatmentes kamatlábat, nem pedig a nem kamatozó államkötvények benne foglalt hozama alapján.

A tőkeszerkezet hatásai

B38. Tipikus esetben, harmadik személyek, és nem a gazdálkodó egység ír ki forgalmazott részvényopciót. Amikor ezen részvényopciókat lehívják, a kiíró leszállítja a részvényeket az opció birtokosának. E részvényeket a meglévő részvényesektől szerzik meg. Ily módon a forgalmazott részvényopciók lehívásának nincs hígító hatása.

B39. Ezzel ellentétben, amennyiben a részvényopciót a gazdálkodó egység írja ki, új részvények kerülnek kibocsátásra akkor, amikor ezeket a részvényopciókat lehívják (vagy ténylegesen kibocsátott, vagy lényegében, amennyiben korábban visszavásárolt és saját részvényként tartott részvényeket használnak). Mivel a részvények a lehívási áron kerülnek kibocsátásra, nem pedig az aktuális, a lehívás időpontjában érvényes piaci áron, ez a tényleges vagy potenciális hígulás lecsökkentheti a részvényárat, és így az opció birtokosa nem tesz szert a lehívásnál olyan mértékű nyereségre, mintha egy egyébként hasonló forgalmazott opciót hívna le, amely nem hígítja a részvényárat.

B40. Hogy ez jelentős hatással van-e a nyújtott részvényopciók értékére, számos tényezőtől függ, mint pl. az opciók lehívásakor kibocsátandó új részvények számának a már kibocsátott részvények számához viszonyított arányától. Ezenfelül, amennyiben a piac már várja, hogy az opciónyújtásra sor fog kerülni, lehet, hogy a lehetséges felhígulás már beépült a részvényárba a nyújtás időpontjáig.

B41. A gazdálkodó egységnek azonban meg kell fontolnia, hogy a nyújtott részvényopciók jövőbeni lehívásának esetleges hígító hatása hatással lehet-e azok becsült valós értékére a nyújtás időpontjában. Az opcióárazási modelleket át lehet úgy alakítani, hogy ezt a potenciális hígító hatást figyelembe vegyék.

Tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú kifizetési megállapodások módosításai

B42. A 27. bekezdés előírja, hogy a tőkeinstrumentumok nyújtása feltételeinek módosításaitól vagy a tőkeinstrumentumok nyújtásának törlésétől vagy rendezésétől függetlenül a gazdálkodó egységnek minimálisan el kell számolnia a kapott szolgáltatásokat a nyújtott tőkeinstrumentumok nyújtás időpontjában érvényes valós értékén értékelve, kivéve, ha a tőkeinstrumentumok nem válnak megszolgálttá amiatt, hogy valamely, a nyújtás időpontjában meghatározott megszolgálási feltétel (ami nem piaci feltétel) nem teljesült. Ezen túlmenően a gazdálkodó egységnek meg kell jelenítenie a módosítások azon hatásait, amelyek növelik a részvényalapú kifizetési megállapodás teljes valós értékét, vagy más módon kedvezőek a munkavállalóra nézve.

B43. A 27. bekezdés rendelkezéseinek alkalmazásához:

(a) amennyiben a módosítás növeli a nyújtott tőkeinstrumentumok közvetlenül a módosítás előtt és után meghatározott valós értékét (pl. a lehívási ár csökkentésével), a nyújtott valós érték növekményt a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a nyújtott tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összegben. A nyújtott valós érték növekmény a módosított tőkeinstrumentum valós értéke és az eredeti tőkeinstrumentum valós értéke közötti különbözet a módosítás időpontjában. Amennyiben a módosítás a megszolgálás időszakában történik, a nyújtott valósérték-növekményt a módosítás időpontjától a módosított tőkeinstrumentumok megszolgálása időpontjáig terjedő időszakban veszik figyelembe a kapott szolgáltatásokra elszámolt összeg meghatározásánál, az eredeti tőkeinstrumentumok nyújtás időpontjában érvényes valós értékén alapuló azon összegen felül, amelyet az eredeti megszolgálási időszakból hátralévő rész alatt számolnak el. Amennyiben a módosítás a megszolgálási időszakot követően következik be, a nyújtott valósérték-növekményt azonnal elszámolják, vagy a megszolgálás időszaka alatt számolják el, amennyiben a munkavállalónak egy további szolgálati időt kell letölteni, mielőtt feltétel nélkül jogosulttá válik ezen módosított tőkeinstrumentumokra;

(b) hasonlóképpen, amennyiben a módosítás növeli a nyújtott tőkeinstrumentumok számát, a gazdálkodó egységnek a pótlólagosan nyújtott tőkeinstrumentumoknak a módosítás időpontjában meghatározott valós értékét figyelembe kell vennie a nyújtott tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összeg meghatározásánál, a fenti (a) pont rendelkezéseivel összhangban. Például, amennyiben a módosítás a megszolgálás időszakában következik be, a nyújtott pótlólagos tőkeinstrumentumok valós értékét a módosítás időpontjától a pótlólagos tőkeinstrumentumok megszolgálásáig terjedő időszakban veszik figyelembe a kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összegben, az eredetileg nyújtott tőkeinstrumentumok nyújtás időpontjában érvényes valós értékén alapuló azon összegen felül, amelyet az eredeti megszolgálási időszakból hátralévő rész alatt számolnak el;

(c) amennyiben a gazdálkodó egység a megszolgálás feltételeit a munkavállalóra nézve kedvezően módosítja, például, a megszolgálási időszak lerövidítésével, vagy egy teljesítményfeltétel módosításával vagy eltörlésével (kivéve a piaci feltételeket, amelyek változásait a fenti (a) pont alapján számolják el), a gazdálkodó egységnek a módosított megszolgálási feltételeket figyelembe kell vennie a 19–21. bekezdés alkalmazásakor.

B44. Ezen túlmenően, amennyiben a gazdálkodó egység a nyújtott tőkeinstrumentumok feltételeit olyan módon módosítja, amely csökkenti a részvényalapú kifizetésre vonatkozó megállapodás teljes valós értékét, vagy más módon hátrányos a munkavállalóra nézve, a gazdálkodó egységnek mindazonáltal továbbra is oly módon kell elszámolnia a nyújtott tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott szolgáltatásokat, mintha a módosítás nem történt volna meg (kivéve a nyújtott tőkeinstrumentumok egy részének vagy egészének törlését, melyet a 28. bekezdés alapján kell elszámolni). Például:

(a) amennyiben a módosítás csökkenti a nyújtott tőkeinstrumentum közvetlenül módosítás előtt és után meghatározott valós értékét, a gazdálkodó egység a valós érték csökkenését nem veheti figyelembe, és a tőkeinstrumentumok ellenértékeként kapott szolgáltatásokra vonatkozóan elszámolt összeget továbbra is a nyújtott tőkeinstrumentumok nyújtási időpontban érvényes valós értéke alapján kell elszámolnia;

(b) amennyiben a módosítás csökkenti valamely munkavállalónak nyújtott tőkeinstrumentumok számát, e csökkenést a nyújtás adott részének törléseként kell elszámolni, a 28. bekezdés rendelkezései alapján;

(c) amennyiben a gazdálkodó egység a megszolgálás feltételeit a munkavállalóra nézve hátrányos módon módosítja, például, a megszolgálási időszak meghosszabbításával, vagy egy teljesítményfeltétel módosításával vagy hozzáadásával (kivéve a piaci feltételeket, amelyek változásait a fenti (a) pont alapján számolják el), a gazdálkodó egység a módosított megszolgálási feltételeket a 19–21. bekezdés alkalmazásakor nem veheti figyelembe.

IFRS 3 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Üzleti kombinációk

CÉL

1. A jelen IFRS célja a pénzügyi beszámolás rendjének meghatározása a gazdálkodó egység számára, ha az egy *üzleti kombinációt* hajt végre. A standard meghatározza különösen, hogy valamennyi üzleti kombinációt a felvásárlási módszer alapján kell elszámolni. Ily módon a felvásárló az *akvizíció időpontjában* azok *valós értékén* megjeleníti a felvásárolt azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és *függő kötelezettségeit*, továbbá *goodwillt* is megjelenít, melyet a későbbiekben értékvesztés szempontjából megvizsgál, nem pedig amortizálja azt.

HATÓKÖR

2. A 3. bekezdésben meghatározottak kivételével a gazdálkodó egységeknek a jelen IFRS-t kell alkalmazniuk az üzleti kombinációk elszámolására.

3. A jelen IFRS nem vonatkozik:

   (a) az olyan üzleti kombinációkra, amelyekben elkülönült gazdálkodó egységeket vagy *üzleti tevékenységeket* egyesítenek egy *közös vállalkozás* létrehozására;

   (b) *a közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó 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 gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek egyesülnek szerződés alapján egy *beszámolót készítő gazdálkodó egység* létrehozására anélkül, hogy tulajdoni részesedést szereznének (pl. olyan kombinációk, amelyben elkülönült gazdálkodó egységek szerződés alapján összekapcsolódnak egy duplán jegyzett társaság létrehozására).

Egy üzleti kombináció azonosítása

4. Az üzleti kombináció elkülönült gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek egy beszámolót készítő gazdálkodó egységbe történő egyesítése. Szinte valamennyi üzleti kombináció azt eredményezi, hogy egy gazdálkodó egység, a felvásárló, *ellenőrzést* szerez egy vagy több másik üzleti tevékenységben, a felvásároltban. Amennyiben a gazdálkodó egység olyan egy vagy több gazdálkodó egységben szerez ellenőrzést, amelyek nem üzleti tevékenységek, az egyesítés nem minősül üzleti kombinációnak. Ha a gazdálkodó egység olyan eszközcsoportot vagy nettó eszközállományt 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. Magában foglalhatja egy másik gazdálkodó egység saját tőkéjének a gazdálkodó egység általi megvásárlását, egy másik gazdálkodó egység nettó eszközeinek a megvásárlását, egy másik gazdálkodó egység kötelezettségeinek átvállalását, vagy egy másik gazdálkodó egység nettó eszközei egy olyan részének a megvásárlását, amelyek együttesen egy vagy több üzleti tevékenységet alkotnak. Az üzleti kombináció létrejöhet tőkeinstrumentumok kibocsátása, pénzeszközök, pénzeszköz-egyenértékesek vagy más eszközök átadása, vagy ezek kombinációja révén. Az ügylet létrejöhet az egyesülő gazdálkodó egységek részvényesei között, vagy egy gazdálkodó egység és egy másik gazdálkodó egység részvényesei között. Az ügylet magában foglalhatja egy új gazdálkodó egység megalapítását az egyesülő gazdálkodó egységek vagy az átadott nettó eszközök ellenőrzésére, vagy magában foglalhatja egy vagy több egyesülő gazdálkodó egység átszervezését.

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 (lásd IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*).

7. Egy üzleti kombináció létrejöhet egy másik gazdálkodó egység goodwillt is tartalmazó nettó eszközeinek a megvásárlásával, nem pedig a másik gazdálkodó 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 gazdálkodó egység ellenőrzést szerez egy másik gazdálkodó 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 (lásd IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*).

A közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek üzleti kombinációi

10. A közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek részvételével létrejött üzleti kombináció egy olyan üzleti kombináció, amelyben az egyesülő gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek mindegyike végső soron ugyanazon fél vagy felek ellenőrzése alatt áll az üzleti kombináció létrejötte előtt és után egyaránt, és az ellenőrzés nem csak átmeneti.

11. Magánszemélyek egy csoportja akkor ellenőriz egy gazdálkodó egységet, ha szerződések alapján közösen rendelkeznek az adott gazdálkodó 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 gazdálkodó egységek mindegyike pénzügyi és működési politikájának az irányítására az azok tevékenységéből származó hasznok megszerzése érdekében, és ez a végső közös képesség nem átmeneti.

12. A gazdálkodó 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 gazdálkodó egységeket ugyanazon konszolidált pénzügyi kimutatásokba bevonják ahhoz, hogy az adott kombináció közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek részvételével létrejött üzleti kombinációnak minősüljön.

13. A *kisebbségi részesedések* mértéke az egyes egyesülő gazdálkodó egységekben az üzleti kombináció létrejötte előtt és után nem releváns annak meghatározásához, hogy a kombinációban közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vesznek-e részt. Hasonlóképpen az a tény, hogy az egyesülő gazdálkodó egységek valamelyike egy olyan leányvállalat, amelyet nem vontak be a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiba az IAS 27 alapján, nem releváns annak meghatározásához, hogy a kombinációban közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó 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 gazdálkodó 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 is, amelyeket a felvásárolt korábban nem jelenített meg. A felvásárló eszközeinek és kötelezettségeinek az értékelésére az ügylet nincs hatással, és az ügylet eredményeként nem is jelenítik meg a felvásárló további eszközeit vagy kötelezettségeit, mivel azok nem képezik az ügylet tárgyát.

A FELVÁSÁRLÁSI MÓDSZER ALKALMAZÁSA

16. A felvásárlási módszer a következő lépésekkel jár:

(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 egyesülő gazdálkodó egység, amely a kombinációban részt vevő másik egyesülő gazdálkodó 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 gazdálkodó egység vagy egy üzleti tevékenység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében. Egy egyesülő gazdálkodó egységről feltételezni kell, hogy ellenőrzést szerzett a kombinációban részt vevő másik gazdálkodó egység felett, ha a másik gazdálkodó egység szavazati jogainak legalább felét megszerezte, kivéve, ha bizonyítható, hogy ez a tulajdonlás nem valósít meg ellenőrzést. Ha az egyesülő gazdálkodó egységek egyike nem szerezte meg a másik egyesülő gazdálkodó egység szavazati jogainak legalább felét, az ellenőrzést megszerezhette, amennyiben a kombináció eredményeként:

(a) a többi befektetővel kötött megállapodás alapján a másik gazdálkodó egység szavazati jogainak több mint felére tesz szert; vagy

(b) az alapszabály, vagy más megállapodás alapján képessé válik a másik gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikáinak irányítására; vagy

(c) képessé válik a másik gazdálkodó egység igazgatósága, vagy azzal egyenértékű irányító testülete tagjai többségét megválasztani, vagy visszahívni; vagy

(d) a másik gazdálkodó 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 gazdálkodó egységek egyikének valós értéke jelentősen magasabb, mint a másik egyesülő gazdálkodó egységé, a magasabb valós értékkel rendelkező gazdálkodó egység valószínűsíthetően a felvásárló;

(b) ha az üzleti kombináció szavazati joggal rendelkező törzs tőkeinstrumentumok pénzeszközre, vagy más eszközre történő cseréje által jön létre, valószínűsíthetően a pénzeszközt vagy egyéb eszközöket átadó gazdálkodó egység a felvásárló; és

(c) ha az üzleti kombináció eredményeként az egyik egyesülő gazdálkodó egység vezetése döntő befolyást képes gyakorolni a létrejövő egyesült gazdálkodó egység vezetésének a megválasztására, valószínűsíthetően az a gazdálkodó egység a felvásárló, amelynek vezetése képes ezt a döntő befolyást gyakorolni.

21. Egy tőkerészesedések cseréjén keresztül megvalósuló üzleti kombináció esetében általában a tőkerészesedést kibocsátó gazdálkodó egység a felvásárló. Ugyanakkor valamennyi releváns tényt és körülményt meg kell vizsgálni annak eldöntéséhez, hogy az egyesülő gazdálkodó egységek közül melyik képes a másik egyesülő gazdálkodó egység (vagy gazdálkodó egységek) pénzügyi vagy működési politikájának irányítására, az annak (azoknak) a tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében. Egyes üzleti kombinációk esetében, amelyeket fordított akvizíciónak is hívnak, a felvásárló az a gazdálkodó egység, amelynek a tőkerészesedését megszerezték, és a felvásárolt a kibocsátó gazdálkodó egység. 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. Általában a felvásárló a nagyobb gazdálkodó egység, ugyanakkor a kombináció körül megfigyelhető tények és körülmények gyakran azt jelzik, hogy a kisebb gazdálkodó egység vásárolja fel a nagyobbat. A fordított akvizíciók elszámolására vonatkozó útmutatást a B. függelék B1–B15. bekezdése tartalmaz.

22. Ha egy új gazdálkodó egységet hoznak létre az üzleti kombináció megvalósításához szükséges tőkeinstrumentumok kibocsátására, az egyik olyan egyesülő gazdálkodó egységet kell felvásárlóként azonosítani a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján, amelyik már a kombináció előtt is létezett.

23. Hasonlóképpen, amikor az üzleti kombinációban kettőnél több gazdálkodó egység vesz részt, a kombináció előtt már létező gazdálkodó egységek valamelyikét kell a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján felvásárlónak tekinteni. A felvásárló ilyen esetekben történő meghatározásának tartalmaznia kell egyebek mellett annak mérlegelését, hogy az egyesülő gazdálkodó egységek közül melyik kezdeményezte a kombinációt, valamint, hogy valamelyik gazdálkodó egység eszközei és bevételei jelentősen meghaladják-e a többi gazdálkodó egységét.

Az üzleti kombináció költsége

24. A felvásárlónak az üzleti kombináció költségét az alábbiak összegeként kell meghatároznia:

(a) a felvásárló által a felvásároltra vonatkozó ellenőrzés megszerzéséért cserében átadott eszközöknek, felvállalt vagy átvállalt kötelezettségeknek, valamint kibocsátott tőkeinstrumentumoknak az adásvétel időpontjában érvényes valós értéke; plusz

(b) a közvetlenül üzleti kombinációnak tulajdonítható 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 a különálló ügyletek összevont költsége; és

(b) az adásvétel időpontja az egyes adásvételek időpontja (tehát az az időpont, amikor az egyes különálló befektetéseket megjelenítették 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, felvállalt vagy átvállalt kötelezettségeket a 24. bekezdés alapján az adásvétel időpontjában érvényes valós értékükön kell értékelni. Emiatt ha 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 a felvásárló 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 jelentős tényezőket is, figyelembe kell venni. A tőkeinstrumentumok valós értékének meghatározására vonatkozóan további útmutatást az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard tartalmaz.

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 közvetlenül a kombinációnak tulajdonítható költségeket, mint pl. a könyvvizsgálóknak, jogi tanácsadóknak, értékbecslőknek és egyéb tanácsadóknak a kombináció létrehozása során kifizetett díjakat. Az általános adminisztrációs költségek, beleértve az akvizíciókkal foglalkozó részleg fenntartásának költségeit, és az egyéb olyan költségek, amelyeket nem lehet közvetlenül az adott kombinációnak tulajdonítani, nem képezik részét a kombináció költségének: azokat a felmerülésük időpontjában ráfordításként kell megjeleníteni.

30. A pénzügyi kötelezettségek megszervezésének és kibocsátásának költségei a kötelezettség kibocsátási ügylet szerves részei még akkor is, ha a kötelezettséget a kombináció létrehozása miatt bocsátották ki; nem pedig közvetlenül a kombinációnak tulajdonítható költségek. Emiatt a gazdálkodó 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 tőkeinstrumentumokat a kombináció létrehozása miatt bocsátották ki; nem pedig közvetlenül a kombinációnak tulajdonítható költségek. Emiatt a gazdálkodó egységek az ilyen költségeket nem számíthatják bele az üzleti kombináció költségébe. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standard alapján az ilyen költségek a tőkeinstrumentumok kibocsátásából befolyó bevételt csökkentik.

Az üzleti kombináció költségének jövőbeni eseményektől függő módosításai

32. Ha 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 költségének olyan módosításaira 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 kellhet teljesítenie az eladó részére a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében a felvásárló által 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 jelenítenek meg egy növekedést. Tőkeinstrumentumok esetében 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.

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), amelyeket az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottként soroltak be, amelyeket az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéken kell megjeleníteni. 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. bekezdés 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 meghatározható;

(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 eredményeit 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, amely az az időpont, amelyen a felvásárló ténylegesen megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést. Mivel az ellenőrzés egy gazdálkodó egység vagy üzleti tevékenység pénzügyi vagy működési politikája feletti irányításra való képességet jelenti, az adott gazdálkodó egység vagy üzleti tevékenység tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében, 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, 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. bekezdése nyújt 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.

42. Például az a kifizetés, amelyet a gazdálkodó egységnek szerződés alapján kell teljesítenie munkavállalói vagy szállítói részére, amennyiben felvásárlásra kerül valamely üzleti kombináció során, a gazdálkodó egység meglévő kötelme, amely függő kötelezettségnek minősül mindaddig, amíg valószínűvé nem válik, hogy az üzleti kombináció megvalósul. A szerződéses kötelmet az adott gazdálkodó 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 költsége felosztásának részeként megjeleníti.

43. Ugyanakkor 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 a felvásárolt 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 költsége felosztásának 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, amelyeket korábban nem jelenítettek meg a felvásárolt pénzügyi kimutatásaiban, pl. mivel azok az akvizíciót megelőzően nem feleltek meg a megjelenítés feltételeinek. Például a felvásárolt negatív adóalapjaiból keletkező adó előny, amelyet az üzleti kombinációt megelőzően nem jelenítettek meg a felvásároltnál, a 36. bekezdés alapján megfelel az azonosítható eszközként történő megjelenítés feltételeinek, ha valószínű, hogy a felvásárlónak a jövőben lesz olyan adóköteles nyeresége, amellyel 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 elválasztható, azaz el lehet választani, vagy ki lehet vonni a gazdálkodó egységből, és el lehet adni, át lehet adni, arra engedélyt lehet biztosítani, bérbe lehet adni vagy 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 a gazdálkodó egységtől, vagy más jogoktól és kötelezettségektől.

A felvásárolt függő kötelezettségei

47. A 37. bekezdés meghatározza, hogy a felvásárlónak a felvásárolt függő kötelezettségét 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 elszámolt összegre lesz hatása; és

(b) a felvásárlónak közzé kell tennie ezen függő kötelezettségre vonatkozóan az IAS 37 által előírt információkat.

A B. függelék B16(l) bekezdése nyújt útmutatást a függő kötelezettségek valós értékének meghatározására vonatkozóan.

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, amelyet az IAS 37 alapján kellene megjeleníteni; 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 standard alapján elszámolt szerződésekre. Ugyanakkor, az IAS 39 hatálya alól kizárt olyan hitelelkötelezettségeket, amelyek nem a piaci kamatlábnál alacsonyabb mértékű hitelnyújtásra vonatkozó elkötelezettségek, a felvásárolt függő kötelezettségeként számolják 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 hitelelkötelezettségeket csak akkor mutatják ki elkülönülten a kombináció költségének felosztása részeként, ha annak valós értéke megbízhatóan meghatározható.

50. Az üzleti kombináció költsége felosztásának részeként elkülönülten kimutatott függő kötelezettségek nem tartoznak az IAS 37 hatálya alá. Ugyanakkor a felvásárlónak ezen függő kötelezettségekről valamennyi céltartalékcsoportra vonatkozóan közzé kell tennie az IAS 37 által előírt információkat.

Goodwill

51. A felvásárlónak az akvizíció időpontjában:

(a) az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt eszközként kell megjelenítenie; és

(b) a goodwillt annak kezdeti megjelenítésekor bekerülési értéken kell értékelnie, amely 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 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 maradványköltségeként határozzák meg, miután a felvásárolt azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit megjelenítették.

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 tesztelnie, 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) az újraértékelés után még fennálló bármely többletet azonnal az eredményben kell elszámolnia.

57. Az 56. bekezdés alapján elszámolt nyereség tartalmazhatja az alábbi összetevők valamelyikét, vagy azok közül többet is:

(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, amelyeket nem megfelelően mutattak be 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 diszkontálatlan legyen;

(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 elkülönülten 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; és

(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, amelyben 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 a tőkemódszernek a befektetésre történő alkalmazásához előre meghatározásra kerülnek.

Ideiglenesen meghatározott kezdeti elszámolás

61. Egy üzleti kombináció kezdeti elszámolása magában foglalja a felvásárló egyedileg azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei, továbbá a kombináció költsége valós értékének az azonosítását és 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, vagy 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:

i. egy azonosítható eszköz, kötelezettség vagy függő kötelezettség azon könyv szerinti értékét, amelyet a kezdeti elszámolás lezárásának eredményeként jelenítettek meg vagy módosítottak, úgy kell kiszámolni, mintha annak valós értékét az akvizíció időpontjában azon időponttól jelenítették volna meg;

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 eredményhatás is, amelyet a kezdeti elszámolás lezárásának eredményeként jelenítettek meg.

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 vonatkozóan módosításokat nem szabad a becslésváltozások hatása miatt megjeleníteni. Az IAS 8 alapján a becslésváltozások hatását a tárgyidőszakban és a jövőbeni időszakokban kell megjeleníteni.

64. Az IAS 8 előírásai alapján a gazdálkodó egységnek a hibák kijavítását visszamenőlegesen kell elszámolnia, és – az összehasonlító információknak a hiba bekövetkezésének korábbi időszak(ok)ra történő újramegállapításával – 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 értékét vagy módosított valós értékét az akvizíció időpontjában azon időponttól jelenítették volna meg. 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 adókövetelések megjelenítése a kezdeti elszámolás lezárása után

65. Amennyiben a felvásárolt elhatárolható negatív nyereségadó alapjaiból vagy más halasztott adókövetelésekből származó adóelőny nem felelt meg a 37. bekezdésben az elkülönült megjelenítésre meghatározott követelményeknek az üzleti kombináció kezdeti elszámolásakor, de a későbbiekben azt realizálják, a felvásárlónak az előnyt bevételként kell kimutatnia az IAS 12 *Nyereségadók* standardnak megfelelően. Ezenfelül, a felvásárlónak:

(a) le kell csökkentenie a goodwill értékét arra az összegre, amelyet akkor jelenítettek volna meg, ha a halasztott adókövetelést azonosítható eszközként kimutatták volna az akvizíció időpontjától; és

(b) ráfordításként kell elszámolnia a goodwill könyv szerinti értékében bekövetkezett csökkenést.

Ugyanakkor 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 kimutatásokat közzétételre jóváhagyták.

67. A 66(a) bekezdésben szereplő alapelv érvényesítéséhez a felvásárlónak közzé kell tennie az alábbi információkat a tárgyidőszakban lebonyolított minden egyes üzleti kombinációra vonatkozóan:

(a) az egyesülő gazdálkodó 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 költség részeként tőkeinstrumentum került vagy kerülhet kibocsátásra, az alábbiakat szintén közzé kell tenni:

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 időpontjában létezik nyilvánosan közzétett ár, de nem azt alkalmazták a kombináció költségének a meghatározásához, ezt a tényt közzé kell tenni a következőkkel együtt: annak okai, hogy nem a nyilvánosan közzétett árat alkalmazták; a tőkeinstrumentumokhoz rendelt érték meghatározásához használt módszer és jelentős feltételezések; valamint a tőkeinstrumentumokhoz rendelt érték és a közzétett ár közötti különbözet összevont értéke;

(e) részletek minden olyan tevékenységről, amelyet a gazdálkodó 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 e közzététel kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával együtt, hogy miért ez a helyzet;

(g) az eredményben az 56. bekezdés alapján elszámolt bármely többletértéke, valamint az eredménykimutatás azon sora, amelyben a többletet elszámolták;

(h) azon tényezők leírása, amelyek hozzájárultak egy olyan költséghez, amely goodwill megjelenítését eredményezi – valamennyi olyan immateriális eszköz leírása, amelyet nem a goodwilltől elkülönülten jelenítettek meg, és annak magyarázatát, hogy az immateriális eszköz valós értéke miért nem volt megbízhatóan meghatározható – vagy az 56. bekezdés alapján az eredményben elszámolt bármely többlet jellegének leírása;

(i) a felvásárolt eredményének azt az összegét, amelyet az akvizíció időpontja óta a felvásárló adott időszaki eredményében mutattak be, kivéve, ha ennek közzététele kivitelezhetetlen. Amennyiben ez a közzététel kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával együtt, 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, annak magyarázatával együtt, hogy miért ez a helyzet.

70. A 66(a) bekezdésben meghatározott alapelv érvényesítéséhez a felvásárlónak az alábbi információkat kell közzétennie, kivéve, ha az ilyen közzététel kivitelezhetetlen:

(a) az egyesült gazdálkodó egység bevétele az adott időszakra vonatkozóan úgy, mintha valamennyi, a tárgyidőszakban lebonyolított üzleti kombináció akvizíciós időpontja a tárgyidőszak kezdőnapja lett volna;

(b) az egyesült gazdálkodó egység időszaki eredménye 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 együtt, 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 kimutatásokat közzétételre jóváhagyták volna, kivéve, ha ez a közzététel kivitelezhetetlen. Amennyiben ezen információk bármelyikének közzététele kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával együtt, 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 érvényesítéséhez 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; és

ii. olyan nagyságú, jellegű vagy gyakoriságú, hogy a közzététel releváns az egyesült gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének a megértéséhez;

(b) amennyiben a megelőző időszakban létrejött üzleti kombináció kezdeti elszámolását csak ideiglenesen határozták meg a megelőző időszak végén, a tárgyidőszak során az ideiglenes értékekre vonatkozóan elszámolt módosítások összegét és magyarázatát;

(c) az IAS 8 alapján közzéteendő, a hibajavításokra vonatkozó információkat a felvásárolt bármely azonosítható eszközére, kötelezettségére, vagy függő kötelezettségére, vagy az azokhoz rendelt értékekben bekövetkező változásokra vonatkozóan, amelyeket a felvásárló a tárgyidőszakban jelenített meg a 63. és 64. bekezdés alapján.

74. A gazdálkodó 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 érvényesítéséhez a gazdálkodó 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 megjelenített további goodwillt, kivéve az olyan elidegenítési csoport részét képező goodwillt, amely az akvizíciókor megfelel az értékesítésre tartott minősítésnek az IFRS 5-tel összhangban;

(c) a halasztott adókövetelések későbbi megjelenítése miatti tárgyidőszaki módosításokat a 65. bekezdés alapján;

(d) az IFRS 5-tel összhangban értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoport részét képező goodwillt, valamint a tárgyidőszakban kivezetett olyan goodwillt, amely korábban nem tartozott egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba;

(e) az időszak alatt az IAS 36 alapján elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket;

(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. A gazdálkodó egység a 75(e) bekezdés által előírt közzétételeken túl az IAS 36-ban foglalt, a megtérülő értékre és a goodwill értékvesztésére vonatkozó információkat is közzéteszi.

77. Amennyiben, bármilyen esetben, a jelen IFRS alapján közzéteendő információk nem elegendőek a 66., 72. vagy 74. bekezdésben foglalt alapelveknek az eléréséhez, a gazdálkodó egységnek az ezen elveknek való megfeleléshez szükséges további információkat is közzé kell tennie.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

78. A 85. bekezdésben leírtak kivételével a jelen IFRS-t kell alkalmazni azon üzleti kombinációkra, amelyeknél a megállapodás időpontja 2004. március 31. vagy későbbi időpont. A jelen IFRS szintén alkalmazandó továbbá:

(a) az olyan üzleti kombinációkból származó goodwillre, amelyeknél 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, amelynél a megállapodás napja 2004. március 31. vagy későbbi.

A korábban kimutatott goodwill

79. A gazdálkodó 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, amelynél a megállapodás időpontja 2004. március 31. vagy későbbi, valamint egy közös vezetésű vállalkozásban meglévő olyan érdekeltségből származó goodwillre, amelyet 2004. március 31. előtt szereztek meg, és amelyet az arányos konszolidációt alkalmazva számoltak el. Ily módon a gazdálkodó 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; és

(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 a gazdálkodó egység korábban a saját tőkéből történő levonásként számolta el a goodwillt, ezt a goodwillt nem számolhatja el az eredményben 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, amelynél a megállapodás időpontja 2004. március 31-nél korábbi; vagy

(b) egy olyan közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségből, amelyet 2004. március 31. előtt szereztek meg, és amelyet az arányos konszolidációt alkalmazva számoltak el,

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, amelynél a megállapodás időpontja 2004. március 31-énél korábbi; vagy

(b) egy közös vezetésű vállalkozásban lévő olyan érdekeltségből származik, amelyet 2004. március 31-ét megelőzően szereztek meg, és amelyet az arányos konszolidációt alkalmazva számoltak el,

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 a gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t kell alkalmaznia az alábbiak elszámolására:

(a) a befektetés könyv szerinti értékében bennfoglalt megszerzett goodwillre. Emiatt az ezen névleges goodwill amortizációját nem lehet a gazdálkodó egységnek a befektetést befogadó eredményében lévő részesedése meghatározásakor figyelembe venni;

(b) a gazdálkodó egységnek a befektetést befogadó azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének a befektetés költségét meghaladó bármely többletére, amelyet a befektetés könyv szerinti értéke tartalmaz. Emiatt a gazdálkodó egységnek ezt a többletet bevételként kell figyelembe vennie a gazdálkodó egységnek a befektetést befogadó eredményében lévő részesedése meghatározásakor azon időszakban, amikor a befektetést megszerezték.

84. A tőkemódszer alkalmazásával elszámolt, és 2004. március 31-ét megelőzően megszerzett befektetésekre vonatkozóan:

(a) a gazdálkodó 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 bennefoglalt bármilyen megszerzett goodwillre. Emiatt a gazdálkodó egységnek ezen időponttól kezdődően abba kell hagynia az adott goodwill amortizációjának a gazdálkodó egységnek a befektetést befogadó eredményében lévő részesedése meghatározásakor történő figyelembevételét;

(b) a gazdálkodó 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. A gazdálkodó egység számára megengedett, hogy a jelen IFRS előírásait a 78–84. bekezdésben meghatározott hatálybalépési időpontokat megelőző időpontban meglévő vagy azután megszerzett, valamint az azután bekövetkező üzleti kombinációkra alkalmazza, feltéve, hogy:

(a) az IFRS múltbeli üzleti kombinációkra történő alkalmazásához szükséges értékelések és egyéb információk már rendelkezésre álltak, amikor ezeket a kombinációkat kezdetben elszámolták; és

(b) a gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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*; és

(c) SIC-28 *Üzleti kombinációk – Tőkeinstrumentumok „adásvételi időpontja" és valós értéke*.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Akvizíció időpontja	Az az időpont, amikor a felvásárló ténylegesen megszerzi a felvásárolt feletti **ellenőrzést**.
Megállapodás időpontja	Az az időpont, amikor a kombinációban részt vevő 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 végzésének 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 épül fel, amelyeket bevétel előállítására használnak vagy fognak használni. Amennyiben egy átadott tevékenységben vagy eszközállományban **goodwill** is jelen van, az átadott állományról feltételezhető, hogy az egy üzleti tevékenységet alkot.
Üzleti kombináció	Elkülönült gazdálkodó egységek vagy **üzleti tevékenységek** egyesítése egyetlen **beszámolót készítő gazdálkodó egységbe**.
Közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek részvételével létrejött üzleti kombinációk	Olyan **üzleti kombináció**, amelyben az egyesülő gazdálkodó 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 a gazdálkodó 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	Képesség egy gazdálkodó 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 jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni, vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.

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, amely közös ellenőrzés tárgyát képezi.
Kisebbségi részesedés	Egy **leányvállalat** eredményének 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 gazdálkodó egység, mint pl. egy önsegélyező biztosító társaság, vagy egy önsegélyező szövetkezet, amely alacsonyabb költségeket, vagy egyéb gazdasági hasznokat biztosít tagjainak vagy résztvevőinek közvetlenül és arányosan.
Anyavállalat	Olyan gazdálkodó egység, amelynek egy vagy több **leányvállalata** van.
Valószínű	Valószínűbb, mint nem.
Beszámolót készítő gazdálkodó egység	Olyan gazdálkodó egység, amelyre nézve léteznek olyan felhasználók, akik a gazdálkodó egység általános célú pénzügyi kimutatásaira támaszkodnak olyan információkért, amelyek hasznosak lesznek számukra a források felosztására vonatkozó döntések meghozatalánál. A beszámolót készítő gazdálkodó egység lehet egy különálló gazdálkodó egység, vagy egy csoport, amely az **anyavállalatból** és annak valamennyi **leányvállalatából** áll.
Leányvállalat	Olyan gazdálkodó egység, beleértve a jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a partnerséget, amelyet egy másik gazdálkodó egység (az **anyavállalat**) **ellenőriz**.

B. függelék

Alkalmazásra vonatkozó kiegészítés

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Fordított akvizíciók

B1. Ahogy azt a 21. bekezdés leírja, egyes üzleti kombinációk esetében, amelyeket fordított akvizíciónak is hívnak, a felvásárló az a gazdálkodó egység, amelynek a tőkerészesedését megszerezték, és a felvásárolt a kibocsátó gazdálkodó egység. 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. A gazdálkodó egységnek a B3–B15. bekezdésben foglalt útmutatót kell követnie a fordított akvizíció elszámolásánál.

B3. A fordított akvizíciós elszámolás az üzleti kombináció költségének az akvizíció időpontjában 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 árát használják fel 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 gazdálkodó egységben, amilyennel azok rendelkeznek az egyesült gazdálkodó 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 sajáttőke-egyenlegek a jogi leányvállalat közvetlenül az üzleti kombinációt megelőzően kimutatott felhalmozott eredménye és egyéb sajáttőke-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. bekezdésben leírtak szerint meghatározott költségét. Ugyanakkor, az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenített saját tőke szerkezetének (azaz a kibocsátott tőkeinstrumentumok számának és típusának) a jogi anyavállalat sajáttőke-szerkezetét kell tükröznie, beleértve a jogi anyavállalat által a kombináció megvalósításához kibocsátott tőkeinstrumentumokat;

(d) az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenített összehasonlító információknak a jogi leányvállalat adatainak kell lenniük.

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 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. bekezdés 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 a gazdálkodó egység, amelyben e tulajdonosok tőkeinstrumentummal rendelkeznek (a jogi leányvállalat) szerzett meg egy másik gazdálkodó 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 gazdálkodó egység eredményeiből és nettó eszközeiből nem. Fordítva, a jogi anyavállalat valamennyi tulajdonosa rendelkezik részesedéssel az egyesült gazdálkodó 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 sajáttőke-szerkezetnek a jogi anyavállalat sajáttőke-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 törzsrészvények 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 eredményt elosztják a jogi anyavállalat által a jogi leányvállalat tulajdonosainak a fordított akvizíció során kibocsátott törzsrészvények számával.

B15. A B13 és B14. bekezdésben 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.

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 alkalmaznia;

(b) az aktív piacon nem forgalmazott pénzügyi instrumentumok esetén a felvásárlónak becsült értékeket kell alkalmaznia, amelyek figyelembe vesznek olyan jellemzőket, mint pl. ár-hozam arány, osztalékhozam, valamint hasonló jellemzőkkel rendelkező gazdálkodó egységek összehasonlítható instrumentumainak várható növekedési üteme;

(c) a követelések, előnyös szerződések és egyéb azonosítható eszközök esetén a felvásárlónak a járó összegek aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékét kell alkalmaznia, szükség esetén levonva a behajthatatlanság miatti leírásokat és a behajtási költségeket. A rövid lejáratú követelések, előnyös szerződések és egyéb azonosítható eszközök esetén nem szükséges azonban diszkontálni, amikor a névérték és a diszkontált érték közötti különbözet nem lényeges;

(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 a felvásárlónak a késztermékek értékesítési árát kell alkalmaznia, 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 nyersanyagok esetében a felvásárlónak az aktuális pótlási költségeket kell alkalmaznia;

(e) a telekre és épületekre vonatkozóan a felvásárlónak a piaci értéket kell alkalmaznia;

(f) a gépek és berendezések esetében a felvásárlónak a piaci értéket kell alkalmaznia, amelyet általában vagyonértékelő határoz meg. Amennyiben a gépek és berendezések egy tételének speciális jellege miatt nem lehet összehasonlító piaci adatot beszerezni a valós érték megállapításához, és az adott eszköz ritkán – legfeljebb egy működő üzem részeként – kerül értékesítésre, a felvásárló a valós értéket a jövedelem, vagy az értékcsökkentett pótlási költség módszerrel is megbecsülheti;

(g) az immateriális javak esetén a felvásárlónak a valós értéket kell meghatároznia:

i. az IAS 38 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 (lásd 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 alkalmaznia, csökkentve a program eszközeinek valós értékével. Egy eszköz azonban csak olyan mértékben kerül kimutatásra, amennyiben valószínű, hogy az a felvásárló rendelkezésére fog állni a programból származó visszatérítések vagy a jövőbeni hozzájárulások csökkentése formájában;

(i) az adókövetelésekre és -kötelezettségekre vonatkozóan a felvásárlónak a negatív adóalapokból származó adó előnyt és az eredményre fizetendő adót kell alkalmaznia az IAS 12 standardnak megfelelően, az egyesült gazdálkodó egység szemszögéből nézve. Az adóköveteléseket vagy -kötelezettségeket az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek valós értéken történő újramegállapításának adóhatásait 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 a felvásárlónak az adott kötelezettség teljesítésére fizetendő összegeknek az aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékét kell alkalmaznia. Nem szükséges viszont a diszkontálás az olyan rövid lejáratú kötelezettségek esetében, amelyeknél a névérték és a diszkontált érték különbsége nem lényeges;

(k) a hátrányos szerződésekre, és a felvásárolt egyéb azonosítható kötelezettségeire a felvásárlónak az adott kötelem teljesítésére fizetendő összegeknek az aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékén kell alkalmaznia;

(l) a felvásárolt egyéb függő kötelezettségeinél a felvásárlónak azt az összeget kell alkalmaznia, amelyet 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 cashflow-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 tétel valós értékének a becslése során.

IFRS 4 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Biztosítási szerződések

CÉL

1. A jelen IFRS célja a *biztosítási szerződésekre* vonatkozó pénzügyi beszámolás meghatározása az e szerződéseket kibocsátó gazdálkodó egységek számára (amelyet a jelen IFRS *biztosító*nak nevez) mindaddig, amíg a testület a biztosítási szerződésekre vonatkozó projekt második szakaszát be nem fejezi. A jelen IFRS előírja különösen:

   (a) a biztosítási szerződések biztosítók általi elszámolásának korlátozott mértékű fejlesztését;

   (b) az olyan közzétételt, amely egyedileg azonosítja és magyarázza a biztosító pénzügyi kimutatásaiban a biztosítási szerződésekből 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. A gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell a jelen IFRS-t:

   (a) az általa kibocsátott biztosítási szerződésekre (beleértve a *viszontbiztosítási szerződéseket* is) és az általa birtokolt viszontbiztosítási szerződésekre;

   (b) az általa kibocsátott pénzügyi instrumentumokra, amelyek *diszkrecionális részesedési jellemzővel* rendelkeznek (lásd a 35. bekezdést). Az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standard írja elő a pénzügyi instrumentumokra vonatkozó közzétételi kötelezettségeket, amelybe az ilyen jellemzőkkel rendelkező pénzügyi instrumentumok is beletartoznak.

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 (lásd IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás*, IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* és IFRS 7), kivéve a 45. bekezdésben foglalt átmeneti rendelkezéseket.

4. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia a jelen IFRS-t:

   (a) a gyártó, kereskedő vagy kiskereskedő által közvetlenül kibocsátott termékgaranciákra (lásd IAS 18 *Bevételek* és IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*);

   (b) a munkáltatók munkavállalói juttatási programba tartozó eszközeire és kötelezettségeire (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások* és IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés*), valamint a meghatározott nyugdíjazási juttatási programok nyugdíjazási juttatási kötelmeire (lásd IAS 26 *Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolása*);

   (c) az olyan szerződéses jogokra és kötelmekre, amelyek egy nem pénzügyi tétel jövőbeni használatától vagy használati jogától függőek (pl. egyes használati díjak, jogdíjak, függő lízingdíjak és hasonló tételek), valamint a lízingbevevő pénzügyi lízingbe beágyazott maradványérték-garanciájára (lásd IAS 17 *Lízingek*, IAS 18 *Bevételek* és IAS 38 *Immateriális javak*);

   (d) a pénzügyi garanciákra, kivéve, ha a kibocsátó korábban kifejezetten kijelentette, hogy ezeket a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti, és azokra a biztosítási szerződésekre vonatkozó elszámolást alkalmazta, amely esetben a kibocsátó választhat, hogy vagy az IAS 39-et, az IAS 32-t és az IFRS 7-et, vagy a jelen standardot alkalmazza az ilyen pénzügyigarancia-szerződésekre. A kibocsátó szerződésenként is választhat, de választása az egyes szerződéseknél visszavonhatatlan;

   (e) egy üzleti kombinációban a fizetendő vagy járó függő ellenértékre (lásd a IFRS 3 *Üzleti kombinációk*);

   (f) a gazdálkodó egység birtokában lévő közvetlen *biztosítási szerződésekre* (azaz olyan közvetlen biztosítási szerződések, amelyekben a gazdálkodó egység a *kötvénytulajdonos*). Ugyanakkor a *viszontbiztosításba adó* a jelen IFRS-t köteles alkalmazni a birtokában lévő viszontbiztosítási szerződésekre.

5. A könnyebb hivatkozás kedvéért, a jelen IFRS a biztosítási szerződést kibocsátó bármely gazdálkodó egységet biztosítónak nevez, függetlenül attól, hogy a kibocsátót jogi vagy szabályozói célokra biztosítónak kell-e tekinteni.

6. A viszontbiztosítási szerződés a biztosítási szerződések egy fajtája. Ennek megfelelően a jelen IFRS-ben a biztosítási szerződésekre történő valamennyi hivatkozás a viszontbiztosítási szerződésekre is alkalmazandó.

Beágyazott származékos termékek

7. Az IAS 39 előírásai alapján a gazdálkodó egységnek egyes beágyazott származékos termékeket az alapszerződéstől el kell különítenie, azokat *valós értéken* kell értékelnie, és a valós értékükben bekövetkezett változásokat az eredményben kell figyelembe vennie. Az IAS 39 alkalmazandó a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre is, kivéve, ha a beágyazott származékos termék maga is egy 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 összegen és egy kamatlábon alapuló 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. részvényár, vagy árutőzsdei ár vagy index), vagy egy, a szerződő felekre nem jellemző nem pénzügyi változó változásai alapján változik. Ezenfelül 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 betéti komponens leválasztása

10. Egyes biztosítási szerződések egyaránt tartalmaznak biztosítási és *betéti komponenst*. Egyes esetekben a biztosító számára előírás vagy megengedett az ilyen komponensek *leválasztása*:

(a) a leválasztás akkor kötelező, ha az alábbi két feltétel közül mindkettő teljesül:

i. a biztosító a betéti komponens (beleértve a beágyazott visszavásárlási opciókat is) értékét képes elkülönülten (azaz a biztosítási komponens figyelembevétele nélkül) meghatározni;

ii. a biztosító számviteli politikája egyébként nem írja elő a betéti komponensből származó kötelmek és jogok teljes körű megjelenítését;

(b) a leválasztás megengedett, de nem kötelező, ha a biztosító képes a betéti komponens értékének az (a) i. pont szerinti elkülönült meghatározására, ugyanakkor számviteli politikája alapján valamennyi, a betéti komponensből eredő kötelmet és jogot meg kell jelenítenie, függetlenül attól, hogy ezen jogok és kötelmek értékelésére milyen alapot alkalmaz;

(c) a leválasztás tilos, amikor a biztosító a betéti komponens értékét nem tudja az (a) i. pont szerint elkülönülten meghatározni.

11. Az alábbi példa egy olyan esetre, amikor a biztosító számviteli politikája nem írja elő a betéti komponensből származó valamennyi kötelem elszámolását. A viszontbiztosításba adó a *viszontbiztosítótól* kártérítést kap a károkért, ugyanakkor a szerződés alapján a viszontbiztosításba adónak a következő évek során vissza kell fizetnie a kártérítés összegét. E kötelem egy betéti komponensből ered. Amennyiben a viszontbiztosításba adó számviteli politikája egyébként megengedné, hogy a kártérítést bevételként számolja el, anélkül, hogy az annak eredményeként keletkező kötelmet is meg kellene jelenítenie, a leválasztás kötelező.

12. Egy szerződés részekre bontásához a biztosítónak:

(a) a jelen IFRS-t kell alkalmaznia a biztosítási komponensre;

(b) az IAS 39-et kell alkalmaznia a betéti komponensre.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

Átmeneti felmentés bizonyos egyéb IFRS-ek alól

13. Az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standard 10–12. bekezdése olyan kritériumhierarchiát határoz meg, amelyet a gazdálkodó egységnek a számviteli politika kidolgozása során akkor kell alkalmaznia, ha egy tételre konkrétan egyetlen IFRS sem vonatkozik. Ugyanakkor a jelen IFRS felmenti a biztosítókat ezen kritériumok saját számviteli politikájukra való alkalmazási kötelezettsége alól:

(a) a biztosító által kibocsátott biztosítási szerződések vonatkozásában (beleértve a kapcsolódó szerzési költségeket és immateriális javakat, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdés leírja); és

(b) az általa birtokolt viszontbiztosítási szerződések vonatkozásában.

14. Ugyanakkor a jelen IFRS nem menti fel a biztosítót az IAS 8 10–12. bekezdésében meghatározott kritériumok egyes hatásai alól. Konkrétan a biztosítónak:

(a) a jövőbeni lehetséges kárigényekre képzett céltartalékokat nem szabad megjelenítenie kötelezettségként, amennyiben e kárigények olyan biztosítási szerződésekből keletkeztek, amelyek a beszámolási fordulónapon nem léteztek (mint pl. a katasztrófatartalékok és káringadozási tartalékok);

(b) a 15–19. bekezdésben meghatározott *kötelezettségelégségességi tesztet* el kell végeznie;

(c) akkor és csak akkor kell eltávolítania a 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;

(d) nem szabad beszámítania:

i. a *viszontbiztosítási eszközöket* a kapcsolódó biztosítási kötelezettségekkel szemben; vagy

ii. a viszontbiztosítási szerződésekből származó bevételeket vagy ráfordításokat a kapcsolódó biztosítási szerződésekből származó ráfordításokkal vagy bevételekkel szemben;

(e) mérlegelnie kell, hogy a viszontbiztosítási eszközei nem értékvesztettek-e (lásd a 20. bekezdést).

Kötelezettségelégségességi teszt

15. A biztosítónak valamennyi beszámolási fordulónapra vonatkozóan meg kell vizsgálnia, hogy a kimutatott biztosítási kötelezettségei elegendőek-e a biztosítási szerződés alapján felmért jövőbeni cash flow-kra vonatkozó aktuális becslések alapján. Amennyiben az értékelés azt mutatja, hogy biztosítási kötelezettségeinek könyv szerinti értéke (csökkentve a kapcsolódó halasztott szerzési költségekkel és immateriális javakkal, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdés leírja) nem elegendő a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések fényében, a teljes hiányt el kell számolni az eredményben.

16. Amennyiben a biztosító olyan kötelezettségelégségességi tesztet alkalmaz, amely megfelel egyes meghatározott minimumfeltételeknek, a jelen IFRS nem ír elő további kötelezettséget. A minimum-előírások a következők:

(a) a teszt figyelembe vesz valamennyi szerződéses cash flow-t, valamint a kapcsolódó cash flow-kat, mint pl. a kárigények kezelési költségeit, és a beágyazott opciókból és garanciákból származó cash flow-k aktuális becsléseit;

(b) amennyiben a tesztből az derül ki, hogy a kötelezettség nem elégséges, a teljes hiányt az eredményben számolják el.

17. Amennyiben a biztosító számviteli politikája nem ír elő olyan kötelezettségelégségességi tesztet, amely megfelel a 16. bekezdésben leírt minimum követelményeknek, a biztosítónak:

(a) meg kell határoznia a releváns biztosítási kötelmek könyv szerinti értékét ([1]), levonva az alábbi tételek könyv szerinti értékét:

i. a kapcsolódó halasztott szerzési költségek; és

ii. a kapcsolódó immateriális javak, mint pl. az üzleti kombináció vagy állomány átruházás során megszerzettek (lásd a 31. és 31. bekezdést). Ugyanakkor a kapcsolódó viszontbiztosítási eszközöket nem veszik figyelembe, mivel a biztosító azokat elkülönülten számolja el (lásd a 20. bekezdést);

(b) meg kell határoznia, hogy az (a) pontban meghatározott összeg alacsonyabb-e azon könyv szerinti értéknél, amelyet akkor lenne szükséges kimutatni, ha a vonatkozó biztosítási kötelmek az IAS 37 standard hatálya alá tartoznának. Amennyiben az alacsonyabb, a biztosítónak a teljes különbözetet az eredményben kell elszámolnia, és csökkentenie kell a kapcsolódó halasztott szerzési költségek vagy a kapcsolódó immateriális javak könyv szerinti értékét, vagy növelnie kell a kapcsolódó biztosítási kötelezettségek könyv szerinti értékét.

18. Amennyiben a biztosító kötelezettségelégségességi tesztje megfelel a 16. bekezdésben meghatározott minimumkövetelményeknek, a vizsgálatot az adott vizsgálatban megadott összevont szinten alkalmazzák. Amennyiben a kötelezettségelégségességi tesztje nem felel meg ezen minimumkövetelményeknek, a 17. bekezdésben meghatározott összehasonlítást a szerződés állomány azon szintjén kell elvégezni, amely nagyjából hasonló kockázatoknak van kitéve, és egy állományként, közös kezelés alatt áll.

19. A 17(b) pontban meghatározott összegnek (azaz az IAS 37 alkalmazása eredményének) a jövőbeni befektetési nyereségeket akkor és csak akkor kell tükröznie (lásd a 27–29. bekezdést), ha a 17(a) pontban meghatározott érték szintén tükrözi e nyereségrátákat.

([1]) A releváns biztosítási kötelmek az olyan biztosítási kötelmek (és a kapcsolódó halasztott szerzési költségek és a kapcsolódó immateriális javak), amelyekre a biztosító számviteli politikája nem ír elő olyan kötelezettségelégségességi tesztet, amely megfelelne a 16. bekezdésben leírt minimumkövetelményeknek.

A viszontbiztosítási eszközök értékvesztése

20. Amennyiben a viszontbiztosításba adó viszontbiztosítási eszközei értékvesztettek, a viszontbiztosításba adónak azok könyv szerinti értékét ennek megfelelően csökkentenie kell, és az értékvesztés miatti veszteséget az eredményben kell elszámolnia. Egy viszontbiztosítási eszköz akkor és csak akkor értékvesztett, amikor:

(a) objektív bizonyíték létezik arra vonatkozóan, hogy valamely a viszontbiztosítási eszköznyilvántartásba vétele után bekövetkezett esemény miatt előfordulhat, hogy a viszontbiztosításba adó nem kapja meg a szerződés alapján neki járó teljes összeget; és

(b) az adott eseménynek megbízhatóan mérhető hatása van azon összegekre, amelyeket a viszontbiztosításba adó kapni fog a viszontbiztosítótól.

A számviteli politikák változásai

21. A 22–30. bekezdés egyaránt vonatkozik azon biztosítók általi változtatásokra, amelyek már alkalmazzák az IFRS-eket, és azokra, amelyek az IFRS-eket először alkalmazzák.

22. A biztosító kizárólag akkor és csak akkor változtathatja meg a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáit, ha a változás a pénzügyi kimutatásokat relevánsabbá teszi a felhasználók gazdasági döntéshozatali igényei szempontjából, és nem teszi azokat kevésbé megbízhatóvá, vagy ha azokat megbízhatóbbá teszi, és nem teszi kevésbé relevánssá ezen igények szempontjából. A biztosítónak a relevanciát és megbízhatóságot az IAS 8-ban foglalt kritériumok alkalmazásával kell megítélnie.

23. A biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikák megváltoztatásának alátámasztására a biztosítónak be kell mutatnia, hogy a változás a pénzügyi kimutatásait közelebb hozza az IAS 8-ban meghatározott kritériumok eléréséhez, ugyanakkor a változásnak nem kell az ezen kritériumnak való teljes megfelelést biztosítania. Az alábbiakban a következő konkrét problémák kerülnek megvitatásra:

(a) az aktuális kamatlábak (24. bekezdés);

(b) a meglévő gyakorlat folytatása (25. bekezdés);

(c) óvatosság (26. bekezdés);

(d) a jövőbeli befektetési nyereségráták (27–29. bekezdés); és

(e) az „árnyékelszámolás” (30. bekezdés).

Aktuális piaci kamatlábak

24. A biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy számviteli politikáját megváltoztassa annak érdekében, hogy a megjelölt biztosítási kötelezettségek ([1]) értékét újra meghatározhassa az aktuális kamatlábak tükrözésére, valamint hogy az e kötelezettségekben bekövetkező változásokat az eredményben számolja el. Ekkor a biztosító olyan új számviteli elveket is bevezethet, amelyek egyéb aktuális becsléseket és feltételezéseket is előírnak a biztosítási kötelezettségeknél. A jelen bekezdésben meghatározott választás lehetővé teszi, hogy a biztosító a megjelölt biztosítási kötelezettségekre vonatkozóan változtassa meg a számviteli politikáját, anélkül, hogy e politikát konzisztens módon alkalmaznia kellene valamennyi hasonló kötelezettségre, ahogyan azt az IAS 8 előírja. Amennyiben a biztosító egyes kötelezettségeket ezen választási lehetőségre megjelöl, akkor folyamatosan és konzisztens módon alkalmaznia kell a piaci kamatlábakat (és amennyiben alkalmazható, egyéb aktuális becsléseket és feltételezéseket) valamennyi időszakban, és valamennyi ilyen kötelezettségre vonatkozóan, azok megszűnéséig.

A meglévő gyakorlat folytatása

25. A biztosítónak lehetősége van a következő gyakorlatokat folytatni, ugyanakkor egyikük bevezetése sem felel meg a 22. bekezdésnek:

(a) a biztosítási kötelmek diszkontálás nélküli értékelése;

(b) a jövőbeni befektetési kezelési díjakra vonatkozó szerződéses jogok olyan értéken történő kimutatása, amely meghaladja azt a valós értéküket, amely az egyéb piaci résztvevők által hasonló szolgáltatásokért felszámolt jelenlegi díjakkal való összehasonlításból következik. Valószínű, hogy ezen szerződéses jogok kezdeti valós értéke megegyezik az értük fizetett szerzési költségekkel, kivéve, ha a jövőbeni befektetéskezelési díjak és a kapcsolódó költségek nincsenek összhangban a piaci összehasonlító adatokkal;

([1]) Ebben a bekezdésben a biztosítási kötelezettségek tartalmazzák a kapcsolódó halasztott szerzési költségeket és a kapcsolódó immateriális javakat, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdések leírják.

(c) nem egységes számviteli politika alkalmazása a leányvállalatok biztosítási szerződéseire (és kapcsolódó halasztott szerzési költségeire és kapcsolódó immateriális javaira, ha vannak), kivéve, ahol a 24. bekezdés azt lehetővé teszi. Amennyiben az alkalmazott számviteli politika nem egységes, a biztosító megváltoztathatja azt, amennyiben a változás nem teszi az alkalmazott politikát még szerteágazóbbá, és az megfelel a jelen IFRS egyéb előírásainak is.

Óvatosság

26. A biztosítónak nem szükséges megváltoztatnia a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáját, hogy a túlzott mértékű óvatosságot megszüntesse. Ugyanakkor amennyiben a biztosító a biztosítási szerződések értékét már jelenleg is elegendő óvatosság mellett állapítja meg, nem lehet további óvatosságot bevezetnie.

Jövőbeni befektetési nyereségráták

27. Nem szükséges, hogy a biztosító megváltoztassa a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáját úgy, hogy a jövőbeni befektetési nyereségrátákat ne vegye figyelembe. Ugyanakkor létezik az a megcáfolható feltételezés, hogy a biztosító pénzügyi kimutatásai kevésbé relevánssá és megbízhatóvá válnak, ha a biztosító olyan számviteli politikát vezet be, amely a biztosítási szerződések értékének meghatározása során tükrözi a jövőbeni befektetési nyereségrátákat, kivéve, ha e nyereségráták hatással vannak a szerződés alapján járó kifizetésekre. Két példa olyan számviteli politikára, amely tükrözi e nyereségrátákat:

(a) olyan diszkontkamatláb alkalmazása, amely tükrözi a biztosító eszközein elért becsült megtérülést; vagy

(b) az ezen eszközökre vonatkozó megtérülés előrejelzése egy becsült megtérülési ráta alapján, az előre jelzett megtérülés eltérő diszkontlábon való diszkontálása, és az eredmény figyelembevétele a kötelezettség értékének meghatározásánál.

28. A biztosító a 27. bekezdésben leírt megcáfolható feltételezést akkor és csak akkor írhatja felül, ha a számviteli politika megváltoztatásának egyéb elemei megfelelő mértékben növelik a pénzügyi kimutatások relevanciáját és megbízhatóságát ahhoz, hogy meghaladják a jövőbeni befektetési megtérülési ráták figyelembevétele által keletkezett relevancia- és megbízhatóságcsökkenést. Például tételezzük fel, hogy egy biztosító biztosítási szerződésekre jelenleg alkalmazott számviteli politikája túlzottan óvatos kezdeti feltételezéseket és olyan diszkontrátát tartalmaz, amelyet egy szabályozó hatóság írt elő a piaci viszonyok közvetlen figyelembevétele nélkül, és az nem vesz figyelembe egyes beágyazott opciókat és garanciákat. A biztosító pénzügyi kimutatásait relevánsabbá és nem kevésbé megbízhatóvá teheti, amennyiben átáll egy átfogó, széleskörűen alkalmazott befektetőorientált számviteli elszámolási módszerre, ami magában foglal:

(a) aktuális becsléseket és feltételezéseket;

(b) ésszerű (de nem túlzott mértékben óvatos) korrekciót a kockázat és bizonytalanság kifejezésére;

(c) olyan értékeléseket, amelyek a beágyazott opciók és garanciák belső értékét és időértékét egyaránt tükrözik; és

(d) egy aktuális piaci diszkontrátát, még akkor is, ha az a biztosító eszközein elérhető becsült megtérülést tükrözi.

29. Egyes értékelési módszereknél egy diszkontrátát alkalmaznak a jövőbeni nyereségráta jelenértékének meghatározására. A nyereségrátát azután különböző időszakokhoz rendelik egy képlet felhasználásával. Az ilyen módszereknél a diszkontráta csak közvetett módon van hatással a kötelezettség értékének meghatározására. Konkrétan, egy kevésbé helyes diszkontráta alkalmazása csak kismértékben van vagy nincs hatással a kötelezettség kezdeti értékelésére. Ugyanakkor egyéb módszerek esetén, a diszkontráta közvetlenül meghatározza a kötelezettség értékelését. Az utóbbi esetben, mivel egy eszközalapú diszkontráta bevezetésének jelentősebb hatása van, nagyon valószínűtlen, hogy a biztosító képes lenne megcáfolni a 27. bekezdésben bemutatott megcáfolható feltételezést.

„Árnyékelszámolás"

30. Egyes elszámolási módszereknél a biztosító eszközein realizált nyereség vagy veszteség közvetlen hatással van a következők közül egyesek vagy valamennyi értékének meghatározására: (a) a biztosítási kötelmek; (b) a kapcsolódó halasztott szerzési költségek; és (c) a kapcsolódó immateriális javak, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdés bemutatja. A biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy számviteli politikáját olyan módon megváltoztassa, hogy egy eszközön elért elszámolt, de még nem realizált nyereség vagy veszteség ugyanolyan hatással legyen ezekre az értékelésekre, mint a már realizált nyereség vagy veszteség. 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 nyereséget és veszteséget is közvetlenül a saját tőkében számolták el. E gyakorlatot néha „árnyékelszámolás"-nak nevezik.

Az üzleti kombináció vagy állományátruházás során megszerzett biztosítási szerződések

31. Az IFRS 3 standardnak való megfelelés biztosítására a biztosítónak az akvizíció időpontjában valós értéken kell megjelenítenie az üzleti kombináció során átvállalt biztosítási kötelezettségeket és megszerzett *biztosítási eszközöket*. Ugyanakkor a biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy egy bővebb bemutatást alkalmazzon, amely a megszerzett biztosítási szerződések valós értékét két összetevőre osztja fel:

(a) egy kötelezettségre, amelynek értéke a biztosítónak az általa kibocsátott biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikája alapján kerül meghatározásra; és

(b) egy immateriális eszközre, amely a i. felvásárolt szerződés és biztosítási jogok és átvállalt biztosítási kötelmek valós értékének; és ii. az (a) bekezdésben ismertetett összegnek a különbözetét testesíti meg. Ezen eszköz későbbi értékelésének konzisztensnek kell lennie a kapcsolódó biztosítási kötelezettség értékelésével.

32. A biztosítási szerződéseket tartalmazó állományt megszerző biztosító számára megengedett, hogy a 31. bekezdésben leírt részletesebb bemutatást alkalmazza.

33. A 31. és 32. bekezdésben leírt immateriális javak nem tartoznak az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* és az IAS 38 standardok hatálya alá. Ugyanakkor, az IAS 36 és az IAS 38 alkalmazandó a vevőlistákra és vevőkapcsolatokra, amelyek olyan jövőbeni szerződésekre vonatkozó várakozásokat tükröznek, amelyek nem képezik részét egy üzleti kombináció vagy állomány átruházás időpontjában már létező, szerződéses biztosítási jogoknak és szerződéses biztosítási kötelmeknek.

A diszkrecionális részesedési jellemző

Diszkrecionális részesedési jellemzők a biztosítási szerződésekben

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 elkülönülten akár kötelezettségként, akár a saját tőke egy külön összetevőjeként besorolni. A jelen IFRS nem határozza meg, hogy a kibocsátó hogyan határozza meg, hogy e jellemző kötelezettség vagy saját tőke-e. A kibocsátó e jellemzőt szét is bonthatja kötelezettség- és sajáttőke-komponensre, és konzisztens számviteli politikát kell alkalmaznia erre a szétbontásra. A kibocsátó nem sorolhatja be e jellemzőt olyan köztes kategóriaként, amely nem kötelezettség, és nem is saját tőke;

(c) elszámolhatja bevételként az összes kapott biztosítási díjat anélkül, hogy leválasztaná abból a sajáttőke-komponensre vonatkozó részt. Az ennek eredményeként a garantált elemben, valamint a kötelezettségként besorolt diszkrecionális részesedési jellemző részében bekövetkező változások az eredményben kerülnek elszámolásra. Amennyiben a diszkrecionális részesedési jellemző egy része vagy egésze a saját tőkébe kerül besorolásra, lehetséges, hogy az eredmény egy része e jellemzőnek tulajdonítható (ugyanolyan módon, mint ahogy lehetséges, hogy egy rész kisebbségi részesedéseknek tulajdonítható). A kibocsátó a diszkrecionális részesedési jellemző saját tőke komponensére eső eredményrészt az eredmény felosztásaként számolja el, nem pedig ráfordításként vagy bevételként (lásd IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása*);

(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) bekezdésben nem említett minden egyéb vonatkozásban az ilyen szerződésekre meglévő számviteli politikáját folytatni, kivéve, ha e számviteli politikát olyan módon változtatja meg, hogy az megfeleljen a 21–30. bekezdésben leírtaknak.

Diszkrecionális részesedési jellemzők a pénzügyi instrumentumokban

35. A 34. bekezdés előírásai azon pénzügyi instrumentumokra is alkalmazandók, amelyek rendelkeznek diszkrecionális részesedési jellemzővel. Ezen túl:

(a) amennyiben a kibocsátó a teljes diszkrecionális részesedési jellemzőt kötelezettségként sorolja be, el kell végeznie a 15–19. bekezdésben meghatározott kötelezettségelégségességi tesztet a teljes szerződésre nézve (azaz mind a garantált elemre, mind pedig a diszkrecionális részesedési jellemzőre). A kibocsátónak nem kell meghatároznia azt az összeget, amely akkor keletkezett volna, ha az IAS 39-et alkalmazzák a garantált elemre vonatkozóan;

(b) amennyiben a kibocsátó a jellemző egy részét vagy egészét a saját tőke elkülönült komponenseként sorolja be, a teljes szerződésre vonatkozóan elszámolt kötelezettség nem lehet alacsonyabb azon összegnél, amely akkor

keletkezett volna, ha a garantált elemre az 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, amely akkor keletkezett volna, ha az IAS 39-et alkalmazzák a garantált elemre vonatkozóan, és nem is szükséges ezen összeget elkülönülten bemutatnia. Továbbá a kibocsátónak nem szükséges ezen összeget meghatároznia, amennyiben az elszámolt teljes kötelezettség összege egyértelműen magasabb;

(c) bár e szerződések pénzügyi instrumentumok, a kibocsátó dönthet úgy, hogy e szerződések díjait továbbra is bevételként számolja el, valamint, hogy az ennek eredményeként a kötelezettség könyv szerinti értékében bekövetkező növekedést ráfordításként számolja el;

(d) noha ezek a szerződések pénzügyi instrumentumok, a diszkrecionális részesedési jellemzővel rendelkező szerződésekre az IFRS 7 20(b) bekezdését alkalmazó kibocsátónak közzé kell tennie az eredményben elszámolt összes kamatráfordítást, de ezeket a kamatráfordításokat nem köteles az effektív kamatlábmódszer használatával kiszámítani.

KÖZZÉTÉTEL

A megjelenített összegek magyarázata

36. A biztosítónak a pénzügyi kimutatásaiban szereplő, biztosítási szerződésekből származó összegek azonosítására és magyarázatára vonatkozó információkat kell közzétennie.

37. A 36. bekezdésnek való megfelelés érdekében a biztosítónak közzé kell tennie:

(a) a biztosítási szerződésekre, valamint a kapcsolódó eszközökre, kötelezettségekre, bevételekre és ráfordításokra vonatkozó számviteli politikáját;

(b) a biztosítási szerződésekből származó megjelenített eszközöket, kötelezettségeket, bevételeket és ráfordításokat (és amennyiben a direkt módszerrel készíti a cashflow-kimutatását, az azokból származó cash flow-kat). Ezen túlmenően amennyiben a biztosító viszontbiztosításba adó, közzé kell tennie:

i. az eredményben elszámolt, a viszontbiztosítás megvásárlása miatt keletkezett nyereséget vagy veszteséget; és

ii. amennyiben a viszontbiztosításba adó a viszontbiztosítás megvásárlásából keletkező nyereséget és veszteséget elhatárolja és amortizálja, az adott időszakra vonatkozó amortizációt, valamint az időszak elején és végén még amortizálatlan összeget;

(c) a (b) pontban bemutatott megjelenített összegek meghatározására legnagyobb hatással lévő feltételezések meghatározásának folyamatát. Ha kivitelezhető, a biztosítónak számszerű adatokat is meg kell adnia e feltételezésekre vonatkozóan;

(d) a felhasznált feltételezésekben bekövetkező változások hatását a biztosítási eszközök és biztosítási kötelmek értékének meghatározására, külön bemutatva minden egyes olyan változás hatását, amely lényeges hatással volt a pénzügyi kimutatásokra;

(e) a biztosítási kötelezettségekben, a viszontbiztosítási eszközökben, és ha van, a kapcsolódó halasztott szerzési költségekben felmerült változások levezetését.

A biztosítási szerződésekből eredő kockázatok jellege és mértéke

38. A biztosítónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek segítik a felhasználókat abban, hogy felmérjék a biztosítási szerződésekből származó kockázatok jellegét és mértékét.

39. A 38. bekezdésnek való megfelelés érdekében a biztosítónak közzé kell tennie:

(a) a biztosítási szerződésekből eredő kockázatok kezelésének céljait, politikáit és eljárásait, valamint az e kockázatok kezelésére alkalmazott módszereket;

(b) [törölve]

(c) információt a *biztosítási kockázatról* (a viszontbiztosítás általi kockázat csökkentés előtt és után), beleértve az alábbiakra vonatkozó információkat:

i. biztosítási kockázatra való érzékenység (lásd a 39A. bekezdést);

ii. biztosítási kockázat koncentrációi, annak ismertetése, hogy a vezetés hogyan határozza meg a koncentrálódásokat, annak a közös jellemzőnek a leírása, amely meghatározza az egyes koncentrációkat (pl. a biztosítási esemény típusa, földrajzi terület vagy pénznem);

iii. a tényleges kárigények, összehasonlítva a korábbi becslésekkel (azaz a kárigények alakulása). A kárigények alakulására vonatkozó közzétételnek azon legkorábbi időszakra kell visszamennie, amelyben az első olyan lényeges kárigény bekövetkezett, amelyre vonatkozóan még mindig bizonytalanság áll fenn a kárkifizetések összegét és ütemezését illetően, de nem szükséges tíz évnél többre visszamennie. A biztosítónak nem kell közzétennie ezen információkat az olyan kárigényekre vonatkozóan, amelyeknél a kárigény-kifizetések összegére és ütemezésére vonatkozó bizonytalanság tipikusan egy éven belül megoldódik;

(d) a hitelkockázatra, likviditási kockázatra és piaci kockázatra vonatkozó azon információkat, amelyeket az IFRS 7 31–42. bekezdése írna elő, ha a biztosítási szerződések az IFRS 7 hatókörébe tartoznának. Ugyanakkor:

i. a biztosítónak nem kell az IFRS 7 39(a) bekezdésében 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 beágyazottérték-elemzést – alkalmaz a piaci feltételekkel szembeni érzékenység kezelésére, akkor ezt az érzékenységi vizsgálatot használhatja az IFRS 7 40(a) bekezdése követelményének a teljesítésére. A biztosítónak ilyenkor az IFRS 7 41. bekezdésében előírt közzétételeket is meg kell tennie;

(e) információt az alap biztosítási szerződésbe beágyazott származékos termékek piaci kockázatnak való kitettségéről, amennyiben a biztosítónak nem kell a beágyazott származékos termékeket valós értéken értékelnie, és nem is értékeli azokat valós értéken.

39A. A 39(c) i. bekezdésnek való megfelelés érdekében a biztosítónak közzé kell tennie az (a) vagy (b) pontban foglaltakat, az alábbiak szerint:

(a) egy érzékenységi elemzést, amely megmutatja, hogy az eredményre és a saját tőkére hogyan hatott volna, ha a releváns kockázati változóban a mérlegfordulónapon ésszerűen lehetséges változások bekövetkeztek volna; az érzékenységi elemzés elkészítésére használt módszereket és feltételezéseket; valamint az alkalmazott módszerek és feltételezések változásait az előző időszakhoz képest. Ha a biztosító azonban egy másik módszert – például beágyazottérték-elemzést – alkalmaz a piaci feltételekkel szembeni érzékenység kezelésére, akkor ezt a követelményt ezen alternatív érzékenységi vizsgálat, valamint az IFRS 7 41. bekezdésében előírtak közzétételével teljesítheti;

(b) kvalitatív információkat az érzékenységről, és a biztosítási szerződések azon feltételeit, amelyek lényeges hatással vannak a biztosító jövőbeli cash flow-i összegére, időzítésére és bizonytalanságára.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

40. A 41–45. bekezdésben foglalt átmeneti rendelkezések egyaránt vonatkoznak azon gazdálkodó egységre, amely már alkalmazza az IFRS-eket, amikor először alkalmazza a jelen IFRS-t, és arra a gazdálkodó egységre is, amelyek először alkalmazza az IFRS-eket (egy első alkalmazó).

41. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen IFRS-t, ezt a tényt közzé kell tennie.

41A. *A Pénzügyi garancia szerződések* (Az IAS 39 és az IFRS 4 módosításai) című dokumentum, amelyet 2005 augusztusában adtak ki, módosította a 4(d), B18(g) és B19(f) bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza ezeket a módosításokat, ezt a tényt közzé kell tennie, és ezzel egyidejűleg az IAS 39 és az IAS 32 [1] módosításait is alkalmaznia kell.

Közzététel

42. A gazdálkodó egységnek nem szükséges a jelen IFRS-ben előírt közzétételi előírásokat olyan összehasonlító időszakokra alkalmaznia, amelyek 2005. január 1-je előtt kezdődtek, kivéve a 37(a) és (b) pontokban előírt közzétételi kötelezettségeket, amelyek a számviteli politikára, valamint a megjelenített eszközökre, kötelezettségekre, bevételekre és ráfordításokra vonatkoznak (valamint a cash flow-kra ha a direkt módszert alkalmazzák).

43. Amennyiben a 10–35. bekezdés rendelkezései közül bármelyik alkalmazása kivitelezhetetlen a 2005. január 1-jét megelőzően kezdődött éves időszakokra vonatkozó összehasonlító adatokra, a gazdálkodó egységnek ezt a tényt közzé kell tennie. A kötelezettség elégségességi teszt (15–19. bekezdés) alkalmazása az ilyen összehasonlító információkra egyes esetekben kivitelezhetetlen lehet, ugyanakkor nagyon valószínűtlen, hogy a 10–35. bekezdés egyéb előírásainak alkalmazása az ilyen összehasonlító információkra kivitelezhetetlen. A „kivitelezhetetlen” kifejezést az IAS 8 határozza meg.

[1] Ha a gazdálkodó egység az IFRS 7 standardot alkalmazza, az IAS 32-re való hivatkozások helyébe az IFRS 7-re való hivatkozások lépnek.

44. A 39(c) iii. bekezdés alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek nem kell információkat közzétennie azon kárigények alakulásáról, amelyek a jelen IFRS alkalmazása első évének a végéhez képest öt évnél régebben merültek fel. Ezen túlmenően a jelen IFRS első alkalmazásakor, amennyiben kivitelezhetetlen információt készíteni azon kárigények alakulásáról, amelyek annak a legkorábbi időszaknak a kezdőnapját megelőzően merültek fel, amelyre a gazdálkodó egység a jelen IFRS-sel összhangban álló, teljes körű összehasonlító adatokat mutat be, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt.

A pénzügyi eszközök újramegjelölése

45. Amikor a biztosító megváltoztatja a biztosítási kötelmekre vonatkozó számviteli politikáját, megengedett, de nem előírás, hogy pénzügyi eszközei egy részét vagy egészét „eredménnyel szemben valós értéken értékeltnek" sorolja át. Ez az átsorolás akkor megengedett, ha a biztosító megváltoztatja a számviteli politikáját, amikor először alkalmazza a jelen IFRS-t, és ezt követően hajt végre egy, a 22. bekezdés alapján megengedett számvitelipolitika-változtatást. Az átsorolás számvitelipolitika-változásnak minősül, amelyre az IAS 8 alkalmazandó.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Viszontbiztosításba adó	A **viszontbiztosítási szerződésben** szereplő **kötvénytulajdonos**.
Betéti komponens	Egy olyan szerződéses komponens, amely nem kerül az IAS 39 alapján származékos termékként elszámolásra, és amely az IAS 39 hatálya alá tartozna, ha külön instrumentum lenne.
Közvetlen biztosítási szerződés	Olyan **biztosítási szerződés**, amely nem **viszontbiztosítási szerződés**.
Diszkrecionális részesedési jellemző	Szerződéses jog a **garantált juttatások** kiegészítéseként további olyan juttatások megszerzésére: (a) amelyek valószínűleg jelentős részét alkotják a teljes szerződéses juttatásoknak; (b) amelyek összege vagy ütemezése a szerződés alapján a kibocsátó döntésétől függ; és (c) amely szerződés alapján az alábbiakon alapul: i. egy meghatározott szerződés állomány vagy meghatározott szerződés típus teljesítményén; ii. a kibocsátó meghatározott eszközállományán realizált és/vagy nem realizált befektetési megtérülésén; vagy iii. a szerződést kibocsátó társaság, alap, vagy más gazdálkodó egység eredményén.
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.
Pénzügyi garanciaszerződés	Olyan szerződés, amely a kibocsátónak meghatározott fizetések teljesítését írja elő a tulajdonos abból adódó veszteségének megtérítésére, hogy egy meghatározott adós esedékességkor nem fizet az adósságinstrumentum eredeti vagy módosított feltételeivel összhangban.
Pénzügyi kockázat	Annak kockázata, hogy a jövőben változás következik be valamely meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, árfolyam, árindex vagy kamatlábindex, hitelbesorolás vagy hitelindex vagy egyéb változó egyikében, vagy egynél többen, egy nem pénzügyi változó esetében, feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő felekre.
Garantált juttatások	Kifizetések vagy más juttatások, amelyekre egy konkrét **kötvénytulajdonosnak** vagy befektetőnek feltétel nélküli joga van, amely nem függ a kibocsátó szerződésen alapuló rendelkezési jogától.
Garantált elem	Kötelem egy olyan szerződésben szereplő **garantált juttatások** megfizetésére, amely **diszkrecionális részesedési jellemzőt** tartalmaz.
Biztosítási eszköz	A **biztosító** valamely **biztosítási szerződésből** keletkező nettó, szerződéses jogai.

Biztosítási szerződés	Olyan szerződés, melynek alapján az egyik fél (a **biztosító**) jelentős **biztosítási kockázatot** vállal át a másik féltől (a **kötvénytulajdonos**), vállalva, hogy kártalanítja a kötvénytulajdonost, amennyiben meghatározott bizonytalan jövőbeni események (a **biztosítási események**) kedvezőtlenül érintik a kötvénytulajdonost. (További útmutatásért ehhez a fogalomhoz lásd a B. függelékben.)
Biztosítási kötelezettség	A **biztosító** valamely **biztosítási szerződésből** keletkező nettó szerződéses kötelmei.
Biztosítási kockázat	A **pénzügyi kockázaton** kívüli kockázat, amelyet a kötvénytulajdonos a kibocsátóra átruház.
Biztosítási esemény	Olyan bizonytalan jövőbeli esemény, amelyet egy **biztosítási szerződés** lefed, és amely **biztosítási kockázatot** hoz létre.
Biztosító	Az a fél, amelynek kötelme áll fenn egy **biztosítási szerződés** alapján a **kötvénytulajdonos** felé történő kártérítésre, amennyiben egy **biztosítási esemény** bekövetkezik.
Kötelezettségelégségességi teszt	Annak értékelése, hogy egy **biztosítási kötelezettség** könyv szerinti értékét növelni kell-e (vagy a kapcsolódó halasztott szerzési költségek vagy immateriális javak könyv szerinti értékét csökkenteni kell-e) a jövőbeni cash flow-k felülvizsgálata alapján.
Kötvénytulajdonos	Az a fél, akinek egy **biztosítási szerződés** alapján kártérítésre van joga, ha valamely **biztosítási esemény** bekövetkezik.
Viszontbiztosítási eszközök	A **viszontbiztosításba adó** valamely **viszontbiztosítási szerződésből** keletkező nettó szerződéses jogai.
Viszontbiztosítási szerződés	Egy biztosító (a **viszontbiztosító**) által kibocsátott **biztosítási szerződés** egy másik biztosító (a **viszontbiztosításba adó**) kártalanítására a viszontbiztosításba adó egy vagy több szerződéséből származó káraiért.
Viszontbiztosító	Az a fél, akinek kötelme áll fenn egy **viszontbiztosítási szerződés** alapján a **viszontbiztosításba adó** felé történő kártérítésre, amennyiben egy **biztosítási esemény** bekövetkezik.
Leválaszt	Egy szerződés komponenseinek oly módon történő elszámolása, mintha azok elkülönült szerződések lennének.

B. függelék

A biztosítási szerződés fogalma

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

B1. A jelen függelék iránymutatást ad az A. függelékben foglalt biztosítási szerződés fogalmára vonatkozóan. A függelék a következő kérdéseket tekinti át:

(a) a „bizonytalan jövőbeli esemény” kifejezést (B2–B4. bekezdés);

(b) a természetbeni kifizetéseket (B5–B7. bekezdés);

(c) a biztosítási kockázatot és egyéb kockázatokat (B8–B17. bekezdés);

(d) példákat a biztosítási szerződésekre (B18–21. bekezdés);

(e) a jelentős biztosítási kockázatot (B22–B28. bekezdés); valamint

(f) a biztosítási kockázat szintjében bekövetkező változásokat (B29–B30. bekezdés).

A bizonytalan jövőbeli esemény

B2. A bizonytalanság (vagy kockázat) alkotja a biztosítási szerződés lényegét. Ennek megfelelően a következők közül legalább az egyik bizonytalan a biztosítási szerződés megkötésekor:

(a) hogy a *biztosítási esemény* bekövetkezik-e;

(b) hogy mikor következik be; vagy

(c) mennyit kell fizetnie a biztosítónak, ha az bekövetkezik.

B3. Egyes biztosítási szerződéseknél a biztosítási esemény egy kár felfedezése a szerződés futamideje alatt, még akkor is, ha a kár olyan eseményből keletkezett, amely a szerződés megkötése előtt következett be. Más biztosítási szerződéseknél a biztosítási esemény olyan esemény, amely a szerződés futamideje alatt következik be, még akkor is, ha az annak eredményeként bekövetkező kár csak a szerződés futamideje után derül ki.

B4. Egyes biztosítási szerződések már megtörtént eseményekre vonatkoznak, amelyek pénzügyi hatása még bizonytalan. Erre példa egy viszontbiztosítási szerződés, amely a direkt biztosítót védi a kötvénytulajdonosok által már bejelentett kárigények kedvezőtlen alakulásától. Az ilyen szerződéseknél a biztosítási esemény az ilyen kárigények végső költségének felfedezése.

A természetbeni kifizetések

B5. Egyes biztosítási szerződések előírják vagy megengedik, hogy a kifizetés természetben történjen. Egy példa erre, amikor a biztosító egy ellopott tárgyat közvetlenül újra cserél, ahelyett, hogy a kötvénytulajdonos számára a kárt megtérítené. Egy másik példa, amikor a biztosító saját kórházát és orvosi személyzetét használja a szerződés által lefedett orvosi szolgáltatások nyújtására.

B6. Egyes fix díjazású szolgáltatási szerződések, amelyekben a szolgáltatás szintje egy bizonytalan eseménytől függ, megfelel biztosítási szerződés jelen IFRS-ben megadott definíciójának, de azt bizonyos országokban nem biztosítási szerződésként szabályozzák. Egy példa erre az olyan karbantartási szerződés, amelyben a szolgáltató azt vállalja, hogy egyes berendezéseket meghibásodás esetén megjavít. A fix szolgáltatási díj a meghibásodások várható számán alapul, de bizonytalan, hogy egy konkrét gép el fog-e romlani. A berendezés meghibásodása kedvezőtlenül érinti annak tulajdonosát, és a szerződés a tulajdonost kártalanítja (természetben, és nem pénzben). Egy másik példa erre az autó lerobbanása esetén nyújtott szolgáltatások, amelyeknél a szolgáltató azt vállalja, hogy egy fix éves díj ellenében útmenti segítséget nyújt, vagy elvontatja az autót egy közeli javítóműhelybe. Az utóbbi szerződés megfelelhet a biztosítási szerződés definíciójának még akkor is, ha a szolgáltató nem vállalja, hogy javítást vagy alkatrészcserét nyújt.

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:

(a) nem valószínű, hogy lényeges kötelezettségek keletkeznek a már bekövetkezett meghibásodásokra és lerobbanásokra;

(b) amennyiben az IAS 18 *Bevételek* standardot alkalmaznák, a szolgáltató a bevételt a készültségi foknak megfelelően számolná el (és más meghatározott kritérium függvényében). Ez a megközelítés a jelen IFRS alapján is elfogadható, amely megengedi, hogy a szolgáltató i. e szerződések esetén folytassa a meglévő számviteli politikáját, kivéve, ha az olyan gyakorlatot tartalmaz, amelyet a 14. bekezdés tilt; és ii. fejlessze számviteli politikáját, amennyiben azt a 22–30. bekezdés megengedi;

(c) a szolgáltatónak meg kell vizsgálnia, hogy a szolgáltatások nyújtására vonatkozó szerződéses kötelme teljesítésének költsége meghaladja-e az előre beszedett bevételeket. Ehhez a jelen IFRS 15–19. bekezdésében bemutatott kötelezettség elégségességi tesztet alkalmazza. Amennyiben a jelen IFRS nem vonatkozna ezen szerződésekre, a szolgáltatónak az IAS 37 standardot kellene alkalmaznia annak eldöntéséhez, hogy a szerződések hátrányosak-e;

(d) e szerződésekre vonatkozóan a jelen IFRS-ben előírt közzétételi kötelezettségek valószínűleg nem jelentenek jelentős többletterhet a más IFRS-ekben előírt közzétételekhez képest.

A biztosítási kockázat és egyéb kockázatok megkülönböztetése

B8. A biztosítási szerződés fogalmi meghatározása a biztosítási kockázatra utal, amelyet a jelen IFRS a *pénzügyi kockázaton* kívüli olyan kockázatként definiál, amelyet a kötvénytulajdonos átad a kibocsátónak. Az olyan szerződés, amely a kibocsátót pénzügyi kockázatnak teszi ki jelentős biztosítási kockázat nélkül, nem minősül biztosítási szerződésnek.

B9. A pénzügyi kockázat meghatározása az A. függelékben egy pénzügyi és nem pénzügyi változókból álló felsorolást tartalmaz. E lista olyan nem pénzügyi változókat is tartalmaz, amelyek nem jellemzőek a szerződő félre, mint pl. a földrengési veszteségindex egy adott régióban, vagy a hőmérsékleti index egy adott városban. Abba nem tartoznak bele az olyan nem pénzügyi változók, amelyek a szerződésben szereplő félre jellemzők, pl. olyan tűzeset bekövetkezése vagy be nem következése, amely az adott fél eszközeit megrongálja vagy elpusztítja. Ezen túlmenően

a nem pénzügyi eszköz valós értékében bekövetkező változások kockázata nem pénzügyi kockázat, amennyiben a valós érték nem kizárólag az adott eszközök piaci árában bekövetkező változásokat tükrözi (pénzügyi változó), hanem az adott szerződő fél birtokában lévő konkrét nem pénzügyi eszköz állapotát is (nem pénzügyi változó). Például amennyiben egy konkrét autó maradványértékére vonatkozó garancia a garanciavállalót az autó fizikai állapotában bekövetkező változások kockázatának teszi ki, az adott kockázat biztosítási kockázat, és nem pénzügyi kockázat.

B10. Egyes szerződések a jelentős biztosítási kockázaton túl pénzügyi kockázatnak teszik ki a kibocsátót. Például számos életbiztosítási szerződés egy minimális megtérülést garantál a kötvénytulajdonosnak (pénzügyi kockázatot létrehozva), továbbá ígéretet is tesz halál esetére szóló szolgáltatásokra, amely egyes esetekben jelentősen meghaladja a kötvénytulajdonos számlaegyenlegét (biztosítási kockázatot hozva létre halandósági kockázat formájában). Az ilyen szerződések biztosítási szerződésnek minősülnek.

B11. Egyes szerződéseknél a biztosítási esemény egy olyan összeg megfizetését váltja ki, amely egy árindexhez kötött. Az ilyen szerződések biztosítási szerződésnek minősülnek, feltéve, hogy a biztosítási eseménytől függő kifizetés lehet jelentős. Például egy, a megélhetési költségek indexéhez kapcsolt életjáradék biztosítási kockázatot ad át, mivel a kifizetést egy bizonytalan esemény váltja ki – a járadékos túlélése. Az árindexhez kapcsolás egy beágyazott származékos termék, de az szintén biztosítási kockázatot ad át. Amennyiben az ennek eredményeként létrejövő biztosítási kockázatátadás jelentős, a beágyazott származékos termék megfelel a biztosítási szerződés fogalmának, mely esetben azt nem kell elkülöníteni, és valós értéken értékelni (lásd a jelen IFRS 7. bekezdése).

B12. A biztosítási kockázat fogalma olyan kockázatra utal, amelyet a biztosító a kötvénytulajdonostól vesz át. Más szavakkal, a biztosítási kockázat egy már létező kockázat, melyet a kötvénytulajdonos a biztosítónak átad. Ily módon egy, a szerződés által létrehozott új kockázat nem biztosítási kockázat.

B13. A biztosítási szerződés fogalma a kötvénytulajdonost érintő kedvezőtlen hatásra utal. A meghatározás nem korlátozza a biztosító általi kifizetést egy olyan összegre, amely megegyezik a kedvezőtlen hatású esemény pénzügyi hatásával. Például a meghatározás nem zárja ki az „újat a régiért" fedezetet, amely a kötvénytulajdonosnak elegendő összeget fizet ahhoz, hogy lehetővé tegye a megsérült régi eszköz kicserélését egy új eszközre. Hasonlóképpen a meghatározás nem korlátozza a határozott idejű kockázati életbiztosítási szerződés alapján történő kifizetést az elhunyt által eltartott személyek által elszenvedett pénzügyi veszteség mértékére, és nem zárja ki annak lehetőségét, hogy egy előre meghatározott összeg kerüljön megfizetésre, amely számszerűsíti a halál vagy baleset által okozott veszteséget.

B14. Egyes szerződések akkor írnak elő kifizetést, ha egy meghatározott esemény bekövetkezik, ugyanakkor nem írják elő a kifizetés feltételeként egy kedvezőtlen hatás bekövetkezését a kötvénytulajdonosra. Az ilyen szerződés nem minősül biztosítási szerződésnek még akkor sem, ha a kötvénytulajdonos a szerződést valamely mögöttes kockázat csökkentésére használja fel. Például, amennyiben a kötvénytulajdonos egy származékos terméket használ fel egy mögöttes, nem pénzügyi változó fedezésére, amely korrelál a gazdálkodó egység egyik eszközéből származó cash flow-kkal, a származékos termék nem biztosítási szerződés, mivel a kifizetés nem függ attól, hogy a kötvénytulajdonost kedvezőtlenül érinti-e az eszközből származó cash flow-k csökkenése. Ezzel ellentétben a biztosítási szerződés definíciója egy bizonytalan eseményre utal, amelyre vonatkozóan a kötvénytulajdonost érintő valamely kedvezőtlen hatás a kifizetés szerződéses előfeltétele. Az ilyen szerződéses előfeltétel nem írja elő, hogy a biztosító megvizsgálja, hogy az esemény ténylegesen kedvezőtlen hatással volt-e, ugyanakkor lehetővé teszi, hogy a biztosító megtagadja a kifizetést, amennyiben nem tudott meggyőződni arról, hogy az esemény kedvezőtlen hatással járt.

B15. A törlési vagy megtartási kockázat (azaz annak kockázata, hogy a másik fél a kibocsátó által az árazáskor várt időponttól korábban vagy később áll el a szerződéstől) nem biztosítási kockázat, mivel a másik félnek történő kifizetés nem függ egy olyan bizonytalan jövőbeni eseménytől, amely kedvezőtlenül érinti a másik felet. Hasonlóképpen a költségkockázat (azaz annak kockázata, hogy a szerződés teljesítésével, és nem a biztosítási eseménnyel kapcsolatos adminisztrációs költségek váratlanul megemelkednek) nem biztosítási kockázat, mivel a költségekben tapasztalt váratlan emelkedés nem érinti kedvezőtlenül a másik felet.

B16. Emiatt az olyan szerződés, amely a kibocsátót törlési kockázatnak, megtartási kockázatnak vagy költségkockázatnak teszi ki, nem minősül biztosítási szerződésnek, kivéve, ha az a kibocsátót biztosítási kockázatnak is kiteszi. Ha azonban az ilyen szerződés kibocsátója csökkenti e kockázatot egy olyan második szerződés felhasználásával, amely e kockázat egy részét átadja a másik félre, a második szerződés a másik felet biztosítási kockázatnak teszi ki.

B17. A biztosító csak akkor képes jelentős biztosítási kockázatot átvenni a kötvénytulajdonostól, ha a biztosító a kötvénytulajdonostól elkülönült gazdálkodó egység. Egy biztosítóegyesület esetében az egyesület minden kötvénytulajdonostól kockázatot vesz át, és e kockázatokat megosztja. Bár a kötvénytulajdonosak közösen viselik ezen megosztott kockázatokat tulajdonosi minőségükben, az egyesület akkor is kockázatot vett át, amely a biztosítási szerződés alapelemét képezi.

Példák biztosítási szerződésekre

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 temetésiköltség-biztosítás (bár a halál biztos esemény, bizonytalan, hogy mikor fog bekövetkezni, vagy egyes életbiztosítások esetében hogy a halál a biztosítás által lefedett időtartam alatt következik-e be);

(d) az életjáradékok és nyugdíjbiztosítások (azaz olyan szerződések, amelyek kártérítést nyújtanak a bizonytalan jövőbeni eseményre – a járadékos vagy nyugdíjas túlélésére –, hogy segítsék a járadékost vagy nyugdíjast egy meghatározott életszínvonal fenntartásában, amelyet egyébként a saját túlélése kedvezőtlenül érintene);

(e) munkaképtelenségi és egészségügyi ellátás;

(f) kezességi kötvények, kezesi kötvények, teljesítménykötvények és ajánlati kötvények (azaz olyan szerződések, amelyek kártérítést biztosítanak, amennyiben egy másik fél nem teljesíti a szerződéses kötelmét, pl. egy épület felépítésére vonatkozó kötelmet);

(g) hitelbiztosítás, amely előírja a kibocsátó számára, hogy meghatározott kifizetéseket teljesítsen, hogy a birtokost olyan kárért kártalanítsa, amely amiatt merült fel, mert egy meghatározott adós a hitel instrumentum eredeti vagy módosított feltételei szerinti esedékességi időpontban nem teljesíti a kifizetést. E szerződések számos jogi formában létrejöhetnek, mint pl. egy pénzügyi garancia, bizonyos típusú hitellevelek, hitelderivatíva nem teljesítési szerződés, vagy biztosítási szerződés formájában. Bár ezek a szerződések megfelelnek a biztosítási szerződés meghatározásának, egyúttal azonban teljesítik a pénzügyi garanciaszerződés IAS 39 szerinti fogalmát is, és az IAS 32 ([1]), valamint az IAS 39 hatókörébe tartoznak, nem pedig a jelen IFRS hatókörébe (lásd a 4. bekezdés (d) pontját). Mindazonáltal, ha a pénzügyi garanciaszerződések kibocsátója korábban kifejezetten kijelentette, hogy ezeket a szerződéseket biztosítási szerződéseknek tekinti és azokra a biztosítási szerződésekre vonatkozó elszámolást alkalmazta, a kibocsátó választhat, hogy vagy az IAS 39-et és az IAS 32-t ([1]), vagy a jelen standardot alkalmazza az ilyen pénzügyi garanciaszerződésekre;

(h) termékszavatosság. Egy másik fél által kibocsátott, valamely gyártó, forgalmazó vagy kiskereskedő által értékesített termékekre vonatkozó termékgaranciák a jelen IFRS hatálya alá tartoznak. Ugyanakkor a közvetlenül a gyártó, a forgalmazó, vagy a kiskereskedő által kibocsátott termék szavatosságok nem tartoznak a jelen IFRS hatálya alá, mivel azok az IAS 18 és az IAS 37 standardok hatálya alá tartoznak;

(i) tulajdonlási jogcímre vonatkozó biztosítás (azaz a telek olyan tulajdonlási jogcímbeli fogyatékossága elleni biztosítás, amely nem volt ismert a szerződés kiírásakor). Ebben az esetben a biztosítási esemény a tulajdonlás jogcímében bekövetkező hiányosság felfedezése, és nem maga a hiányosság;

(j) utazási segítségnyújtás (azaz kártérítés pénzeszközben vagy természetben a kötvénytulajdonosok részére az utazás alatt elszenvedett veszteségekért). A B6 és B7. bekezdés e típusba tartozó szerződéseket mutat be;

(k) katasztrófakötvények, amelyek a tőkeösszeg, vagy kamat, vagy mindkettő csökkentett kifizetését biztosítja, amennyiben egy meghatározott esemény kedvezőtlenül érinti a kötvény kibocsátóját (kivéve, ha a meghatározott esemény nem hoz létre jelentős biztosítási kockázatot, pl. ha az esemény valamely kamatlábban vagy árfolyamban bekövetkező változás);

(l) a biztosítási swapok, és más olyan szerződések, amelyek éghajlati, geológia vagy más olyan fizikai változók alapján írnak elő kifizetést, amelyek jellemzőek a szerződésben szereplő félre;

(m) viszontbiztosítási szerződések.

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, lásd a B20–B21. bekezdést);

([1]) Ha a gazdálkodó egység az IFRS 7 standardot alkalmazza, az IAS 32-re való hivatkozások helyébe az IFRS 7-re való hivatkozások lépnek.

(b) az olyan szerződések, amelyek jogi formájuk szerint biztosítási szerződések, de az összes jelentős biztosítási kockázatot visszahárítják a kötvénytulajdonosra egy nem felmondható és érvényesíthető mechanizmus által, amely a kötvénytulajdonos általi jövőbeni kifizetéseket módosítja a biztosított veszteségek közvetlen következményeként, pl. egyes pénzügyi viszontbiztosítási szerződések vagy egyes csoportos szerződések (az ilyen szerződések általában nem biztosítási pénzügyi instrumentumok vagy szolgáltatási szerződések, lásd a B20–B21. bekezdést);

(c) az önbiztosítás, más szavakkal egy olyan kockázat megtartása, amely egyébként lefedhető lett volna egy biztosítással (nincs biztosítási szerződés, mivel nem áll fenn egy másik féllel kötött megállapodás);

(d) az olyan szerződések (pl. szerencsejáték-szerződés), amelyek akkor írnak elő kifizetést, ha egy meghatározott bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezik, de nem írják elő a kifizetés szerződéses előfeltételeként, hogy az eseménynek kedvezőtlenül kell érintenie a kötvénytulajdonost. Ugyanakkor ez nem zárja ki egy előre meghatározott kifizetés lehetőségét, amely számszerűsíti az egyes meghatározott események, mint pl. halál vagy baleset, által okozott veszteséget (lásd még a B13. bekezdést);

(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 (lásd IAS 39);

(f) egy pénzügyi garanciaszerződés (vagy hitellevél, hitelderivatíva nem teljesítési 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 IAS 39);

(g) az olyan szerződések, amelyek éghajlati, geológiai vagy más olyan fizikai változók alapján írják elő a kifizetést, amelyek nem jellemzők a szerződő félre (ezeket általában időjárási származékos termékeknek nevezik);

(h) a katasztrófakötvények, amelyek a tőkeösszeg, kamat vagy mindkettő csökkentett kifizetését írják elő éghajlati, geológiai vagy egyéb olyan fizikai változók alapján, amelyek nem jellemzők a szerződő félre.

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. betéti 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 ráfordításként.

B21. Amennyiben a B19. bekezdésben leírt szerződések nem hoznak létre pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget, az IAS 18 alkalmazandó. Az IAS 18 alapján egy olyan ügylethez kapcsolódó bevételt, amely 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. bekezdés tárgyalja. Az alábbi bekezdések annak értékelésével foglalkoznak, hogy a biztosítási kockázat jelentős-e.

B23. A biztosítási kockázat akkor és csak akkor jelentős, ha a biztosítási esemény a biztosító számára jelentős pótlólagos juttatások kifizetésére vonatkozó kötelezettséget eredményezne valamelyik forgatókönyv esetén, kivéve azokat a forgatókönyveket, amelyeknek nincs kereskedelmi tartalma (azaz nincs megfigyelhető hatásuk az ügylet gazdasági jellemzőire). Amennyiben egyes kereskedelmi tartalommal rendelkező forgatókönyvek szerint jelentős többletjuttatás kifizetése lenne esedékes, az előző mondatban meghatározott feltétel akkor is teljesülne, ha a biztosítási esemény rendkívül valószínűtlen, vagy ha a függő cash flow-k várható (azaz valószínűség alapján súlyozott) jelenértéke csak kis része a hátralévő összes szerződéses cash flow várható jelenértékének.

B24. A B23. bekezdésben leírt pótlólagos juttatások olyan összegekre utalnak, amelyek meghaladják azokat, amelyek fizetendők lennének, ha nem következne be biztosítási esemény (kivéve a kereskedelmi tartalommal nem rendelkező forgatókönyveket). Ezen többletösszegekbe beleértendők a kárrendezési és a kárfelmérési költségek, de nem tartoznak bele az alábbiak:

(a) azon képesség elvesztése, hogy a kötvénytulajdonos felé jövőbeni szolgáltatásokért díj kerülhessen felszámításra. Például egy befektetéshez kapcsolt életbiztosítási szerződésben a kötvénytulajdonos halála azt jelenti, hogy a biztosító a továbbiakban már nem tud befektetéskezelési szolgáltatásokat nyújtani és ezért díjat

beszedni. Ugyanakkor a biztosító ezen gazdasági vesztesége nem tükröz biztosítási kockázatot, mint ahogy egy befektetési alap kezelője sem vállal biztosítási kockázatot az ügyfél lehetséges halála miatt. Emiatt a jövőbeni befektetéskezelési díjak lehetséges elvesztése nem releváns annak megítélésében, hogy a szerződés mennyi biztosítási kockázatot ruház át;

(b) olyan díjakról való lemondás halál esetén, amelyek elállás vagy visszaváltás esetén járnának. Mivel a szerződés keletkeztette ezen díjakat, az ezen díjakról való lemondás nem a keletkezés előtti kockázatért kártalanítja a kötvénytulajdonosakat. Emiatt az nem releváns annak megítélésében, mennyi biztosítási kockázatot ad át a szerződés;

(c) egy olyan eseménytől függő kifizetés, amely nem okoz jelentős veszteséget a kötvénytulajdonos számára. Például vegyünk egy olyan szerződést, amely azt igényli a kibocsátótól, hogy fizessen meg 1 millió pénznem egységet, amennyiben az eszköz fizikai kárt szenvedett, amely egy pénznemegységnyi nem jelentős gazdasági veszteséget okozott a kötvénytulajdonos számára. E szerződésben a kötvénytulajdonos a biztosító részére az egy pénznemegységnyi veszteség nem jelentős kockázatát adja át. Ugyanakkor a szerződés egy olyan nem biztosítási kockázatot hoz létre, amely szerint a kibocsátónak 999 999 pénznemegységet meg kell fizetnie, amennyiben egy konkrét esemény bekövetkezik. Mivel a kibocsátó nem vesz át jelentős biztosítási kockázatot a kötvénytulajdonostól, ez a szerződés nem minősül biztosítási szerződésnek;

(d) lehetséges viszontbiztosítási megtérülések. A biztosító ezeket elkülönülten számolja el.

B25. A biztosítónak a biztosítási kockázat jelentősségét szerződésenként kell értékelnie, nem pedig a pénzügyi kimutatások tekintetében vett lényegessége szerint ([1]). Ily módon a biztosítási kockázat akkor is lehet jelentős, ha a lényeges veszteségek valószínűsége egy szerződés állományra vetítve minimális. E szerződésenkénti értékelés megkönnyíti a szerződés biztosítási szerződésként való besorolását. Ugyanakkor amennyiben egy viszonylag homogén, kis szerződésekből álló állományról tudott, hogy az olyan szerződésekből áll, amelyek biztosítási kockázatot adnak át, a biztosítónak nem kell minden egyes, az adott állományba tartozó szerződést megvizsgálnia annak eldöntésére, hogy melyik az a néhány nem származékos szerződés, amely nem jelentős biztosítási kockázatot ad át.

B26. A B23–B25. bekezdésből következően, amennyiben egy szerződés olyan halál esetére szóló szolgáltatást fizet, amely meghaladja a túlélés esetén fizetendő összeget, a szerződés biztosítási szerződésnek minősül, kivéve, ha a pótlólagos, halál esetére szóló szolgáltatás nem jelentős (amelyet a szerződés alapján, és nem a teljes szerződés állomány alapján kell megítélni). Amint azt a B24(b) bekezdés említi, a felmondási és visszaváltási díjakról halál esetén történő lemondás nem tartozik ezen értékelés körébe, amennyiben e visszaváltás a kötvénytulajdonost nem egy keletkezés előtti kockázatért kompenzálja. Hasonlóképpen egy járadékszerződés, amely rendszeres összeget fizet egy kötvénytulajdonos élete hátralévő részére, biztosítási szerződésnek minősül, kivéve, ha az összesített élettől függő kifizetések összege nem jelentős.

B27. A B23. bekezdés a pótlólagos juttatásokra hivatkozik. E pótlólagos juttatások tartalmazhatnak előírást juttatások korábban történő megfizetésére, amennyiben a biztosítási esemény korábban bekövetkezik, és a kifizetés nem kerül korrigálásra a pénz időértékével. Egy példa erre egy teljes életre szóló biztosítás fix összegre (más szavakkal, egy olyan biztosítás, amely egy fix, halál esetére szóló szolgáltatást fizet a kötvénytulajdonos halála esetén, és a biztosítási lefedettségnek nincs lejárati ideje). Biztos, hogy a kötvénytulajdonos meg fog halni, de a halál időpontja bizonytalan. A biztosító veszteséget szenved azon egyedi szerződésekre vonatkozóan, amelyek esetében a kötvénytulajdonos korán meghal, még akkor is, ha a teljes szerződésállományon összességében nincs veszteség.

B28. Amennyiben egy biztosítási szerződést szétválasztják egy betéti részre és egy biztosítási részre, a biztosítási kockázat átadás jelentőségét a biztosítási komponensre nézve értékelik. Egy beágyazott származékos termék által átadott biztosítási kockázat jelentőségét a beágyazott származékos termékre tekintettel kell megítélni.

Változások a biztosítási kockázat szintjében

B29. Egyes szerződések megkötésükkor nem ruháznak át biztosítási kockázatot a kibocsátóra, bár később igen. Például vegyünk egy olyan szerződést, amely meghatározott befektetési megtérülést biztosít, és egy opciót tartalmaz a kötvénytulajdonos számára, hogy a befektetésből származó bevételeket a futamidő végén egy élethosszig tartó életjáradék megvásárlására használja fel, a kibocsátó által más járadékosoknak abban az időpontban felszámolt aktuális járadékdíjak mellett, amikor a kötvénytulajdonos az opciót gyakorolja. A szerződés nem ruház át biztosítási kockázatot a kibocsátóra, amíg az opciót le nem hívják, mivel a biztosító szabadon meghatározhatja a járadék árát, olyan alapon, amely megfelelően tükrözi az adott időpontban a biztosítónak átadott biztosítási kockázatot. Ugyanakkor amennyiben a szerződés meghatározza a járadék mértékét (vagy a járadék megállapításának alapját), a szerződés annak megkötésekor adja át a biztosítási kockázatot a biztosítóra.

B30. A biztosítási szerződésnek minősülő szerződés mindaddig biztosítási szerződés marad, ameddig valamennyi jog és kötelem meg nem szűnik, vagy le nem jár.

([1]) Ebből a szempontból azok a szerződések, amelyeket párhuzamosan ugyanazzal a szerződő féllel kötnek (vagy azok, amelyek más módon összefüggőek), egyetlen szerződést alkotnak.

IFRS 5 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek

CÉL

1. A jelen IFRS célja az értékesítésre tartott eszközök számvitelének, valamint a *megszűnt tevékenységek* bemutatásának és az azokra vonatkozó közzétételi kötelezettségeknek a meghatározása. A jelen IFRS előírja különösen:

   (a) az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak megfelelő eszközöknek azok könyv szerinti értéke vagy az *értékesítési költségekkel* csökkentett *valós értéke* közül az alacsonyabbon történő értékelését, és az ezen eszközökre vonatkozó értékcsökkentés befejezését; valamint

   (b) az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak megfelelő eszközöknek az elkülönült bemutatását magában a 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* ([1]), valamint a gazdálkodó egység valamennyi *elidegenítési csoportjára* alkalmazandók. A jelen IFRS-ben előírt értékelési előírások valamennyi elszámolt befektetett eszközre, valamint elidegenítési csoportra alkalmazandók (lásd a 4. bekezdést), kivéve az 5. bekezdésben felsorolt eszközöket, amelyeket továbbra is a megjelölt standard szerint kell elszámolni.

3. A (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 gazdálkodó egység által általában befektetettnek tekintett eszközcsoportba tartozó olyan eszközök, amelyeket a gazdálkodó egység kimondottan továbbértékesítési céllal szerzett meg, csak akkor sorolhatók a forgóeszközök közé, ha azok megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés jelen IFRS-ben meghatározott kritériumainak.

4. Egyes esetekben a gazdálkodó egység eszközök egy csoportját idegeníti el, egyes közvetlenül kapcsolódó kötelezettségekkel együtt, egyetlen ügylet keretében. Az ilyen elidegenítési csoport lehet *pénztermelő egységek* egy csoportja, egyetlen pénztermelő egység vagy egy pénztermelő egység egy része ([2]). A csoport tartalmazhatja a gazdálkodó egység bármely eszközét és kötelezettségét, beleértve a forgóeszközöket, a rövid lejáratú kötelezettségeket, valamint az 5. bekezdés alapján a jelen IFRS értékelési előírásai alól kizárt eszközöket. Amennyiben a jelen IFRS értékelési előírásai hatálya alá tartozó befektetett eszköz egy elidegenítési csoport részét képezi, a jelen IFRS értékelési előírásai a teljes csoportra alkalmazandók, azaz a csoportot annak könyv szerinti értéke és az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon értékelik. Az elidegenítési csoportba tartozó egyes egyedi eszközök és kötelezettségek értékelésére vonatkozó előírásokat a 18. 19. és 23. bekezdés tartalmazza.

5. A jelen IFRS értékelésre vonatkozó előírásai ([3]) nem vonatkoznak az alábbi eszközökre, amelyek a felsorolt standardok hatálya alá tartoznak, akár egyedi eszközként, akár egy elidegenítési csoport részeként:

   (a) a halasztott adókövetelések (IAS 12 *Nyereségadók*);

   (b) a munkavállalói juttatásokból származó eszközök (IAS 19 *Munkavállalói juttatások*);

   (c) az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök;

   (d) az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard valósérték-modellje alapján elszámolt befektetett eszközökre;

   (e) az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard szerint a becsült értékesítéskor felmerülő költségekkel csökkentett valós értéken értékelt befektetett eszközök;

   (f) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardban meghatározott biztosítási szerződések alapján fennálló szerződéses jogok.

([1]) A likviditás szerinti bemutatás alapján besorolt eszközöknél a befektetett eszközök azok, amelyek várhatóan a mérlegfordulónapot követő tizenkét hónapon túl megtérülő összegeket tartalmaznak. A 3. bekezdés vonatkozik az ilyen eszközök besorolására.

([2]) Ugyanakkor, amint egy eszközből vagy eszközcsoportból várhatóan elsődlegesen az értékesítésből, nem pedig a folyamatos használatból keletkeznek cash flow-k, azok kevésbé függenek az egyéb eszközökből származó cash flow-któl, és egy korábban egy pénztermelő egység részét alkotó elidegenítési csoport elkülönült pénztermelő egységgé válik.

([3]) A 18. és 19. bekezdéseken kívül, amelyek előírják, hogy a kérdéses eszközöket más vonatkozó IFRS-ek szerint kell értékelni.

A BEFEKTETETT ESZKÖZÖK (VAGY ELIDEGENÍTÉSI CSOPORTOK) ÉRTÉKESÍTÉSRE TARTOTTÁ MINŐSÍTÉSE

6. A gazdálkodó egység akkor minősíthet egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak, ha annak könyv szerinti értéke elsődlegesen egy értékesítési ügylet, nem pedig a folyamatos használat során térül meg.

7. Ennek teljesüléséhez az eszköznek (vagy elidegenítési csoportnak) annak jelenlegi állapotában készen kell állnia az azonnali értékesítésre, olyan feltételek alapján, amelyek az ilyen eszközök (vagy elidegenítési csoportok) értékesítése esetében megszokottak, és az értékesítésnek *nagyon valószínűnek* kell lennie.

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. Ezenfelül szükséges, hogy az eszköz (elidegenítési csoport) aktív marketingtevékenység alatt álljon egy olyan áron történő értékesítésre, amely ésszerű annak valós értékéhez viszonyítva. Ezenfelül az értékesítésnek várhatóan a minősítéstől számított egy éven belül (kivéve, ha a 9. bekezdés mást enged meg) meg kell felelnie a befejezett értékesítésként való elszámolás feltételeinek, és a terv kivitelezéséhez szükséges intézkedéseknek azt kell jelezniük, hogy nem valószínű, hogy jelentős változtatásokat hajtanak végre a tervben, vagy hogy a tervet visszavonják.

9. Egyes események vagy körülmények az értékesítés befejezésének időszakát egy évnél hosszabbra terjeszthetik ki. Az értékesítés befejezéséhez szükséges időszak meghosszabbodása nem zárja ki, hogy az eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítésre tartottnak minősüljön, amennyiben a késedelmet a gazdálkodó egység ellenőrzési körén kívül eső események vagy körülmények okozzák, és elegendő bizonyíték áll rendelkezésre arra, hogy a gazdálkodó egység továbbra is elkötelezett az eszköz (vagy elidegenítési csoport) eladása mellett. Ez az eset áll fenn, amikor a B. függelékben meghatározott kritériumok teljesülnek.

10. Az értékesítési ügyletekbe akkor értendők bele valamely befektetett eszköznek egy másik befektetett eszközre való cseréi, amikor a csereügylet az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján kereskedelmi tartalommal bír.

11. Amikor egy gazdálkodó egység kizárólag későbbi elidegenítés céljára szerez meg egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot), azt az akvizíció időpontjában csak akkor minősítheti értékesítésre tartottnak, ha a 8. bekezdésben meghatározott egyéves előírás teljesül (kivéve a 9. bekezdésben megengedett eseteket) és nagy a valószínűsége annak, hogy a 7. és 8. bekezdésben felsorolt egyéb kritériumok, amelyek az adott időpontban még nem teljesültek, az akvizíciót követő rövid időn belül teljesülni fognak (általában három hónapon belül).

12. Amennyiben a 7. és 8. bekezdésben meghatározott kritériumok a mérlegfordulónap után teljesülnek, a gazdálkodó egység ezen pénzügyi kimutatásaiban azok közzétételekor nem minősítheti az adott befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak. Ugyanakkor amennyiben a kritériumok a mérlegfordulónapot követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyását megelőzően teljesülnek, a gazdálkodó egységnek a 41(a), (b) és (d) bekezdésben meghatározott információkat közzé kell tennie a megjegyzésekben.

Kimerítésre szánt befektetett eszközök

13. A gazdálkodó egység egy kimerítésre szánt befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) nem minősíthet értékesítésre tartottnak. Ennek oka, hogy annak könyv szerinti értéke elsődlegesen a folytatódó használat során fog megtérülni. Ugyanakkor amennyiben a kimerítésre szánt elidegenítési csoport megfelel a 32(a)–(c) bekezdésben megadott kritériumoknak, a gazdálkodó egységnek az elidegenítési csoport eredményét és cash flow-it a 33. és 34. bekezdésnek megfelelően megszűnt tevékenységként kell bemutatnia abban az időpontban, amikor annak használata befejeződik. A kimerítésre szánt befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoport) olyan befektetett eszközöket (vagy elidegenítésre szánt eszközcsoportokat) tartalmaznak, amelyeket azok gazdasági élettartama végéig használnak, és olyan befektetett eszközöket (vagy elidegenítésre szánt eszközcsoportokat), amelyeket inkább leselejteznek, nem pedig eladnak.

14. A gazdálkodó egység egy, a használatból átmenetileg kivont befektetett eszközt nem számolhat el úgy, mintha azt már kimerítették volna.

AZ ÉRTÉKESÍTÉSRE TARTOTTNAK MINŐSÍTETT BEFEKTETETT ESZKÖZÖK (VAGY ELIDEGENÍTÉSI CSOPORTOK) ÉRTÉKELÉSE

Egy befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékelése)

15. A gazdálkodó egységnek az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) annak könyv szerinti értéke és az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon kell értékelnie.

16. Amennyiben egy újonnan megszerzett eszköz (vagy elidegenítési csoport) megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (lásd a 11. bekezdést), a 15. bekezdés alkalmazása azt eredményezi, hogy az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) a kezdeti megjelenítéskor annak azon könyv szerinti értéke (pl. bekerülési értéke), amelyet akkor mutattak volna ki, ha nem minősítik értékesítésre tartottá, valamint az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon értékelik. Így amikor az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) egy üzleti kombináció részeként szereznek meg, azt az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken kell értékelni.

17. Amikor az értékesítés várhatóan egy éven túl történik, a gazdálkodó egységnek az értékesítés költségeit azok jelenértékén kell értékelnie. Az értékesítés költségeinek jelenértékében bekövetkező bármilyen, az idő múlásával beálló növekedést az eredményben kell bemutatni, finanszírozási költségként.

18. Közvetlenül az eszköz (elidegenítési csoport) értékesítésre tartottá minősítését megelőzően az eszközt (vagy a csoportba tartozó valamennyi eszközt és kötelezettséget) a vonatkozó IFRS-ek szerint kell értékelni.

19. Egy elidegenítési csoport későbbi újraértékelésekor a jelen IFRS-ben foglalt értékelési előírások hatálya alá nem tartozó, de az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét a vonatkozó IFRS-ek alapján újra kell értékelni, mielőtt az elidegenítési csoport értékesítési költségekkel csökkentett valós értékét újra megállapítják.

Az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírásának megjelenítése

20. A gazdálkodó egységnek az eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő kezdeti vagy későbbi leírásához szükséges értékvesztés miatti veszteséget el kell számolnia olyan mértékben, amennyiben azt nem jelenítették meg a 19. bekezdés alapján.

21. A gazdálkodó egységnek az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkező bármely későbbi növekedés miatt nyereséget kell elszámolnia, de az nem haladhatja meg a jelen IFRS, vagy a korábban az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján elszámolt halmozott értékvesztés miatti veszteség összegét.

22. A gazdálkodó egységnek az elidegenítési csoport értékesítési költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkező bármely későbbi növekedés miatt nyereséget kell elszámolnia:

(a) olyan mértékben, amennyiben azt nem jelenítették meg a 19. bekezdés alapján; de

(b) az nem haladhatja meg a jelen IFRS, vagy korábban az IAS 36 alapján olyan befektetett eszközökre elszámolt halmozott értékvesztés miatti veszteség összegét, amelyek a jelen IFRS értékelésre vonatkozó előírásainak a hatálya alá tartoznak.

23. Az elidegenítési csoportra vonatkozóan elszámolt értékvesztés miatti veszteség (vagy bármely későbbi nyereség) értékével a csoportba tartozó, a jelen IFRS-ben meghatározott értékelési előírások hatálya alá tartozó befektetett eszközök könyv szerinti értékét kell csökkenteni (növelni), a (2004-ben módosított) IAS 36 104(a) és (b), valamint 122. bekezdésében meghatározott felosztási sorrend szerint.

24. A befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítésének időpontjáig korábban el nem számolt nyereséget vagy veszteséget a kivezetés időpontjában kell elszámolni. A kivezetésre vonatkozó előírásokat az alábbiak tartalmazzák:

(a) az ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan a (2003-ban módosított) IAS 16 67–72. bekezdése; és

(b) az immateriális javakra vonatkozóan a (2004-ben módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standard 112–117. bekezdése.

25. A gazdálkodó egységnek nem szabad értékcsökkenést (amortizációt) elszámolnia egy befektetett eszközre, amíg az értékesítésre tartottnak minősül, vagy ameddig az egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozik. Az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó kötelezettségekre vonatkozó kamat- és egyéb ráfordításokat továbbra is el kell számolni.

Az értékesítési terv változásai

26. Amennyiben a gazdálkodó egység az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak minősítette, de a 7–9. bekezdésben leírt feltételek már nem teljesülnek, a gazdálkodó egységnek az eszköz (elidegenítési csoport) értékesítésre tartottként való minősítését meg kell szüntetnie.

27. A gazdálkodó egységnek azt a befektetett eszközt, amely már nem minősül értékesítésre tartottnak (vagy amely 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, amelyeket megjelenítettek volna, ha az eszközt (elidegenítési csoportot) nem minősítették volna értékesítésre tartottnak; és

(b) annak *megtérülő értéke* az el nem adásra vonatkozó későbbi döntés meghozatalának időpontjában ([1]).

([1]) 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.

28. A gazdálkodó egységnek az értékesítésre tartottnak már nem minősülő befektetett eszközök könyv szerinti értékében szükségessé váló módosításokat ([1]) a folytatódó tevékenységek eredményében kell kimutatnia arra az időszakra vonatkozóan, amikor a 7–9. bekezdés feltételei már nem teljesülnek. Ezt a módosítást a gazdálkodó egységnek ugyanazon eredménykimutatás részben kell bemutatnia, amelyben a 37. bekezdés szerint megjelenített nyereséget vagy veszteséget bemutatja.

29. Amennyiben a gazdálkodó 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 a csoport megfelel a 7–9. bekezdésben foglalt kritériumoknak. 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 kritériumoknak, a 26. bekezdés szerint meg kell szüntetni az értékesítésre tartottá minősítést.

BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

30. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell bemutatnia és közzétennie, amely lehetővé teszi a pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a megszűnt tevékenységek, valamint az elidegenített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) pénzügyi hatásait értékelni tudják.

A megszűnt tevékenységek bemutatása

31. A *gazdálkodó egység egy része* olyan tevékenységekből és cash flow-kból tevődik össze, amelyek működési és pénzügyi beszámolási célból egyértelműen megkülönböztethetők a gazdálkodó egység fennmaradó részétől. Más szavakkal a gazdálkodó egység egy része, amíg azt használatra tartják, pénztermelő egység vagy pénztermelő egységek egy csoportja lesz.

32. A megszűnt tevékenység a gazdálkodó egységnek egy olyan része, amelyet elidegenítettek vagy értékesítésre tartottá minősítenek, és

(a) amely a tevékenység elkülönült, fontosabb üzletágát vagy földrajzi területét testesíti meg;

(b) amely része a tevékenység egy elkülönült, fontosabb üzletágának vagy földrajzi területének az elidegenítésére irányuló koordinált tervnek; vagy

(c) amely egy olyan leányvállalat, amelyet kizárólagosan továbbértékesítési célra szereztek meg.

33. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) egy összevont összeget magában az eredménykimutatásban, amely az alábbiak összességét tartalmazza:

i. a megszűnt tevékenységek adózott eredménye; és

ii. a megszűnt tevékenységet alkotó eszközök vagy elidegenítési csoport(ok) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő átértékelése kapcsán, vagy azok elidegenítése kapcsán elszámolt adózott nyereség vagy veszteség;

(b) az (a) pontban szereplő összevont összeg megbontását:

i. a megszűnt tevékenységek bevételeire, ráfordításaira és adózás előtti eredményére;

ii. a kapcsolódó nyereségadóra, az IAS 12 81(h) bekezdésének megfelelően;

iii. a megszűnt tevékenységet alkotó eszközök vagy elidegenítési csoport(ok) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő átértékelése kapcsán, vagy azok elidegenítése kapcsán elszámolt nyereségre vagy veszteségre; valamint

iv. a kapcsolódó nyereségadó ráfordításra, az IAS 12 81(h) bekezdésének megfelelően.

A megbontás a megjegyzésekben vagy magában az eredménykimutatásban is bemutatható. Amennyiben azt magában az eredménykimutatásban mutatják be, azt egy olyan részben kell bemutatni, amelyet a megszűnt tevékenységekhez tartozóként azonosítanak, azaz elkülönítve a folytatódó tevékenységektől. A megbontás nem követelmény az olyan elidegenítési csoportokra, amelyek olyan újonnan megszerzett leányvállalatok, amelyek az akvizíció időpontjában megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (lásd a 11. bekezdést);

([1]) Kivéve, ha az eszköz olyan ingatlan, gép, vagy berendezés, vagy egy olyan immateriális eszköz, amit az *IAS 16* vagy az *IAS 38* alapján átértékeltek, mielőtt az értékesítésre tartottként történő besorolás megtörtént, amely esetben a módosítást átértékelési növekedésnek vagy csökkenésnek kell tekinteni.

(c) a megszűnt tevékenységgel kapcsolatos működési, befektetési és finanszírozási tevékenységekből származó nettó cash flow-kat. Ezek a közzétételek bemutathatók a megjegyzésekben vagy magukban a pénzügyi kimutatásokban. Ezek a közzétételek nem szükségesek az olyan elidegenítési csoportokra, amelyek olyan újonnan megszerzett leányvállalatok, amelyek az akvizíció időpontjában megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (lásd a 11. bekezdést).

34. A 33. bekezdésben foglalt közzétételeket a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásokban bemutatott megelőző időszakokra vonatkozóan újra be kell mutatnia, úgy, hogy azok valamennyi olyan tevékenységre vonatkozzanak, amelyeket a legutolsó bemutatott időszak mérlegfordulónapjáig megszüntettek.

35. A korábban a megszűnt tevékenységek között bemutatott összegekre vonatkozóan a tárgyidőszakban elvégzett módosításokat, amelyek közvetlenül kapcsolódnak valamely egy megelőző időszakban megszűnt tevékenységhez, külön kell besorolni a megszűnt tevékenységek alatt. Az ilyen módosítások jellegét és összegét közzé kell tenni. Példák olyan körülményekre, amikor e módosítások szükséges lehetnek:

(a) az elidegenítési ügylet feltételeiből származó bizonytalanság tisztázódása, mint pl. vételár-módosítások és kármentesítési kérdések tisztázása a vevővel;

(b) az adott résznek az annak elidegenítését megelőző tevékenységeiből keletkező és azokhoz közvetlenül kapcsolódó bizonytalanságok tisztázódása, pl. az eladót továbbra is terhelő környezetvédelmi és termékgarancia-kötelmek;

(c) munkavállalói juttatási program kötelmek rendezése, feltéve, hogy a rendezés közvetlenül kapcsolódik az elidegenítési ügylethez.

36. Amennyiben a gazdálkodó egység a gazdálkodó egység valamely részének az értékesítésre tartottá minősítését megszünteti, a rész korábban a 33–35. bekezdés alapján a megszűnt tevékenységek alatt bemutatott működési eredményét át kell sorolni a folytatódó tevékenységek eredménye közé valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan. A megelőző időszakokra vonatkozó összegeknél fel kell tüntetni, hogy azok újrabemutatottak.

A folytatódó tevékenységekhez kapcsolódó nyereségek és veszteségek

37. Az olyan értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítésre szánt csoport) újraértékeléséből származó nyereség vagy veszteség összegét, amelyek nem felelnek meg a megszűnt tevékenység definíciójának, a folytatódó tevékenységekből származó eredmény részeként kell szerepeltetni.

Az értékesítésre tartottá minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) bemutatása

38. A gazdálkodó egységnek az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközöket, valamint az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközöket a többi eszköztől elkülönítetten kell a mérlegben bemutatnia. Az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó kötelezettségeket a mérlegben a többi kötelezettségtől elkülönítve kell bemutatni. Ezen eszközöket és kötelezettségeket nem lehet egymással szemben beszámítani, és nettó összegként bemutatni. Az értékesítésre tartottnak minősített eszközök és kötelezettségek főbb csoportjait vagy magában a mérlegben, vagy a kiegészítő mellékletben elkülönülten közzé kell tenni, kivéve a 39. bekezdésben megengedetteket. A gazdálkodó egységnek az értékesítésre tartott befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportra) vonatkozó, 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 (lásd a 11. bekezdést), nem követelmény a főbb eszköz- és kötelezettségcsoportok közzététele.

40. A gazdálkodó egység az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök összegeit, vagy az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó eszközök és kötelezettségek összegeit nem sorolhatja át vagy nem mutathatja be újra az előző időszakok mérlegeiben úgy, hogy azok a legutolsó mérlegben szereplő besorolást tükrözzék.

További közzétételek

41. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következő információkat azon időszak megjegyzéseiben, amelyben egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottá minősítettek vagy értékesítettek:

(a) a befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) bemutatását;

(b) az értékesítés tényeinek és körülményeinek, vagy a várható elidegenítéshez vezető tényeknek és körülményeknek a bemutatását, valamint az elidegenítés várható módját és időpontját;

(c) a 20–22. bekezdés alapján elszámolt nyereséget vagy veszteséget, és amennyiben azt nem elkülönülten mutatták ki magában az eredménykimutatásban, annak megjelölését, hogy az eredménykimutatás mely sora tartalmazza az adott nyereséget vagy veszteséget;

(d) amennyiben alkalmazható, azon bemutatandó szegmenst, amelyben a befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoport) bemutatták az IFRS 8 *Működési szegmensek* standard alapján.

42. Amennyiben akár a 26., akár a 29. bekezdés alkalmazandó, a gazdálkodó egységnek azon időszakban, amikor a befektetett eszköz (vagy elidegenítésre szánt csoport) eladására vonatkozó tervet módosította, közzé kell tennie az e döntéshez vezető tényeket és körülményeket, valamint a döntés hatását az adott időszak eredményére, valamint bármely korábban bemutatott időszakra.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

43. A jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmazni azokra a befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportokra) vonatkozóan, amelyek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak, valamint azokra a tevékenységekre, amelyek a megszűntté minősítés kritériumainak, az IFRS hatálybalépését követően felelnek meg. A gazdálkodó egység alkalmazhatja az IFRS rendelkezéseit valamennyi olyan befektetett eszközre (vagy elidegenítési csoportra), amelyek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak, valamint az olyan tevékenységekre, amelyek a megszűntté minősítés kritériumainak, az IFRS hatálybalépését megelőző bármely időpontot követően felelnek meg, feltéve, hogy az IFRS alkalmazásához szükséges értékeléseket és információkat beszerezték azon időpontig, amikor a kritériumok eredetileg teljesültek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

AZ IAS 35 VISSZAVONÁSA

45. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi az IAS 35 *Megszűnő tevékenységek* standardot.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Pénztermelő egység	Az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbeáramlásokat teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlásoktól.
Része a gazdálkodó egységnek	Olyan tevékenységek és cash flow-k, amelyek működési és pénzügyi beszámolási célokra egyértelműen megkülönböztethetők a gazdálkodó egység fennmaradó részétől.
Értékesítési költségek	Egy eszköz (vagy **elidegenítési csoport**) elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltség, a pénzügyi költségek és a nyereségadó kivételével.
Forgóeszközök	Olyan eszköz, amely megfelel az alábbi kritériumok valamelyikének: (a) a gazdálkodó egység szokásos működési ciklusa során várhatóan realizálják, vagy azon belül szándékoznak értékesíteni vagy felhasználni; (b) azt elsősorban kereskedési céllal tartják; (c) azt 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	A **gazdálkodó egység olyan része**, amelyet elidegenítettek vagy értékesítésre tartottá minősítettek, és: (a) amely a tevékenység elkülönült, fontosabb üzletágát vagy földrajzi területét testesíti meg; (b) amely része a tevékenység egy elkülönült, fontosabb üzletágának vagy földrajzi területének az elidegenítésére irányuló koordinált tervnek; vagy (c) amely egy olyan leányvállalat, amelyet kizárólagosan továbbértékesítési célra szereztek meg.
Elidegenítési csoport	Az eszközök olyan csoportja, amelyet értékesítés útján vagy más módon, együttesen, egy csoportként, egyetlen ügyletben szándékoznak elidegeníteni, és az ezen eszközökhöz közvetlenül kapcsolódó olyan kötelezettségek, amelyeket az ügylet során átadnak. A csoport tartalmazza az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt is, ha a csoport **pénztermelő egység**, amelyre a (2004-ben módosított) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard 80–87. bekezdése alapján goodwillt osztottak fel, vagy ha az egy ilyen pénztermelő egységen belüli tevékenység.
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.
Biztos vételi elkötelezettség	Egy független féllel kötött megállapodás, amely mindkét félre nézve kötelező érvényű, és általában jogi úton érvényesíthető, amely (a) meghatározza az ügylet valamennyi jelentős feltételét, beleértve az árat, és az ügylet időpontját; valamint (b) olyan hátrányt tartalmaz a nem teljesítés esetére, amely megfelelően nagy ahhoz, hogy a teljesítést **nagyon valószínűvé** tegye.
Nagyon valószínű	Jelentősen valószínűbb, mint a **valószínű**.
Befektetett eszköz	Olyan eszköz, amely nem felel meg a **forgóeszköz** definíciójának.
Valószínű	Valószínűbb, mint nem.
Megtérülő összeg	Az eszköz **értékesítési költségekkel** csökkentett **valós értéke** és **használati értéke** közül a magasabb.
Használati érték	Egy eszköz folyamatos használatából és hasznos élettartama végén történő elidegenítéséből várhatóan keletkező becsült jövőbeli cash flow-k jelenértéke.

B. függelék

Alkalmazásra vonatkozó kiegészítés

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

AZ ÉRTÉKESÍTÉS BEFEJEZÉSÉHEZ SZÜKSÉGES HATÁRIDŐ MEGHOSSZABBÍTÁSA

B1. A 9. bekezdésben leírtak alapján az értékesítés befejezéséhez szükséges időszak meghosszabbodása nem zárja ki, hogy az eszközt (elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak minősítsék, amennyiben a késedelmet a gazdálkodó egység ellenőrzési körén kívül eső események vagy körülmények okozzák, és elegendő bizonyíték áll rendelkezésre arra, hogy a gazdálkodó egység továbbra is elkötelezett az eszköz (vagy elidegenítési csoport) eladása mellett. A 8. bekezdésben szereplő egyéves előírás alóli kivétel ily módon alkalmazható a következő helyzetekben, amelyekben az alábbi események vagy körülmények állnak fenn:

(a) abban az időpontban, amikor a gazdálkodó egység elkötelezi magát egy befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítésére vonatkozó terv mellett, ésszerűen azt várja, hogy mások (nem a vevő) olyan feltételeket fognak támasztani az eszköz (vagy elidegenítési csoport) átruházására vonatkozóan, amelyek miatt az értékesítés befejezéséhez szükséges időszakot meghosszabbítják, és:

i. az e feltételekre való reagáláshoz szükséges intézkedéseket addig nem lehet kezdeményezni, amíg egy *biztos vételi elkötelezettség* nem áll fenn; és

ii. a biztos vételi elkötelezettség megszerzése egy éven belül nagyon valószínű;

(b) a gazdálkodó egység megszerzi a biztos vételi elkötelezettséget, és ennek eredményeként a vevő vagy mások váratlanul olyan feltételeket támasztanak a korábban értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoport) átadására vonatkozóan, amelyek meghosszabbítják az értékesítés befejezéséhez szükséges időszakot; és:

i. a szükséges azonnali intézkedések megtörténtek az új feltételekre válaszul; és

ii. a késleltető tényezőkre vonatkozóan kedvező megoldás várható;

(c) az előzetes egyéves időszak alatt olyan körülmények következtek be, amelyek korábban valószínűtlennek tűntek, és ennek eredményeként a korábban értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) nem értékesítették az adott időszak végéig, és:

i. az első egyéves időszak alatt a gazdálkodó egység megtette a körülmények megváltozása miatt szükséges intézkedéseket;

ii. a befektetett eszköz (elidegenítési csoport) aktív marketingtevékenység alatt áll, a megváltozott körülményeket figyelembe véve ésszerű áron; és

iii. a 7. és 8. bekezdésben szereplő kritériumok teljesülnek.

IFRS 6 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Az ásványkincsek feltárása és felmérése

CÉL

1. A jelen IFRS célja *az ásványkincsek feltárása és felmérése* pénzügyi beszámolásának meghatározása.

2. Az IFRS különösen előírja:

   (a) az *ásványkincsek feltárása és felmérése* jelenlegi elszámolási gyakorlatának korlátozott mértékű fejlesztését;

   (b) az olyan gazdálkodó egységek számára, amelyek *feltárási és felmérési eszközöket* jelenítenek meg, hogy az ilyen eszközök értékvesztését a jelen IFRS szerint ítéljék meg, és az értékvesztést az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard szerint értékeljék;

   (c) azokat a közzétételeket, amelyek azonosítják és magyarázzák a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban megjelenő, az ásványkincsek feltárásából és felméréséből származó összegeket; és amelyek segítik ezen pénzügyi kimutatások felhasználóit a megjelenített feltárási és felmérési eszközökből származó jövőbeni cash flow-k összegének, ütemezésének és valószínűségének megértésében.

HATÓKÖR

3. A gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell az IFRS-t azokra a feltárási és felmérési ráfordításokra, amelyek nála felmerülnek.

4. Az IFRS nem foglalkozik az ásványkincsek feltárásában és felmérésében részt vevő gazdálkodó egységek elszámolásának más vonatkozásaival.

5. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia az IFRS-t azokra a ráfordításokra, amelyek:

   (a) az ásványkincsek feltárása és felmérése előtt merülnek fel, azaz például azok, amelyek az előtt merültek fel, hogy a gazdálkodó egység megszerezte az adott terület feltárásának jogát;

   (b) azután merülnek fel, hogy az ásványkincs kitermelésének műszaki kivitelezhetősége és gazdasági életképessége bebizonyíthatóvá vált.

FELTÁRÁSI ÉS FELMÉRÉSI ESZKÖZÖK MEGJELENÍTÉSE

Átmeneti felmentés az IAS 8 standard 11. és 12. bekezdése alól

6. A számviteli politika kialakításánál a feltárási és felmérési eszközöket megjelenítő gazdálkodó egységnek az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard 10. bekezdését kell alkalmaznia.

7. Az IAS 8 standard 11. és 12. bekezdése az irányadó követelmények és útmutatások azon forrásait határozza meg, amelyeket a vezetésnek figyelembe kell vennie egy adott elemre vonatkozó számviteli politika kialakításánál, ha arra a konkrét elemre nem vonatkozik IFRS. Az alábbi 9. és 10. bekezdést figyelembe véve, a jelen IFRS felmenti a gazdálkodó egységet az IAS 8 standard 11. és 12. bekezdésének a feltárási és felmérési eszközök megjelenítésére és értékelésére vonatkozó számviteli politikáira való alkalmazása alól.

A FELTÁRÁSI ÉS FELMÉRÉSI ESZKÖZÖK ÉRTÉKELÉSE

Értékelés a megjelenítéskor

8. A feltárási és felmérési eszközöket bekerülési értéken kell értékelni.

A feltárási és felmérési eszközök bekerülési értékének összetevői

9. A gazdálkodó egységnek meg kell határoznia egy számviteli politikát, amely megadja, hogy mely feltárási és felmérési ráfordításokat jeleníti meg eszközként, és következetesen kell alkalmaznia ezt a politikát. E meghatározás megadásakor a gazdálkodó egység figyelembe veszi, hogy a ráfordítás milyen mértékben kapcsolódható konkrét ásványkincsek megtalálásához. Az alábbiakban példák láthatók olyan ráfordításokra, amelyek szerepelhetnek a feltárási és felmérési eszközök kezdeti értékelésében (a lista nem kimerítő):

   (a) feltárási jogok megszerzése;

   (b) topográfiai, geológiai, geokémiai és geofizikai tanulmányok;

(c) feltáró fúrás;

(d) ásás;

(e) mintavétel; valamint

(f) az ásványkincs kitermelése műszaki kivitelezhetőségének és gazdasági életképességének értékelésével kapcsolatos tevékenység.

10. Az ásványkincsek fejlesztésével kapcsolatos ráfordításokat nem lehet feltárási és felmérési eszközként megjeleníteni. A *Keretelvek* és az IAS 38 *Immateriális javak* standard útmutatást tartalmaz a fejlesztésből származó eszközök megjelenítésére.

11. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard alapján a gazdálkodó egység megjelenít bármely eltávolításra és helyreállításra vonatkozó kötelmet, amely egy adott időszakban az ásványkincsek feltárása és felmérése végzése következtében merült fel.

Értékelés a megjelenítés után

12. A megjelenítés után a gazdálkodó egységnek a bekerülésiérték-modellt vagy az átértékelési modellt kell alkalmaznia a feltárási és felmérési eszközökre. Ha az átértékelési modellt használja (akár az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard, akár az IAS 38 szerinti modellt), annak konzisztensnek kell lennie az eszközök besorolásával (lásd a 15. bekezdést).

A számviteli politika változása

13. A gazdálkodó egység akkor változtathatja meg a feltárási és felmérési ráfordításokra vonatkozó számviteli politikáját, ha a változás a pénzügyi kimutatásokat relevánsabbá teszi a felhasználók gazdasági döntéshozatali igényei szempontjából, és nem teszi azokat kevésbé megbízhatóvá, vagy ha azokat megbízhatóbbá teszi, és nem teszi kevésbé relevánssá ezen igények szempontjából. A gazdálkodó egységnek a relevanciát és megbízhatóságot az IAS 8 kritériumainak alkalmazásával kell megítélnie.

14. A feltárási és felmérési ráfordításokra vonatkozó számviteli politika megváltoztatásának alátámasztására a gazdálkodó egységnek be kell mutatnia, hogy a változás pénzügyi kimutatásait közelebb hozza az IAS 8 kritériumainak teljesítéséhez, ugyanakkor a változásnak nem kell biztosítania az ezen kritériumoknak való teljes megfelelést.

BEMUTATÁS

A feltárási és felmérési eszközök besorolása

15. A gazdálkodó egységnek az eszköz jellegétől függően tárgyi vagy immateriális eszközként kell besorolnia a feltárási és felmérési eszközöket, és a besorolást következetesen kell alkalmaznia.

16. Egyes feltárási és felmérési eszközöket immateriális eszközként (pl. fúrási jogok) kezelnek, míg másokat tárgyi eszközként (pl. gépjárművek és fúrótornyok). Amennyiben a tárgyi eszközt egy immateriális eszköz fejlesztéséhez használják fel, az ennek a felhasználásnak megfelelő összeg az immateriális eszköz bekerülési értékének a része. Ugyanakkor egy tárgyi eszköz felhasználása egy immateriális eszköz fejlesztéséhez nem jelenti azt, hogy a tárgyi eszköz immateriális eszközzé válik.

A feltárási és felmérési eszközök átsorolása

17. Egy feltárási és felmérési eszköz többet nem sorolható be ilyenként, amikortól bebizonyíthatóvá válik az ásványkincs kitermelésének műszaki kivitelezhetősége és gazdasági életképessége. Az átsorolás előtt a feltárási és felmérési eszközöket értékvesztés szempontjából meg kell vizsgálni, és bármely értékvesztés miatti veszteséget meg kell jeleníteni.

ÉRTÉKVESZTÉS

Megjelenítés és értékelés

18. A feltárási és felmérési eszközöket akkor kell értékvesztés szempontjából megvizsgálni, ha a tények és a körülmények arra utalnak, hogy a feltárási és felmérési eszköz könyv szerinti értéke meghaladhatja a megtérülő értékét. Ha a tények és a körülmények arra utalnak, hogy a feltárási és felmérési eszköz könyv szerinti értéke meghaladja a megtérülő értéket, a gazdálkodó egységnek bármely keletkező értékvesztés miatti veszteséget az IAS 36 szerint kell értékelnie, bemutatnia és közzétennie, kivéve az alábbi 21. bekezdésben foglaltakat.

19. Kizárólag a feltárási és felmérési eszközök szempontjából, az esetlegesen értékvesztett feltárási és felmérési eszköz azonosításakor a jelen IFRS 20. bekezdését kell alkalmazni, nem pedig az IAS 36 standard 8–17. bekezdéseit. A 20. bekezdés az „eszközök" kifejezést használja, de az egyformán vonatkozik az egyedi feltárási és felmérési eszközökre, vagy a pénztermelő egységekre.

20. Egy vagy több alábbi tény vagy körülmény fennállása jelzi, hogy a gazdálkodó egységnek meg kell vizsgálnia a feltárási és felmérési eszközöket értékvesztés szempontjából (a lista nem kimerítő):

(a) az az időszak, amely alatt a gazdálkodó egység jogosult feltárást végezni az adott területen, időközben lejárt, vagy a közeljövőben le fog járni, és megújítása nem várható;

(b) az adott terület ásványkincseinek további feltárására és felmérésére jelentős ráfordítást nem terveznek, és ilyen nem szerepel a költségvetésben sem;

(c) az adott terület ásványkincseinek feltárása és felmérése nem eredményezte ásványkincsek gazdaságilag életképes mennyiségének felfedezését, és a gazdálkodó egység úgy döntött, hogy beszünteti ezt a tevékenységet az adott területen;

(d) elegendő adat áll rendelkezésre annak jelzésére, hogy bár az adott terület feltárása valószínűleg folytatódik, a feltárási és felmérési eszköz könyv szerinti értéke valószínűleg nem fog teljes mértékben megtérülni a sikeres fejlesztés vagy értékesítés révén.

Ilyen vagy hasonló esetekben a gazdálkodó egységnek értékvesztési vizsgálatot kell végeznie az IAS 36 szerint. Az értékvesztés miatti veszteséget költségként kell megjeleníteni az IAS 36 szerint.

Annak a szintnek a meghatározása, amelyen a feltárási és felmérési eszközöket értékvesztés szempontjából megvizsgálják

21. A gazdálkodó egységnek számviteli politikát kell meghatároznia a feltárási és felmérési eszközöknek a pénztermelő egységekhez vagy pénztermelő egységek csoportjaihoz, az ilyen eszközök értékvesztés szempontjából történő vizsgálata érdekében való hozzárendelésére. A pénztermelő egység vagy a pénztermelő egységek csoportja, amelyhez feltárási és felmérési eszköz van hozzárendelve, nem lehet nagyobb, mint a gazdálkodó egységnek az IFRS 8 *Működési szegmensek* standard által meghatározott működési szegmense.

22. A gazdálkodó egység által a feltárási és felmérési eszközök értékvesztési vizsgálatának céljára meghatározott szint tartalmazhat egy vagy több pénztermelő egységet.

KÖZZÉTÉTEL

23. A gazdálkodó egységnek olyan információkat kell közzétennie, amelyek azonosítják és magyarázzák a pénzügyi kimutatásaiban megjelenített, az ásványkincsek feltárásából és felméréséből származó összegeket.

24. A 23. bekezdésnek való megfelelés érdekében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a feltárási és felmérési ráfordításokra vonatkozó számviteli politikáját, beleértve a feltárási és felmérési eszközök megjelenítésére vonatkozót;

(b) az ásványkincsek feltárásából és felméréséből származó eszközök, kötelezettségek, bevételek és költségek, valamint működési és befektetési cash flow-k összegeit.

25. A gazdálkodó egységnek a feltárási és felmérési eszközöket az eszközök külön csoportjaként kell kezelnie, és az IAS 16 vagy az IAS 38 által előírt közzétételeket az eszközök besorolásával összhangban meg kell adnia.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

26. A gazdálkodó egységnek a jelen IFRS-t a 2006. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó egység a jelen IFRS-t egy 2006. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

27. Amennyiben a 18. bekezdés rendelkezései közül bármelyik alkalmazása kivitelezhetetlen a 2006. január 1-jét megelőzően kezdődött éves időszakokra vonatkozó összehasonlító adatokra, a gazdálkodó egységnek ezt a tényt közzé kell tennie. A „kivitelezhetetlen" kifejezést az IAS 8 határozza meg.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Feltárási és felmérési eszközök	**A gazdálkodó egység számviteli politikájának megfelelően eszközként megjelenített feltárási és felmérési ráfordítások.**
Feltárási és felmérési ráfordítások	A gazdálkodó egységnél **az ásványkincsek feltárásával és felmérésével** kapcsolatban, az ásványkincs kitermelése műszaki kivitelezhetőségének és gazdasági életképességének bebizonyíthatóvá válása előtt felmerülő ráfordítások.
Ásványkincsek feltárása és felmérése	Az ásványkincsek (beleértve az ásványokat, a kőolajat, a földgázt és más hasonló, nem megújuló természeti erőforrásokat) azt követő kutatása, hogy a gazdálkodó egység jogszabály által biztosított jogot kapott az adott terület feltárására, valamint az ásványkincs kitermelése műszaki kivitelezhetőségének és gazdasági életképességének meghatározása.

IFRS 7 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Pénzügyi instrumentumok: közzétételek

CÉL

1. Ennek az IFRS-nek a célja, hogy előírja a gazdálkodó egységeknek, hogy pénzügyi kimutatásaikban olyan közzétételeket szerepeltessenek, amelyek képessé teszik a felhasználókat a következők értékelésére:

   (a) a pénzügyi instrumentumok jelentősége a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének és teljesítményének szempontjából; valamint

   (b) a pénzügyi instrumentumokból eredő azon kockázatok jellege és mértéke, amelyeknek a gazdálkodó egység a beszámolási időszak során és a beszámolási fordulónapon ki van téve, és hogy a gazdálkodó egység hogyan kezeli ezeket a kockázatokat.

2. Az ebben az IFRS-ben foglalt alapelvek kiegészítik a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek megjelenítésére, értékelésére és bemutatására vonatkozóan az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* és az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardokban foglalt alapelveket.

HATÓKÖR

3. Ezt az IFRS-t kell alkalmazni valamennyi gazdálkodó egység valamennyi típusú pénzügyi instrumentumára, 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 az ebben az IFRS-ben foglaltakon felül a gazdálkodó egységeknek alkalmazniuk kell az IAS 27, az IAS 28 és az IAS 31 közzétételi követelményeit. A gazdálkodó egységeknek ezt az IFRS-t kell alkalmazniuk minden olyan származékos termékre is, amelyek leányvállalatokban, társult vállalkozásokban vagy közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódnak, kivéve, ha a származékos termék megfelel a tőkeinstrumentum IAS 32-ben található fogalmának;

   (b) 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. A kibocsátónak ezenfelül ezt az IFRS-t kell alkalmaznia a *pénzügyi garanciaszerződésekre*, ha a kibocsátó a szerződések megjelenítésekor és értékelésekor az IAS 39-et alkalmazza, de az IFRS 4-et kell a szerződésekre alkalmaznia, ha a kibocsátó a szerződések megjelenítésére és értékelésére – az IFRS 4 4(d) bekezdésével összhangban – az IFRS 4-et választotta;

   (e) azokat a pénzügyi instrumentumokat, szerződéseket és kötelmeket a részvény alapú kifizetési ügyletek keretében, amelyekre az IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés* standard vonatkozik, kivéve, hogy ez az IFRS vonatkozik az IAS 39 5–7. bekezdésének hatókörébe tartozó szerződésekre.

4. Ez az IFRS 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 olyan pénzügyi instrumentumok, amelyek nem tartoznak az IAS 39 hatálya alá, de ennek az IFRS-nek a hatálya alá tartoznak (pl. egyes hitelnyújtási elkötelezettségek).

5. Ez az IFRS 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 ez az IFRS a pénzügyi instrumentumok csoportjai szerinti bontásban ír elő közzétételeket, a gazdálkodó egységnek olyan csoportokba kell rendeznie a pénzügyi instrumentumokat, amelyek megfelelnek a közzétett információk jellegének, és figyelembe veszik az adott pénzügyi instrumentumok jellegzetességeit. A gazdálkodó egységnek elegendő információt kell nyújtania, hogy el lehessen végezni a 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

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) a lejáratig tartandó befektetések;

(c) kölcsönök és követelések;

(d) értékesíthető pénzügyi eszközök;

(e) az eredménnyel 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.

Eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek

9. Ha a gazdálkodó egység valamely kölcsönt vagy követelést (vagy kölcsönök vagy követelések egy csoportját) eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelölt meg, akkor közzé kell tennie:

(a) a kölcsön vagy követelés (vagy a kölcsönök vagy követelések egy csoportjának) maximális hitelkockázati *kitettségét (lásd a 36(a) bekezdést) a beszámolási fordulónapon*;

(b) azt az összeget, amellyel bármely kapcsolódó hitel származékos termék 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 az eredménnyel 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 valamely 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(c) bekezdésben és a 10(a) bekezdésben megfogalmazott követelményeknek való megfelelés érdekében alkalmazott módszereket;

(b) ha a gazdálkodó egység úgy ítéli meg, hogy az általa a 9(a) bekezdésben 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.

Átsorolás

12. Ha a egy gazdálkodó egység (az IAS 39 51–54. bekezdésével összhangban) egy pénzügyi eszközt átsorolt:

(a) a valós értéken értékelt eszközökbőleszközök közül 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).

12A. Ha a gazdálkodó egység az IAS 39 50B. vagy 50D. bekezdésével összhangban átsorolt egy pénzügyi eszközt az eredménnyel szemben valós értéken értékelt kategóriából vagy az IAS 39 50E. bekezdésével összhangban az értékesíthető kategóriából, közzé kell tennie:

a) az egyes kategóriákból kivezetett, valamint az egyes kategóriákba átsorolt összegeket;

b) a kivezetés időpontjáig a jelenlegi és az előző pénzügyi beszámolási időszakban átsorolt valamennyi pénzügyi eszköz könyv szerinti és valós értékét az egyes pénzügyi beszámolási időszakokban;

c) ha a pénzügyi eszköz átsorolása az 50B. bekezdéssel összhangban történt, a ritka helyzetet, valamint az ezt igazoló tényeket és körülményeket;

d) arra a beszámolási időszakra vonatkozóan, amelyben a pénzügyi eszköz átsorolásra került, annak valós értéken értékelt nyereségét vagy veszteségét, amely abban és az azt megelőző beszámolási időszakban megjelenítésre került eredményként vagy egyéb átfogó jövedelemként;

e) az átsorolást követő valamennyi beszámolási időszakra vonatkozóan (ideértve azt a beszámolási időszakot is, amelyben a pénzügyi eszköz átsorolásra került) a kivezetés időpontjáig a valós értéken értékelt nyereséget vagy veszteséget, amely eredményként vagy egyéb átfogó jövedelemként megjelenítésre került volna, ha a pénzügyi eszközt nem sorolták volna át, valamint az eredményben megjelenített nyereséget, veszteséget, jövedelmet és költségeket; valamint

f) a pénzügyi eszköz átsorolásának időpontjában fennálló effektív kamatlábat és a cash flow-k becsült összegét, amely a gazdálkodó egység szerint befolyik.

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) a tulajdonlással járó azon 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; valamint

(d) ha a gazdálkodó egység csak a folytatódó részvétele mértékéig jeleníti meg az eszközt, az eszköz teljes értékét, azt az értéket, amelyet a gazdálkodó egység továbbra is megjelenít, valamint a kapcsolódó kötelezettség 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(a) bekezdésével összhangban átsoroltak; valamint

(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 nem teljesítésének hiányában is, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) a birtokolt biztosíték valós értékét;

(b) az ilyen módon eladott vagy újra megterhelt fedezet valós értékét, és azt, hogy a gazdálkodó egységnek fennáll-e kötelme annak visszaszolgáltatására; valamint

(c) a fedezet általa történő használatához kapcsolódó feltételeket.

Hitelezési veszteségek értékvesztési számlája

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 ügyletet tartalmaznak

17. Ha a gazdálkodó egység olyan instrumentumot bocsátott ki, amely kötelezettség- és tőkekomponenst egyaránt tartalmaz (lásd az IAS 32 28. bekezdését), valamint az instrumentum több olyan beágyazott származékos terméket is magában foglal, amelyek értéke egymástól függ (pl. visszahívható átváltoztatható adósságinstrumentum), ezen jellemzők létezését a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie.

Nem teljesítések és szerződésszegések

18. A beszámolási fordulónapon megjelenített *fizetendő kölcsönök* tekintetében a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:

(a) az ezen fizetendő kölcsönök tőke-, kamat-, törlesztőalap- vagy törlesztési feltételeinek az adott időszakban bekövetkezett nem teljesítéseinek a részleteit;

(b) a beszámolási fordulónapon nem teljesítésben lévő fizetendő kölcsönök könyv szerinti értékét; valamint

(c) hogy a nem teljesítést helyrehozták-e, vagy hogy a fizetendő kölcsönök feltételei újratárgyalásra kerültek-e a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyását megelőzően.

19. Ha a beszámolási időszakban a 18. bekezdésben említettektől eltérő hitelmegállapodási feltételeket sértettek meg, a gazdálkodó egységnek ugyanazokat az információkat kell közzétennie, amelyeket a 18. bekezdés ír elő, amennyiben az említett szerződésszegések lehetővé tették a hitelező számára gyorsított ütemű visszafizetés kérését (kivéve, ha a 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 nyereségeket vagy veszteségeket:

i. az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek, elkülönülten bemutatva a kezdeti megjelenítéskor ekként megjelölt pénzügyi eszközökön és pénzügyi kötelezettségeken képződött nettó nyereségeket vagy veszteségeket, és az IAS 39-cel összhangban kereskedési céllal tartottként besorolt pénzügyi eszközökön és pénzügyi kötelezettségeken képződött nettó nyereségeket vagy veszteségeket;

ii. az 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 eredményében számoltak el;

iii. a lejáratig tartandó befektetések;

iv. a kölcsönök és követelések; valamint

v. az amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek;

(b) az eredménnyel szemben valós értéken értékeltektől eltérő pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek (effektív kamatlábmódszer használatával számított) összes kamatbevételét és összes kamatráfordítását;

(c) a következőkből származó (az effektív kamatláb megállapításában szereplő összegektől eltérő) díjbevételeket és díjráfordításokat:

i. az eredménnyel 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.

Fedezeti elszámolások

22. A gazdálkodó egységnek az IAS 39-ben ismertetett minden egyes fedezeti ügyleti típusra (azaz a valósérték-fedezeti ügyletekre, a cashflow-fedezeti ügyletekre és a külföldi érdekeltségekbe történt nettó befektetések fedezeti ügyleteire) vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:

(a) minden egyes fedezeti ügylettípus ismertetését;

(b) a fedezeti instrumentumként megjelölt pénzügyi instrumentumok ismertetését, valamint azok valós értékét a beszámolási fordulónapon; valamint

(c) a fedezett kockázatok jellegét.

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 az eredményre hatást gyakorolnak;

(b) azon előre jelzett ügyletek ismertetését, amelyekre korábban fedezeti elszámolást alkalmaztak, de amelyek várhatóan már nem következnek be;

(c) azt az összeget, amelyet a tárgyidőszakban a saját tőkében jelenítettek meg;

(d) azt az összeget, amelyet eltávolítottak a saját tőkéből és amelyet a beszámolási időszak eredményében 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 a beszerzése vagy felmerülése egy fedezett, nagyon valószínű előre jelzett ügylet volt.

24. A gazdálkodó egységnek elkülönülten közzé kell tennie:

(a) a valósérték-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 cashflow-fedezeti ügyletekből származó, az eredményben megjelenített hatékonytalanságot; valamint

(c) a külföldi érdekeltségekbe történt nettó befektetések fedezeti ügyleteiből származó, az eredményben 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 egységnek a valós értékek közzétételekor csoportokba kell rendeznie a pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeket, de ezeket csak olyan mértékben számíthatja be egymással szemben, amilyen mértékben a 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 közvetlenül egy aktív piac árjegyzései alapján állapítják-e meg, vagy értékelési technika alkalmazásával becsülik-e őket (lásd az IAS 39 AG71–AG79. bekezdését);

(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 (azaz módosítás vagy újracsomagolás nélkül) figyelemmel kísérhető aktuális piaci tranzakcióinak az árai, 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 ezt a tényt, és közzé kell tennie ezen változások hatását. Ebből a szempontból a változások jelentőségét az eredményhez, 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) pont alkalmazandó, a valós érték ilyen értékelési technika használatával becsült változásának azon teljes összegét, amelyet a beszámolási időszakban az eredményben 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 ugyanebben az időpontban megállapított érték különbözhetnek egymástól. Ilyen különbség megléte esetén a gazdálkodó egységnek pénzügyi instrumentum-csoportonként közzé kell tennie:

(a) az arra vonatkozó számviteli politikáját, hogy ezt a különbséget az eredményben jelenítse meg annak érdekében, hogy tükrözze azon tényezőknek (ideértve az időtényezőt is) a változását, amelyeket a piaci résztvevők az ármeghatározás során figyelembe vennének (lásd az IAS 39 AG76A. bekezdését); valamint

(b) azt az összesített különbséget a beszámolási időszak kezdetén és végén, amelyet még meg kell jeleníteni az eredményben, valamint az ezen különbség egyenlegében bekövetkezett változások levezetését.

29. Nem követelmény 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(b) és (c) bekezdésben 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 valósérték-információit nem tették közzé, mert azok valós értéke 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.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOKBÓL EREDŐ KOCKÁZATOK JELLEGE ÉS MÉRTÉKE

31. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie azokat az információkat, amelyek képessé teszik a pénzügyi kimutatásainak felhasználóit a pénzügyi instrumentumokból eredő azon kockázatok jellegének és mértékének értékelésére, amelyeknek a gazdálkodó egység a beszámolási fordulónapon ki van téve.

32. A 33–42. bekezdésben előírt közzétételek a pénzügyi instrumentumokból eredő kockázatokra összpontosítanak, valamint arra, hogy hogyan kezelték ezeket a kockázatokat. E kockázatok rendszerint magukban foglalják a hitelkockázatot, a *likviditási kockázat*ot és a piaci kockázatot, de nem korlátozódnak csak ezekre.

Kvalitatív közzétételek

33. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumokból eredő minden egyes kockázattípusra nézve közzé kell tennie:

(a) a kockázatnak való kitettségeket, és azok felmerülésének módját;

(b) a kockázatkezelésre vonatkozó célkitűzéseit, politikáit és eljárásait, valamint a kockázat mérésére használt módszereket; valamint

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

Kvantitatív közzétételek

34. A gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumokból eredő minden egyes kockázattípusra nézve közzé kell tennie:

(a) összefoglaló számszerűsített adatokat az adott kockázatnak való kitettségéről a beszámolási fordulónapon. E közzétételnek azokon az információkon kell alapulnia, amelyeket a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői (ahogy ezt az IAS 24 *Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek* standard definiálja) – például az igazgatótanács vagy az ügyvezető igazgató – belső forrásokból megkapnak;

(b) a 36–42. bekezdésben előírt közzétételeket, amennyiben azokat az (a) pont alapján nem adják meg, kivéve, ha a kockázat nem lényeges (lásd az IAS 1 29–31. bekezdését a lényegesség tárgyalására vonatkozóan);

(c) a kockázatkoncentrációkat, amennyiben azok az (a) és (b) pont alapján nem nyilvánvalóak.

35. Ha a beszámolási fordulónapra közzétett számszerűsített adatok nem tükrözik a gazdálkodó egységnek a beszámolási időszakra jellemző kockázati kitettségét, a gazdálkodó egységnek további, reprezentatív információkat kell rendelkezésre bocsátania.

Hitelkockázat

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 nem *késedelmes tételek*, és nem is 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;

(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.

Megszerzett 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 tevékenységeiben 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 elemzés

40. A gazdálkodó egységnek, kivéve, ha megfelel a 41. bekezdésnek, közzé kell tennie:

(a) azon piaci kockázatok minden egyes típusának érzékenységi vizsgálatát, amelyeknek a gazdálkodó egység a beszámolási fordulónapon ki van téve, bemutatva, hogy a releváns kockázati változónak az adott beszámolási fordulónapon ésszerűen lehetséges változásai hogyan befolyásolták volna az eredményt, valamint a saját tőkét;

(b) az érzékenységi elemzés elkészítésére használt módszereket és feltételezéseket; valamint

(c) az alkalmazott módszerek és feltételezések változásait az előző időszakhoz képest, és ezen változások okait.

41. Ha a gazdálkodó egység a kockázati változók (például a kamatlábak és a devizaárfolyamok) közötti kölcsönös összefüggéseket tükröző érzékenységi – például kockáztatott érték – vizsgálatot készít, és azt a pénzügyi kockázatok kezelésére használja, akkor ezt a vizsgálatot használhatja a 40. bekezdésben ismertetett vizsgálat helyett. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie továbbá:

(a) az érzékenységi vizsgálat elkészítéséhez használt módszer, valamint a szolgáltatott adatok alapját képező fő paraméterek és feltételezések magyarázatát; valamint

(b) az alkalmazott módszer céljának magyarázatát és azon korlátok magyarázatát, amelyek azt eredményezhetik, hogy az információk nem tükrözik teljesen hűen az érintett eszközök és kötelezettségek valós értékét.

A piaci kockázattal kapcsolatos egyéb közzétételek

42. Amennyiben a 40. vagy 41. bekezdéssel összhangban közzétett érzékenységi vizsgálatok nem tükröznek egy, a pénzügyi instrumentumban rejlő kockázatot (mert például az év végi kitettség nem tükrözi az év során jelentkező kitettséget), a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt és azt az okot, amely miatt úgy ítéli meg, hogy az érzékenységi vizsgálatok nem reprezentatívak.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

43. A gazdálkodó egységnek ezt az IFRS-t a 2007. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza ezt az IFRS-t, ezt a tényt közzé kell tennie.

44. Ha a gazdálkodó egység ezt az IFRS-t a 2006. január 1-je előtt kezdődő éves időszakokra alkalmazza, a 31–42. bekezdésben előírt közzétételek vonatkozásában nem kell összehasonlító információkat bemutatnia a pénzügyi instrumentumokból eredő kockázatok jellegéről és mértékéről.

44E. *Pénzügyi eszközök átsorolása* (az IAS 39 és az IFRS 7 módosításai), közzétéve 2008 októberében, módosította a 12. bekezdést és a standardot az új 12A. bekezdéssel egészítette ki. A gazdálkodó egységek 2008. július 1-jétől alkalmazzák ezeket a módosításokat.

AZ IAS 30 VISSZAVONÁSA

45. Ez az IFRS hatályon kívül helyezi az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standardot.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Devizakockázat	Annak kockázata, hogy a devizaárfolyamok változásai miatt a pénzügyi instrumentum valós értéke vagy jövőbeni cash flow-i ingadozni fognak.
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.
Fizetendő kölcsönök	A fizetendő kölcsönök a szokásos fizetési feltételek mellett fennálló rövid lejáratú szállítói kötelezettségektől eltérő pénzügyi kötelezettségek.
Hitelkockázat	Annak kockázata, hogy a pénzügyi instrumentumban részt vevő egyik fél kötelmének eleget nem téve pénzügyi veszteséget okoz a másik félnek.
Kamatlábkockázat	Annak kockázata, hogy a piaci kamatlábak változásai miatt a pénzügyi instrumentum valós értéke vagy jövőbeni cash flow-i ingadozni fognak.
Késedelmes tétel	A pénzügyi eszköz késedelmes tétel, ha a másik fél a szerződés szerinti esedékességkor nem fizet.
Likviditási kockázat	Annak kockázata, hogy a gazdálkodó egység nehézségekbe ütközik a pénzügyi kötelezettségek teljesítése során.
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**.

A következő fogalmak meghatározása az IAS 32 11. bekezdésében vagy az IAS 39 9. bekezdésében található, és ezeket az IFRS az IAS 32-ben és az IAS 39-ben meghatározott jelentésüknek megfelelően alkalmazza.

— pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség amortizált bekerülési értéke

— értékesíthető pénzügyi eszközök

— kivezetés

— származékos termék

— effektív kamatlábmódszer

— tőkeinstrumentum

— valós érték

— pénzügyi eszköz

— pénzügyi instrumentum

— pénzügyi kötelezettség

— eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség

— pénzügyi garanciaszerződés

— kereskedési céllal tartott pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség

— előre jelzett ügylet

— fedezeti instrumentum

— lejáratig tartandó befektetések

— kölcsönök és követelések

— általános módon történő vétel vagy eladás

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 jellegének, és figyelembe veszik ezen 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, hogy a pénzügyi instrumentumokat hogyan értékelik, és 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 különböző jellemzőkkel bíró információkat kombinálna össze. Meg kell húzni a határt a pénzügyi kimutatásoknak a felhasználók számára felesleges részletekkel történő túlzsúfolása és a lényeges információk túlzott összevonással történő elfedése között. A gazdálkodó egységnek például nem szabad fontos információkat olyan módon elfednie, hogy azokat nagyszámú jelentéktelen információ között szerepelteti. A gazdálkodó egységnek hasonló módon nem szabad olyan mértékig aggregált információkat közzétennie, amelyek elfedik az egyedi ügyletek vagy a kapcsolódó kockázatok közötti fontos különbségeket.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOK JELENTŐSÉGE A PÉNZÜGYI HELYZET ÉS TELJESÍTMÉNY SZEMPONTJÁBÓL

Az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek (10. és 11. bekezdés)

B4. Ha a gazdálkodó egység a pénzügyi kötelezettséget az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként jelöli meg, a 10(a) bekezdés szerint közzé kell tennie a pénzügyi kötelezettség valós értékében bekövetkezett azon változás összegét, amely a kötelezettség hitelkockázata változásának tulajdonítható. A 10(a) i. bekezdés 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) elsőként a gazdálkodó egység kiszámítja a kötelezettségnek az időszak elejére vonatkozó belső megtérülési rátáját a kötelezettség megfigyelhető piaci ára alapján, valamint a kötelezettségből származó szerződéses cash flow-kat az időszak elején. E megtérülési rátából ezután levonja az időszak elején érvényes megfigyelt (irányadó) kamatlábat, így megkapja a belső megtérülési ráta instrumentumspecifikus komponensét;

(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 B4(a) bekezdés szerint meghatározott, instrumentumspecifikus 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.

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(a) bekezdéssel 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 ez a közzététel tartalmazhatja:

(a) az eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek esetén:

i. a gazdálkodó egység által eredménnyel szemben valós értéken értékeltként megjelölt pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek jellegét;

ii. az ilyen pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek kezdeti megjelenítéskor 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. Az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség IAS 39 9. bekezdésében szereplő meghatározása (b) i. pontjával összhangban megjelölt instrumentumok esetében az ilyen közzététel tartalmaz egy szöveges leírást annak az értékelési vagy megjelenítési inkonzisztenciának a körülményeiről, amely egyébként előállna. Az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség IAS 39 9. bekezdésében szereplő meghatározása (b) ii. pontjával összhangban megjelölt instrumentumok esetében az ilyen közzététel tartalmaz egy szöveges leírást arról, hogy az eredménnyel 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(a) bekezdést), például azt, hogy az eredménnyel 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(e) bekezdést);

(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(d) bekezdést).

Az IAS 1 113. bekezdése azt is előírja a gazdálkodó egységeknek, hogy a jelentős számviteli politikák összefoglalójában, vagy az egyéb megjegyzésekben közzé kell, tegyék a számviteli politika azon egyes elemeinek alkalmazásakor a vezetés által mérlegelt szempontokat – a becsléseket tartalmazók kivételével –, amelyek a legjelentősebb hatással vannak a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre.

A PÉNZÜGYI INSTRUMENTUMOKBÓL EREDŐ KOCKÁZATOK JELLEGE ÉS MÉRTÉKE (31–42. BEKEZDÉS)

B6. A 31–42. bekezdésben előírt közzétételeket vagy a pénzügyi kimutatásokban kell szerepeltetni, vagy egy olyan másik kimutatásra – mint például a vezetés kommentárja vagy kockázati jelentés – való kereszthivatkozással kell őket a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetni, amely a pénzügyi kimutatások felhasználóinak ugyanolyan feltételek mellett és ugyanakkor rendelkezésre áll, mint a pénzügyi kimutatások. A kereszthivatkozásokon keresztül bevont információk nélkül a pénzügyi kimutatások hiányosak.

Kvantitatív közzétételek (34. bekezdés)

B7. A 34(a) bekezdés a gazdálkodó egységek kockázati kitettségére vonatkozó, összefoglaló számszerűsített adatok közzétételét azon információkra alapozva írja elő, amelyeket a gazdálkodó egység kulcspozícióban lévő vezetői belső forrásokból megkapnak. Ha a gazdálkodó egység több módszert alkalmaz a kockázati kitettség kezelésére, a gazdálkodó egységnek a leginkább releváns és megbízható információkat szolgáltató módszer vagy módszerek használatával kell az információkat közzétennie. Az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standard tárgyalja a relevancia és a megbízhatóság kérdését.

B8. A 34(c) bekezdés a kockázatkoncentrációkra vonatkozó közzétételeket ír elő. A kockázatkoncentrációk olyan pénzügyi instrumentumokból erednek, amelyek hasonló jellemzőkkel bírnak, és amelyekre a gazdasági vagy egyéb feltételek változásai hasonlóan hatnak. A kockázatkoncentrációk azonosítása olyan mérlegelést kíván meg, amely figyelembe veszi a gazdálkodó egység körülményeit. A kockázatkoncentrációkra vonatkozó közzétételeknek tartalmazniuk kell:

(a) annak ismertetését, hogy a vezetés hogyan határozza meg a koncentrációkat;

(b) azon közös jellemzők (például az ügyfél, a földrajzi térség, a pénznem vagy a piac) ismertetését, amelyek azonosítják az egyes koncentrációkat; valamint

(c) azon kockázati kitettség összegét, amely az adott jellemzővel közösen bíró összes pénzügyi instrumentummal kapcsolatos.

Maximális hitelkockázati kitettség (a 36(a) bekezdés)

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 pénzeszközzel, vagy egyéb pénzügyi instrumentummal rendezni, a maximális hitelkockázati kitettség az elkötelezettség teljes összege. Ilyenkor ugyanis bizonytalan, hogy a jövőben lehívják-e a még le nem hívott összegeket. Ez jelentősen nagyobb lehet a kötelezettségként megjelenített összegnél.

Szerződés szerinti lejárati elemzés (39(a) bekezdés)

B11. A pénzügyi kötelezettségek 39(a) bekezdésben előírt szerződés szerinti lejárati elemzés elkészítésekor a gazdálkodó egység saját mérlegelése alapján határozza meg az idősávok megfelelő számát. A gazdálkodó egység például meghatározhatja, hogy a következő idősávok a megfelelőek:

(a) egy hónapon belüli;

(b) egy hónapon túli, de három hónapon belüli;

(c) három hónapon túli, de egy éven belüli; valamint

(d) egy éven túli, de öt éven belüli.

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 szerepeltetik.

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 pénzeszközért történő vásárlására irányuló határidős megállapodásokban meghatározott árak;

(c) azon változót fizet – fixet kap kamatlábswapügyletek 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 pénzkiáramlást egy kapcsolódó beáramlás kísérheti.

B16. Amikor a fizetendő összeg nincsen rögzítve, a közzétett összeget a beszámolási fordulónapon meglévő feltételek alkalmazásával állapítják meg. 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. bekezdés)

B17. A 40(a) bekezdés érzékenységi vizsgálatot ír elő valamennyi piaci kockázati típusra nézve, amelynek a gazdálkodó egység ki van téve. A gazdálkodó egység a bekezdéssel összhangban eldönti, hogy milyen módon összesíti az információkat az összkép bemutatásához, anélkül, hogy összekapcsolná a lényegesen eltérő gazdasági környezetből eredő kockázati kitettségekre vonatkozó különböző jellemzőkkel bíró információkat. Például:

(a) a pénzügyi instrumentumokkal kereskedő gazdálkodó egység ezeket az információkat elkülönítve teheti közzé a kereskedési céllal tartott és a nem kereskedési céllal tartott pénzügyi instrumentumokra nézve;

(b) a gazdálkodó egység nem vonja össze a hiperinflációs térségek piaci kockázatainak való kitettségeit a nagyon alacsony inflációjú térségek ugyanilyen piaci kockázatainak való kitettségeivel.

Amennyiben a gazdálkodó egység csak egy gazdasági környezet egyetlen típusú piaci kockázatával szemben rendelkezik kitettséggel, úgy nem mutat be megbontott információkat.

B18. A 40(a) bekezdés szerint az érzékenységi vizsgálatban be kell mutatni a releváns kockázati változó (például az érvényes piaci kamatlábak, a devizaárfolyamok, részvényárak vagy árutőzsdei árak) ésszerűen lehetséges változásainak az eredményre, valamint a saját tőkére gyakorolt hatását. Ebből a célból:

(a) a gazdálkodó egységeknek nem kell meghatározniuk, hogy mekkora lett volna a beszámolási időszak eredménye a releváns kockázati változók eltérő értékei esetén. A gazdálkodó egységek ehelyett közzéteszik az eredményre és a saját tőkére a beszámolási fordulónapon gyakorolt hatást, feltételezve, hogy a beszámolási fordulónapon ésszerűen lehetséges változás állt be a releváns kockázati változóban és ezt a változást alkalmazták az ebben az időpontban meglévő kockázati kitettségekre. Ha például a gazdálkodó egység az év végén változó kamatozású kötelezettséggel rendelkezik, a gazdálkodó egység közzéteszi a tárgyévi eredményre gyakorolt azon hatást (azaz a kamatráfordításokat), mintha a kamatlábak ésszerűen lehetséges összegekkel megváltoztak volna;

(b) a gazdálkodó egységeknek nem szükséges közzétenniük a releváns kockázati változó ésszerűen lehetséges változásai értéktartományának minden egyes elemére nézve az eredményre és a saját tőkére gyakorolt hatást. Elegendő az ésszerűen lehetséges értéktartomány szélső értékeinek megfelelő változások hatását közzétenni.

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 „stresztesztek". Ezenfelül, ha a mögöttes kockázati változó változásának mértéke állandó, a gazdálkodó egységnek nem kell módosítania a kockázati változóhoz választott ésszerűen lehetséges változást. Tételezzük fel például, hogy a kamatláb 5 százalék és a gazdálkodó egység úgy találja, hogy a kamatlábak ±50 bázispontnak megfelelő ingadozása ésszerűen lehetséges. A gazdálkodó egység ekkor közzéteszi az eredményre és a saját tőkére gyakorolt hatást abban az esetben, ha a kamatláb 4,5 vagy 5,5 százalékra változna. A következő időszakban a kamatláb 5,5 százalékra emelkedik. A gazdálkodó egység továbbra is úgy ítéli meg, hogy a kamatlábak ±50 bázisponttal ingadozhatnak (tehát a kamatlábak változásának mértéke állandó). A gazdálkodó egység az eredményre és a saját tőkére gyakorolt azon hatást teszi közzé, amelyet a kamatláb 5 vagy 6 százalékra való változása eredményezne. A gazdálkodó egységnek nem lenne szükséges felülvizsgálnia azon értékelését, amely szerint a kamatlábak ±50 bázisponttal ésszerűen ingadozhatnak, kivéve, ha arra van bizonyíték, hogy a kamatlábak volatilitása jelentősen megnőtt;

(b) azt az időintervallumot, amelyre nézve az értékelését készíti. Az érzékenységi vizsgálatnak be kell mutatnia az ésszerűen lehetségesnek tekintett változások hatásait a következő közzétételek prezentálásáig tartó időszakra nézve (amely rendszerint a következő évi beszámolási időszak).

B20. A 41. bekezdés megengedi a gazdálkodó egységnek az olyan érzékenységi vizsgálatok – mint például a kockáztatott érték módszer – használatát, amelyek figyelembe veszik a kockázati változók közötti kölcsönös összefüggéseket, feltéve, hogy a gazdálkodó egység ezt a vizsgálatot használja a pénzügyi kockázatoknak való kitettségei kezelésére. Ez akkor is érvényes, ha a módszer csak a lehetséges veszteséget méri, és nem méri a lehetséges nyereséget. A gazdálkodó egység ilyenkor úgy teljesítheti a 41(a) bekezdés előírásait, hogy közzéteszi az alkalmazott kockáztatottérték-modell típusát (például hogy a modell a Monte Carlo-szimulációkon alapul-e), valamint egy magyarázatot arról, hogyan működik a modell és melyek a fő feltételezések (például a tartási időszak és a megbízhatósági szint). A gazdálkodó egység közzéteheti a múltbeli megfigyelési időszakot, a megfigyelésekre ebben az időszakban alkalmazott súlyozásokat, valamint annak magyarázatát, hogy az egyes lehetőségeket hogyan kezelik a számítások során, és hogy milyen volatilitásokat és korrelációkat (vagy, ennek alternatívájaként, Monte Carlo valószínűség-eloszlási szimulációkat) alkalmaznak.

B21. A gazdálkodó egységnek érzékenységi vizsgálatokat kell készítenie az üzleti tevékenysége egészére nézve, de a pénzügyi instrumentumok különböző csoportjaira tekintettel különböző típusú érzékenységi vizsgálatokat végezhet.

Kamatlábkockázat

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) származik.

Devizakockázat

B23. *A devizakockázat* (vagy devizaárfolyam-kockázat) a külföldi pénznemben – azaz egy olyan pénznemben, amely eltér az értékelésükhöz használt funkcionális pénznemtől – meghatározott pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatban merül fel. Ennek az IFRS-nek a szempontjából devizakockázat a nem monetáris tételnek minősülő pénzügyi instrumentumokból, vagy a funkcionális pénznemben meghatározott pénzügyi instrumentumokból nem keletkezik.

B24. Minden egyes pénznemre nézve, amellyel szemben a gazdálkodó egység jelentős kitettséggel rendelkezik, érzékenységi vizsgálatot tesznek közzé.

Egyéb árkockázat

B25. Az *egyéb árkockázat* a pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatban például az árutőzsdei árakban vagy a részvényárakban bekövetkezett változások miatt merül fel. A 40. bekezdés előírásainak való megfelelés érdekében a gazdálkodó egység közzéteheti egy meghatározott tőzsdeindex, árutőzsdei ár vagy egyéb kockázati változó csökkenésének hatását. Ha például a gazdálkodó egység pénzügyi instrumentumoknak minősülő maradványérték-garanciákat nyújt, a gazdálkodó egység közzéteszi azon eszközök értékének növekedését vagy csökkenését, amelyekre a garancia vonatkozik.

B26. A részvényárfolyam-kockázatot keletkeztető pénzügyi instrumentumok két példája, amikor (a) a gazdálkodó egység egy másik gazdálkodó egység részvényeivel; vagy (b) egy olyan alapba történt befektetéssel rendelkezik, amelynek tőkeinstrumentumokban lévő befektetései vannak. Az egyéb példákhoz tartoznak a tőkeinstrumentumok meghatározott mennyiségének eladására vagy vételére irányuló határidős szerződések és opciók, valamint a részvényárak szerint indexált swapügyletek. A mögöttes tőkeinstrumentumok piaci árának változásai hatással vannak az ilyen pénzügyi instrumentumok valós értékére.

B27. A 40(a) bekezdéssel összhangban az eredmény érzékenységét (amely például az eredménnyel 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 újra. Ezen instrumentumok részvényárfolyam-kockázata nincsen hatással sem az eredményre, sem a saját tőkére. Ennek megfelelően nincsen szükség érzékenységi vizsgálatra.

IFRS 8 NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARD

Működési szegmensek

ALAPELV

1. A gazdálkodó egységeknek információt kell közzétenniük, amely lehetővé teszi pénzügyi kimutatásaik felhasználói számára, hogy értékeljék a gazdálkodó egység által folytatott üzleti tevékenység jellegét és pénzügyi hatásait, valamint működésének gazdasági környezetét.

HATÓKÖR

2. Ez az IFRS alkalmazandó:

   (a) azon gazdálkodó egység különálló vagy egyedi pénzügyi kimutatásaira:

      i. amelynek adósság- vagy tőkeinstrumentumaival nyilvános piacon (hazai vagy külföldi tőzsdén, illetve tőzsdén kívüli értékpapírpiacon, beleértve a helyi és regionális piacokat is) kereskednek; vagy

      ii. amely pénzügyi kimutatásait bármely instrumentumtípus nyilvános piacon történő kibocsátása céljából nyújtja be vagy van folyamatban a benyújtás egy értékpapírtőzsdének vagy más szabályozó hatóságnak; valamint

   (b) azon anyavállalatnál a vállalatcsoport konszolidált pénzügyi kimutatásaira:

      i. amelynek adósság- vagy tőkeinstrumentumaival nyilvános piacon (hazai vagy külföldi tőzsdén, illetve tőzsdén kívüli értékpapírpiacon, beleértve a helyi és regionális piacokat is) kereskednek; vagy

      ii. amely konszolidált pénzügyi kimutatásait bármely instrumentumtípus nyilvános piacon történő kibocsátása céljából nyújtja be vagy van folyamatban a benyújtás egy értékpapírtőzsdének vagy más szabályozó hatóságnak.

3. Amennyiben egy gazdálkodó egység, amely nem köteles ezen IFRS-t alkalmazni, úgy határoz, hogy olyan információt tesz közzé a szegmensekről, amely nem felel meg ezen IFRS-nek, az információt nem minősítheti szegmensinformációnak.

4. Amennyiben a pénzügyi beszámoló egyaránt tartalmazza az ezen IFRS hatálya alá tartozó anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásait, valamint az anyavállalat különálló pénzügyi kimutatásait, a szegmensinformáció kizárólag a konszolidált pénzügyi kimutatásokban megkövetelt.

MŰKÖDÉSI SZEGMENSEK

5. A működési szegmens a gazdálkodó egység olyan komponense:

   (a) amely bevételekkel és ráfordításokkal (beleértve az ugyanazon gazdálkodó egység más komponenseivel folytatott ügyletekhez kapcsolódó bevételeket és ráfordításokat is) járó üzleti tevékenységet folytat;

   (b) amelynek működési eredményeit a gazdálkodó egység legfőbb működési döntéshozója rendszeresen felülvizsgálja annak érdekében, hogy döntést hozzon a szegmenshez rendelendő forrásokról, és hogy értékelje annak teljesítményét; valamint

   (c) amelyre vonatkozóan különálló pénzügyi információ áll rendelkezésre.

   A működési szegmensek olyan üzleti tevékenységet is folytathatnak, amellyel még nem tettek szert bevételre, az alapítási műveletek lehetnek például bevételszerzés előtti működési szegmensek.

6. A gazdálkodó egység nem minden része szükségszerűen működési szegmens vagy működési szegmens része. Előfordul például, hogy a vállalati központ vagy egyes funkcionális részlegek nem termelnek bevételt, vagy olyan bevételt generálnak, amely csak véletlenszerűen kapcsolódik a gazdálkodó egység tevékenységéhez – ekkor ezek nem minősülnek működési szegmensnek. Ezen IFRS alkalmazásában a gazdálkodó egység munkaviszony megszűnése utáni juttatási programjai nem működési szegmensek.

7. A „legfőbb működési döntéshozó” funkciót jelent, nem szükségszerűen egy menedzsert különleges jogosultsággal. Ez a funkció a gazdálkodó egység működési szegmensei teljesítményének értékelése, valamint források hozzárendelése a szegmenshez. A gazdálkodó egység legfőbb működési döntéshozója gyakran a vezérigazgató vagy az ügyvezető igazgató, de lehet például igazgatók vagy más vezetők egy csoportja is.

8. Számos gazdálkodó egység esetében a működési szegmensek 5. bekezdésben leírt három jellemzője egyértelműen meghatározza a működési szegmenseket. Mindemellett a gazdálkodó egység készíthet olyan jelentéseket, amelyekben üzleti tevékenységeit számos különböző módon mutatja be. Ha a legfőbb működési döntéshozó a szegmensinformációk egynél több csomagját használja, más tényezők határozhatják meg a gazdálkodó egység működési szegmenseit alkotó komponensek egyes csoportjait, beleértve mindegyik komponens üzleti tevékenységének jellegét, az azokért felelős menedzser meglétét, és az igazgatótanács elé terjesztett információkat.

9. A működési szegmenseknek általában van szegmensmenedzserük, aki közvetlenül a legfőbb működési döntéshozónak tartozik elszámolással és rendszeres kapcsolatban áll vele a szegmens működési tevékenységei, pénzügyi eredményei, előrejelzései és tervei megvitatása érdekében. A „szegmensmenedzser" funkciót jelent, nem szükségszerűen menedzsert különleges jogosultsággal. A legfőbb működési döntéshozó is lehet egyes működési szegmensek szegmensmenedzsere. Egy egyszerű menedzser több működési szegmensnek lehet a szegmensmenedzsere. Ha az 5. bekezdésben leírt jellemzők valamely szervezet egynél több komponensegyüttesére érvényesek, de csak egy komponensegyüttes rendelkezik felelős szegmensmenedzserrel, akkor ez a komponensegyüttes alkotja a működési szegmenseket.

10. Az 5. bekezdésben leírt jellemzők alkalmazhatók két vagy több egymást átfedő komponensegyüttesre, amelyekért menedzserek felelősek. Ezt a struktúrát gyakran mátrixszervezetnek nevezik. Például, bizonyos gazdálkodó egységekben némely menedzser az egész világra kiterjedően felelős különböző termék- és szolgáltatásvonalakért, míg más menedzserek meghatározott földrajzi területekért felelősek. A legfőbb működési döntéshozó rendszeresen felülvizsgálja mindkét komponensegyüttes működési eredményeit, és a pénzügyi információk mindkettő számára rendelkezésre állnak. Ebben az esetben a gazdálkodó egység az alapelvre való hivatkozással határozza meg, melyik komponensegyüttes alkotja a működési szegmenseket.

BEMUTATANDÓ SZEGMENSEK

11. A gazdálkodó egységnek elkülönülten kell információt szolgáltatnia valamennyi olyan működési szegmensről, amely:

(a) az 5–10. bekezdéssel összhangban került meghatározásra, vagy a 12. bekezdéssel összhangban lévő két vagy több szegmens összevonásából származik; és

(b) meghaladja a 13. bekezdésben leírt mennyiségi határértékeket.

A 14–19. bekezdésben kerülnek meghatározásra azon egyéb helyzetek, amelyekben valamely működési szegmensről külön kell információt szolgáltatni.

Összesítési kritériumok

12. A hasonló gazdasági jellemzőkkel rendelkező működési szegmensek hosszú távon gyakran hasonló pénzügyi teljesítményt nyújtanak. Ha például két működési szegmens gazdasági jellemzői hasonlóak voltak, akkor hasonló hosszú távú átlagos bruttó fedezet várható. Két vagy több működési szegmens összesíthető egyetlen működési szegmensbe, ha az összesítés összhangban van ezen IFRS alapelvével, ha a szegmensek gazdasági jellemzői hasonlóak, és a szegmensek hasonlóak az alábbi szempontok mindegyike tekintetében:

(a) a termékek és szolgáltatások jellege;

(b) a termelési folyamatok jellege;

(c) vevőtípus vagy társadalmi réteg termékeik és szolgáltatásaik vonatkozásában;

(d) a termékek forgalmazásához vagy a szolgáltatások nyújtásához alkalmazott módszerek; és

(e) amennyiben alkalmazható, a szabályozói környezet, például a banki tevékenység, a biztosítás vagy a közszolgáltatások jellege.

Mennyiségi határértékek

13. A gazdálkodó egységnek elkülönülten kell információt szolgáltatnia azon működési szegmensről, amely teljesíti bármelyik következő mennyiségi határértéket:

(a) jelentett bevétele, amely magában foglalja mind a külső vevőknek történő értékesítéseket, mind a szegmensen belüli értékesítéseket vagy transzfereket, eléri vagy meghaladja valamennyi működési szegmens együttes külső és belső bevételeinek 10 százalékát;

(b) jelentett eredményének abszolút összege eléri vagy meghaladja a következő kettő közül az abszolút értékben vett nagyobb összeg 10 százalékát: i. valamennyi olyan működési szegmens jelentett együttes nyeresége, amelyek nem jelentettek veszteséget; és ii. valamennyi olyan működésiszegmens-beszámolóban szereplő együttes vesztesége, amelyek veszteséget jelentettek;

(c) eszközei elérik vagy meghaladják valamennyi működési szegmens együttes eszközállományának 10 százalékát.

Azon működési szegmensek, amelyek nem érik el valamelyik mennyiségi határértéket, tekinthetők bemutatandónak és külön közzétettnek, amennyiben a vezetés úgy gondolja, hogy a szegmensre vonatkozó információk hasznosak lehetnek a pénzügyi kimutatások felhasználói számára.

14. Egy gazdálkodó egység bemutatandó szegmens létrehozása céljából csak akkor egyesítheti a mennyiségi határértékeket el nem érő működési szegmensekre vonatkozó információkat más, a mennyiségi határértékeket el nem érő működési szegmensekre vonatkozó információkkal, ha a működési szegmensek gazdasági jellemzői hasonlóak és a szegmensek teljesítik a 12. bekezdésben felsorolt összesítési kritériumok többségét.

15. Amennyiben a működési szegmensek által jelentett összes külső bevétel nem éri el a gazdálkodó egység bevételeinek 75 százalékát, mindaddig további működési szegmenseket kell bemutatandó szegmensként meghatározni (még ha nem is teljesítik a 13. bekezdés kritériumait), amíg a gazdálkodó egység bevételeinek legalább 75 százaléka bemutatandó szegmensekben nem szerepel.

16. Az egyéb üzleti tevékenységekre és be nem mutatandó működési szegmensekre vonatkozó információkat egyesíteni kell, és egy „minden egyéb szegmens” kategóriában, a 28. bekezdésben előírt egyeztetések eredményeként a többi egyeztetendő tételtől elkülönülten kell közzétenni. A „minden egyéb szegmens” kategóriában szereplő bevételek forrását meg kell nevezni.

17. Amennyiben a vezetés úgy dönt, hogy valamely, a közvetlenül megelőző időszakban bemutatandó szegmensnek minősített működési szegmens jelentősége továbbra is fennáll, a szegmensre vonatkozó információkat tárgyidőszakban is elkülönülten kell bemutatni, akkor is, ha a szegmens már nem teljesíti a bemutathatóság 13. bekezdésben rögzített kritériumait.

18. Amennyiben valamely működési szegmens a mennyiségi határértékekkel összhangban, tárgyidőszakban bemutatandó szegmensnek minősül, az összehasonlítási célból bemutatott előző időszaki szegmensadatokat újra meg kell állapítani, hogy azokban az újonnan bemutatandó szegmens különálló szegmensként szerepeljen, még ha az a szegmens az előző időszakban nem is teljesítette a bemutathatóság 13. bekezdésben rögzített kritériumait – kivéve, ha a szükséges információ nem áll rendelkezésre és létrehozásának költsége túlzott mértékű lenne.

19. A gazdálkodó egység által elkülönülten közzétett bemutatandó szegmensek számának gyakorlati korlátja lehet, amely felett a szegmensinformáció túl részletessé válhat. Habár pontos korlát nem került megállapításra, ha a 13–18. bekezdéssel összhangban lévő bemutatandó szegmensek száma meghaladja a tizet, a gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell, hogy nem érte-e el a gyakorlati korlátot.

KÖZZÉTÉTEL

20. A gazdálkodó egységeknek információt kell közzétenniük, amely lehetővé teszi pénzügyi kimutatásaik felhasználói számára, hogy értékeljék a gazdálkodó egység által folytatott üzleti tevékenység jellegét és pénzügyi hatásait, valamint működésének gazdasági környezetét.

21. A 20. bekezdésben szereplő alapelv végrehajtása érdekében a gazdálkodó egységnek a következőket kell közzétennie minden egyes időszakra, amelyre vonatkozóan eredménykimutatást készít:

(a) a 22. bekezdésben leírt általános információkat;

(b) információt a jelentett szegmens eredményéről, a meghatározott bevételekkel és ráfordításokkal együtt, beleértve a jelentett szegmens eredményét, a szegmenseszközöket, a szegmenskötelezettségeket és az értékelés alapjait a 23–27. bekezdésben leírtaknak megfelelően; valamint

(c) a szegmensbevételek összesenjének, a jelentett szegmenseredménynek, a szegmenseszközöknek, a szegmenskötelezettségeknek és egyéb lényeges szegmenstételeknek az egyeztetését a gazdálkodó egység megfelelő adataival, a 28. bekezdésben leírtaknak megfelelően.

A bemutatandó szegmensekre vonatkozó mérlegadatokat egyeztetni kell a gazdálkodó egység azon mérlegadataival, amelyek megköveteltek minden egyes fordulónapra vonatkozóan. A megelőző időszakokra vonatkozó adatokat a 29. és 30. bekezdésben leírtaknak megfelelően újra meg kell állapítani.

Általános információk

22. A gazdálkodó egységnek a következő általános információkat kell közzétennie:

(a) a gazdálkodó egység bemutatandó szegmenseinek meghatározásához használt tényezőket, beleértve a szervezet alapeszméit (például hogy a vezetés választott-e, hogy mi köré szervezi a gazdálkodó egységet: a termékekben és szolgáltatásokban meglévő különbségek köré, földrajzi területek, szabályozási környezet, vagy bizonyos tényezők kombinációja köré, és hogy a működési szegmensek összesítésre kerültek-e); valamint

(b) azon termék- és szolgáltatástípusokat, amelyekből minden egyes bemutatandó szegmens bevétele származik.

Az eredményre, eszközökre és kötelezettségekre vonatkozó információk

23. A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan jelenteni kell az eredmény és az összes eszköz értékét. A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan jelenteni kell a kötelezettségek értékét, amennyiben ezt az adatot rendszeresen a legfőbb működési döntéshozó rendelkezésére bocsátják. A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan a következőket is közzé kell tenni, amennyiben a meghatározott összegek szerepelnek a legfőbb működési döntéshozó által felülvizsgált szegmenseredmény összegében, vagy azokat más módon rendszeresen a legfőbb működési döntéshozó rendelkezésére bocsátják, még akkor is, ha nem szerepelnek a szegmenseredmény összegében:

(a) külső vevőktől származó szegmensbevételt;

(b) ugyanazon gazdálkodó egység más működési szegmenseivel bonyolított ügyletekből származó bevételt;

(c) kamatbevételeket;

(d) kamatráfordításokat;

(e) értékcsökkenést és amortizációt;

(f) a bevételek és ráfordítások IAS 1 *A pénzügyi beszámolók bemutatása* standard 86. bekezdésével összhangban közzétett lényeges tételeit;

(g) a gazdálkodó egység részesedését a kapcsolt vállalkozások és közös vállalkozások eredményében tőkemódszerrel elszámolva;

(h) nyereségadó-ráfordítást vagy -bevételt; valamint

(i) az értékcsökkenéstől és az amortizációtól eltérő nem pénzjellegű lényeges tételeket.

A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan a kamatbevételeket a kamatráfordításoktól elkülönülten kell jelenteni, kivéve, ha a szegmens bevételeinek többsége kamatból származik és a legfőbb működési döntéshozó a szegmens teljesítményének értékelése, valamint a szegmenshez allokálandó forrásokról hozott döntések során elsősorban a nettó kamatbevételre támaszkodik. Ez esetben a gazdálkodó egység jelentheti az adott szegmens kamatráfordítástól megtisztított kamatbevételét, és közzéteszi azt, hogy így járt el.

24. A gazdálkodó egységnek minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan közzé kell tenni a következőket, amennyiben a meghatározott összegek szerepelnek a szegmens legfőbb működési döntéshozó által felülvizsgált eszközállományában, vagy azokat más módon rendszeresen a legfőbb működési döntéshozó rendelkezésére bocsátják, még akkor is, ha nem szerepelnek a szegmenseszközök összegében:

(a) a kapcsolt vállalkozásokba és közös vállalkozásokba lévő érdekeltségek összegét tőkemódszerrel elszámolva; és

(b) a pénzügyi instrumentumoktól, halasztott adókövetelésektől, munkaviszony megszűnése utáni juttatási eszközöktől (lásd: IAS 19 *Munkavállalói juttatások* 54–58. bekezdést), valamint a biztosítási szerződésekből eredő jogoktól eltérő befektetett eszközök növekedésének [1] összegét.

ÉRTÉKELÉS

25. Valamennyi jelentett szegmenstétel összege a legfőbb működési döntéshozónak a szegmenshez allokálandó forrásokra vonatkozó döntéshozatal és teljesítmény értékelése céljából jelentett nagyságrend kell, hogy legyen. A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak összeállítása, a bevételek, ráfordítások, valamint nyereségek és veszteségek allokációja közben végrehajtott módosításokat és kiszűréseket csak akkor kell szerepeltetni a jelentett szegmenseredmény megállapításához, ha azok szerepelnek a szegmens legfőbb működési döntéshozó által használt szegmenseredmény összegében. Hasonlóképpen csak azokat az eszközöket és kötelezettségeket kell jelenteni az adott szegmens esetében, amelyek szerepelnek a szegmens legfőbb működési döntéshozó által használt eszköz és kötelezettség összegében. Amennyiben a jelentett szegmenseredményhez, eszközökhöz vagy kötelezettségekhez összegeket rendelnek, azon összegeket elfogadható indok alapján kell allokálni.

26. Ha a legfőbb működési döntéshozó a szegmens teljesítményértékeléséhez, valamint a forrásallokálásról való döntéshozatalhoz a működési szegmenseredménynek, a szegmenseszközöknek vagy a szegmenskötelezettségeknek csupán egyetlen mérőszámát használja, a szegmenseredményt, az eszközöket és kötelezettségeket e mérőszám alapján kell jelenteni. Ha a legfőbb működési döntéshozó a működési szegmenseredménynek, a szegmenseszkö-

[1] A likviditás szerinti bemutatással összhangban csoportosított eszközökre vonatkozóan a befektetett eszközök azok az eszközök, amelyek várhatóan a mérlegfordulónapot követő tizenkét hónapon túl térülnek meg.

zöknek vagy szegmenskötelezettségeknek több mérőszámát használja fel, a jelentett mérőszámok, azok kell, hogy legyenek, amelyekről a vezetés úgy véli, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplő megfelelő összegek méréséhez használt értékelési alapelvekkel leginkább összhangban lévő alapelveknek megfelelően határozták meg.

27. A gazdálkodó egységnek minden bemutatandó szegmens esetében magyarázatot kell adni a szegmenseredmény, a szegmenseszközök és szegmenskötelezettségek értékeléséről. A gazdálkodó egységnek legalább következőket kell közzétennie:

(a) a bemutatandó szegmensek közötti ügyletek elszámolásának alapját;

(b) a bemutatandó szegmensek eredményére és a gazdálkodó egység adózás előtti eredményére vonatkozó értékelések közötti bármely eltérés jellegét, valamint a megszűnt tevékenységeket (amennyiben az nem nyilvánvaló a 28. bekezdésben leírt egyeztetésekből). Ezen eltérések magukban foglalhatják a számviteli politikát, valamint a központilag felmerült költségek allokációjára vonatkozó azon politikákat, amelyek szükségesek a bemutatott szegmensinformáció megértéséhez;

(c) a bemutatandó szegmensek eszközeinek és a gazdálkodó egység eszközeinek értékelése közötti bármely eltérés jellegét (amennyiben az nem nyilvánvaló a 28. bekezdésben leírt egyeztetésekből). Ezen eltérések magukban foglalhatják a számviteli politikát, valamint a közösen használt eszközök allokációjára vonatkozó azon politikákat, amelyek szükségesek a bemutatott szegmensinformáció megértéséhez;

(d) a bemutatandó szegmensek kötelezettségeinek és a gazdálkodó egység kötelezettségeinek értékelése közötti bármely eltérés jellegét (amennyiben az nem nyilvánvaló a 28. bekezdésben leírt egyeztetésekből). Ezen eltérések magukban foglalhatják a számviteli politikát, valamint a közösen igénybe vett kötelezettségek allokációjára vonatkozó azon politikákat, amelyek szükségesek a bemutatott szegmensinformáció megértéséhez;

(e) a bemutatott szegmenseredmény meghatározásához használt értékelési módszerekben az előző időszakokhoz képest bekövetkezett bármely változás jellegét, és – amennyiben van – e változások hatását a szegmenseredmény nagyságára vonatkozóan;

(f) a bemutatandó szegmensekre való bármely aszimmetrikus allokáció jellegét és hatását. Például, a gazdálkodó egység allokálhat szegmenshez értékcsökkenési leírást, anélkül, hogy a kapcsolódó értékcsökkenthető eszközöket a szegmenshez rendelné.

Egyeztetések

28. A gazdálkodó egységnek a következők mindegyikét egyeztetnie kell:

(a) a bemutatandó szegmensek összes bevételét a gazdálkodó egység bevételéhez viszonyítva;

(b) a bemutatandó szegmensek összes eredményét a gazdálkodó egység adózás előtti eredményéhez viszonyítva és a megszűnt tevékenységeket. Ha azonban a gazdálkodó egység olyan tételeket rendel a bemutatandó szegmensekhez, mint az adóráfordítások (adóbevételek), a gazdálkodó egység a szegmensek összeredményét egyeztetheti a gazdálkodó egység ezen tételek utáni eredményével;

(c) a bemutatandó szegmensek összes eszköze a gazdálkodó egység eszközeihez viszonyítva;

(d) a bemutatandó szegmensek összes kötelezettségét a gazdálkodó egység kötelezettségeihez viszonyítva, amennyiben a szegmenskötelezettségek a 23. bekezdéssel összhangban kerültek bemutatásra;

(e) a bemutatandó szegmensek összesen adatait minden egyéb, lényeges tételre vonatkozóan a gazdálkodó egységre közzétett információ megfelelő összegéhez viszonyítva.

Minden lényeges egyeztetendő tételt külön-külön kell meghatározni és leírni. Például, minden olyan lényeges módosítás összegét a bemutatandó szegmenseredménynek a gazdálkodó egység eredményéhez szükséges egyeztetni, amelyet az eltérő számviteli politikákból adódóan külön-külön kell meghatározni és leírni.

A korábban jelentett adatok újbóli megállapítása

29. Ha a gazdálkodó egység oly módon változtatja meg belső szervezeti felépítését, hogy az változást okoz a bemutatandó szegmensek összetételében, a korábbi időszakok megfelelő adatait – beleértve az évközi időszakokat is – újra meg kell állapítani, kivéve, ha az információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne. Azt, hogy az információ rendelkezésre áll-e, és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne-e, minden egyes közzétett tételre meg kell állapítani. A bemutatandó szegmensek összetételének változását követően a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie, hogy a korábbi időszakokra vonatkozóan újra megállapította-e a szegmensinformációk megfelelő tételeit.

30. Ha a gazdálkodó egység oly módon változtatja meg belső szervezeti felépítését, hogy az változást okoz a bemutatandó szegmensek összetételében, és a korábbi időszakok szegmensinformációit – beleértve az évközi időszakokat is –, nem állapította meg újra, hogy azok tükrözzék a változást, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a szegmensinformációkat a változások bekövetkezésének évében az adott időszakra mind az új, mind a régi szegmentáció alapján, kivéve, ha az információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne.

A GAZDÁLKODÓ EGYSÉG EGÉSZÉRE VONATKOZÓ KÖZZÉTÉTELEK

31. A 32–34. bekezdés valamennyi, ezen IFRS hatálya alá tartozó gazdálkodó egységre alkalmazandó, ide értve azon gazdálkodó egységeket is, amelyeknek egyetlen bemutatandó szegmensük van. Egyes gazdálkodó egységek üzleti tevékenységei nem a kapcsolódó termékek és szolgáltatások vagy a működés földrajzi területeiben megmutatkozó különbségek alapján szerveződnek. Az ilyen gazdálkodó egység bemutatandó szegmensei a különböző termékek és szolgáltatások széles skálájából származó bevételeket jelenthetnek, vagy a bemutatandó szegmensek közül több is nyújthatja ugyanazt a terméket vagy szolgáltatást. Hasonlóképpen a gazdálkodó egység bemutatandó szegmensei különböző földrajzi területeken rendelkezhetnek eszközökkel, és különböző földrajzi területeken lévő vevőktől származó bevételeket jelenthetnek, vagy a bemutatandó szegmensek közül több is ugyanazon földrajzi területen működhet. A 32–34. bekezdésben előírt adatokat csak akkor kell szolgáltatni, ha azokat nem szolgáltatták az ezen IFRS által előírt bemutatandó szegmensinformáció részeként.

A termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó információ

32. A gazdálkodó egységnek minden egyes termék vagy szolgáltatás, illetve minden egyes hasonló termékekből vagy szolgáltatásokból álló csoport esetében be kell mutatnia a külső vevőktől származó bevételeket, kivéve, ha az információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne – ez esetben ez utóbbi tényt kell közzétenni. A jelentett bevételek összegének a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak elkészítéséhez használt pénzügyi információkon kell alapulni.

A földrajzi területekre vonatkozó információ

33. A gazdálkodó egységnek a következő földrajzi információkat kell szolgáltatnia, kivéve, ha a szükséges információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne:

(a) a külső vevőktől származó bevételeket: i. a gazdálkodó egység székhelye szerinti ország javára írt bevételek; és ii. valamennyi olyan külföldi ország javára írt bevételek összesen, amelyekből a gazdálkodó egységnek bevétele származik. Ha valamely külföldi országhoz rendelt, külső vevőktől származó bevételek jelentősek, azokat elkülönülten kell közzétenni. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a külső vevőktől származó bevételek egyes országokhoz rendelésének alapját;

(b) a pénzügyi instrumentumoktól, halasztott adókövetelésektől, munkaviszony megszűnése utáni juttatási eszközöktől, valamint a biztosítási szerződésekből eredő jogoktól eltérő befektetett eszközök ([1]), amelyek i. a gazdálkodó egység székhely szerinti országában találhatók; valamint ii. mindazon külföldi országokban található ilyen eszközök összesen, amelyekben a gazdálkodó egység eszközökkel rendelkezik. Ha valamely külföldi országban található eszközök jelentősek, azokat elkülönülten kell közzétenni.

A jelentett összegeknek a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak elkészítéséhez használt pénzügyi információkon kell alapulni. Ha a szükséges információ nem áll rendelkezésre és előállítási költsége aránytalanul magas lenne, ezt a tényt közzé kell tenni. A gazdálkodó egység az e bekezdésben megkövetelt információkon kívül információt nyújthat országcsoportok földrajzi adatainak részösszegeiről.

A főbb vásárlókra vonatkozó információk

34. A gazdálkodó egységnek információt kell szolgáltatnia a főbb vásárlóival kapcsolatos bizalmának mértékéről. Ha egy külső vevővel kapcsolatos ügyletekből származó bevételek elérik, vagy meghaladják a gazdálkodó egység bevételeinek 10 százalékát, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie ezt a tényt, továbbá minden egyes ilyen vevőtől származó bevételek teljes összegét, valamint a szegmens vagy szegmensek megnevezését, amelyek a bevételeket jelentették. A gazdálkodó egységnek nem kell közzétennie a főbb vásárlókat név szerint, sem az egyes szegmensek által jelentett, adott vevőtől származó bevételek összegét. Ezen IFRS alkalmazásában a jelentést készítő gazdálkodó egység egyetlen vevőnek kell tekintse azon gazdálkodó egységek csoportját, amelyek tudomása szerint közös ellenőrzés alatt állnak, továbbá valamely (nemzeti, állami, vidéki, területi, helyi vagy külföldi) kormányt és a gazdálkodó egység tudomása szerint azon kormány ellenőrzése alatt álló gazdálkodó egységeket.

([1]) A likviditás szerinti bemutatással összhangban csoportosított eszközök esetében befektetett eszközök azok, amelyek várhatóan a mérlegfordulónapot követő tizenkét hónapon túl behajtásra kerülő összegeket tartalmaznak.

ÁTMENET ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

35. A gazdálkodó egységnek ezen IFRS-t a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Amennyiben valamely gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira egy 2009. január 1-je előtt kezdődő időszakban alkalmazza ezen IFRS-t, ezt a tényt közzé kell tennie.

36. Az alkalmazás kezdeti évéhez összehasonlító információként nyújtott, megelőző évekre vonatkozó szegmensinformációkat újra meg kell állapítani, hogy megfeleljenek ezen IFRS követelményeinek, kivéve, ha az információ nem áll rendelkezésre és az előállítási költsége aránytalanul magas lenne.

AZ IAS 14 VISSZAVONÁSA

37. Ezen IFRS az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standard helyébe lép.

Függelék

Meghatározott fogalom

Ez a függelék az IFRS szerves részét képezi.

Működési szegmens — A működési szegmens a gazdálkodó egység olyan komponense:

a) amely bevételekkel és ráfordításokkal (ide értve az ugyanazon gazdálkodó egység más komponenseivel folytatott ügyletekhez kapcsolódó bevételeket és ráfordításokat is) járó üzleti tevékenységet folytat,

b) amelynek működési eredményeit a gazdálkodó egység legfőbb működési döntéshozója rendszeresen felülvizsgálja annak érdekében, hogy döntést hozzon a szegmenshez rendelendő forrásokról, és hogy értékelje teljesítményét, valamint

c) amelynek rendelkezésére állnak a vonatkozó pénzügyi információk.

IFRIC 1 ÉRTELMEZÉS

Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben

HIVATKOZÁSOK

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* (2003-ban módosított)

— IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* (2003-ban módosított)

— IAS 23 *Hitelfelvételi költségek*

— IAS 36 *Eszközök értékvesztése* (2004-ben módosított)

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

HÁTTÉR

1. Számos gazdálkodó egységnek kötelmei állnak fenn az ingatlanok, gépek és berendezések egyes elemeinek leszerelésére, elszállítására és helyreállítására. A jelen értelmezés ezekre a kötelmekre „leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekként" hivatkozik. Az IAS 16 alapján az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének bekerülési értéke tartalmazza az eszköz leszerelésének, elszállításának, és a helyszín helyreállításának előzetesen becsült költségeit, amelyre a gazdálkodó egység kötelme az eszköz megszerzésekor, vagy annak meghatározott időn keresztül, a készletek előállításától eltérő célra történő felhasználása miatt keletkezik. Az IAS 37 arra vonatkozóan tartalmaz előírásokat, hogy hogyan kell értékelni a leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségeket. A jelen értelmezés útmutatást nyújt arra vonatkozóan, hogy a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségek értékelésében bekövetkező változások hatásait hogyan számolják el.

HATÓKÖR

2. A jelen értelmezés a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségek értékelésében bekövetkező azon változásokra vonatkozik, amelyeket:

   (a) az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének bekerülési értéke részeként jelenítettek meg az IAS 16-nak megfelelően; és

   (b) kötelezettségként jelenítettek meg az IAS 37-nek megfelelően.

   Például leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettség állhat fenn valamely termelőüzem leszerelésére, egy környezeti kár helyreállítására a kitermelő iparágakban, vagy egy berendezés elszállítására vonatkozóan.

KÉRDÉS

3. A jelen értelmezés azzal foglalkozik, hogy hogyan kell elszámolni az alábbi olyan események hatásait, amelyek megváltoztatják a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettséget:

   (a) a kötelezettség rendezéséhez szükséges gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások becsült kiáramlásában (pl. cash flow-kban) bekövetkező változás;

   (b) az IAS 37 standard 47. bekezdésében meghatározott aktuális piaci alapú diszkontráta megváltozása (ebbe beleértendők a pénz időértékében, valamint a kötelezettségre konkrétan vonatkozó kockázatokban bekövetkező változások); és

   (c) az a növekedés, amely az idő múlását tükrözi (ezt a diszkont lebontásának is nevezik).

KONSZENZUS

4. Egy meglévő leszerelési, helyreállítási vagy hasonló kötelezettségben bekövetkező olyan változásokat, amelyek egy kötelezettség rendezéséhez szükséges gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásai becsült ütemezésének vagy összegének megváltozása, vagy a diszkontrátában bekövetkező változás miatt következtek be, az alábbi 5–7. bekezdéssel összhangban kell elszámolni.

5. Amennyiben a kapcsolódó eszközt a bekerülésiérték-modell alkalmazásával értékelik:

   (a) a (b) bekezdést is figyelembe véve a kötelezettségben bekövetkező változásokat a kapcsolódó eszköz bekerülési értékéhez a tárgyidőszakban hozzá kell adni, vagy abból azt le kell vonni;

(b) az eszköz bekerülési értékéből levont összeg nem haladhatja meg az eszköz könyv szerinti értékét. Amennyiben a kötelezettség csökkenésének mértéke meghaladja az eszköz könyv szerinti értékét, a többletet azonnal az eredményben kell elszámolni;

(c) amennyiben a módosítás eredményeként az eszköz bekerülési értéke növekszik, a gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell, hogy ez arra utaló jelzés-e, hogy az eszköz új könyv szerinti értéke esetleg nem fog teljes mértékben megtérülni. Amennyiben ez egy ilyen jelzés, a gazdálkodó egységnek el kell végeznie az eszköz értékvesztés szempontjából történő vizsgálatát, felbecsülve annak megtérülő értékét, és az esetleges értékvesztés miatti veszteségeket az IAS 36 szerint kell elszámolnia.

6. Amennyiben a kapcsolódó eszközt az átértékelési modell alkalmazásával értékelik:

(a) a kötelezettségben bekövetkező változások a korábban az adott eszközre vonatkozóan elszámolt átértékelési többletet vagy hiányt módosítják oly módon, hogy:

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 az eredményben elszámolt átértékelési hiányt ír vissza, mely esetben azt az eredményben kell elszámolni;

ii. a kötelezettségben bekövetkező növekedést az eredményben kell elszámolni, kivéve, hogy azt az adott eszközre vonatkozó átértékelési többlet követel egyenlege mértékéig a saját tőkében kimutatott átértékelési többletből kell levonni;

(b) abban az esetben, ha a kötelezettségben bekövetkező csökkenés mértéke meghaladja azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor mutattak volna ki, ha az eszköz értékét a bekerülésiérték-modell alapján határozták volna meg, a többletet azonnal az eredményben kell elszámolni;

(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 az eredménybe, 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 tételeket magában a sajáttőke-változások kimutatásban tegyék közzé. 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 későbbi változást azok felmerülése időpontjában, az eredményben kell elszámolni. Ez a bekerülésiérték-modellre és az átértékelési modellre egyaránt vonatkozik.

8. A diszkont időszakonként történő lebontását annak felmerülése időpontjában, az eredményben kell elszámolni finanszírozási költségként. Az IAS 23 alapján megengedett alternatív eljárás az aktiválásra nem megengedett.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

9. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2004. szeptember 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység egy 2004. szeptember 1-je előtti kezdődő időszakra alkalmazza az értelmezést, közzé kell tennie ezt a tényt.

ÁTTÉRÉS

10. A számviteli politikában bekövetkező változásokat az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard előírásai alapján kell elszámolni ([1]).

([1]) Amennyiben a gazdálkodó egység a jelen értelmezést egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, akkor az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standard korábbi verziójának rendelkezéseit kell követnie, kivéve ha a gazdálkodó egység a standard módosított verzióját már egy korábbi időszakra alkalmazni kezdte.

IFRIC 2 ÉRTELMEZÉS

Tagi részesedések a szövetkezeti gazdálkodó egységekben és hasonló instrumentumok

HIVATKOZÁSOK

— IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* (2003-ban módosított) ([1])

— IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* (2003-ban módosított)

HÁTTÉR

1. Szövetkezeteket és más hasonló gazdálkodó egységeket közös gazdasági vagy társadalmi igények kielégítése céljából alapítanak. A törvények általában olyan társulásként határozzák meg a szövetkezetet, amelynek célja a tagok gazdasági fejlődésének elősegítése, közös üzleti tevékenység útján (az önsegítés elve). A tagok érdekeltségeit a szövetkezetben gyakran a tagi részesedésekként, egységekként vagy hasonló módon jellemzik, és azokra az alábbiak „tagi részesedésként" hivatkoznak.

2. Az IAS 32 határozza meg a pénzügyi instrumentumok pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként való besorolásának elveit. Ezek az elvek különösen vonatkoznak az olyan eladható instrumentumok besorolására, amelyek tulajdonosa eladhatja azokat a kibocsátónak, pénzeszköz vagy más pénzügyi instrumentum ellenében. Ezen elvek alkalmazása a szövetkezeti egységekben lévő tagi részesedésekre és hasonló instrumentumokra nehéz. A Nemzetközi Számviteli Standard Testület támogatói segítséget kértek annak megértésében, hogyan alkalmazhatók az IAS 32 elvei a tagi részesedésekre és a bizonyos tulajdonságokkal rendelkező, hasonló instrumentumokra, valamint azokra a körülményekre vonatkozóan, amelyek fennállásakor ezek a tulajdonságok befolyásolják a kötelezettségként vagy saját tőkeként való besorolást.

HATÓKÖR

3. Ez az értelmezés az IAS 32 hatókörébe tartozó pénzügyi instrumentumokra vonatkozik, beleértve a szövetkezeti egységek tagjai részére kibocsátott olyan pénzügyi instrumentumokat is, amelyek bizonyítékul szolgálnak a tagoknak a gazdálkodó egységben lévő tulajdoni érdekeltségeire. Ez az értelmezés nem vonatkozik a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban teljesítendő vagy teljesíthető pénzügyi instrumentumokra.

KÉRDÉS

4. Számos pénzügyi instrumentum, beleértve a tagi részesedéseket is, tőketulajdonságokkal rendelkezik, mint például szavazati jog vagy részvételi jog az osztalék felosztásban. Bizonyos pénzügyi instrumentumok biztosítják a tulajdonos számára a jogot, hogy pénzeszközre vagy más pénzügyi eszközre váltsa vissza őket, de visszaváltásuk korlátozott lehet. Hogyan kell értékelni ezeket a visszaváltási feltételeket annak meghatározásakor, hogy a pénzügyi instrumentumokat kötelezettségként vagy saját tőkeként kell-e besorolni?

KONSZENZUS

5. A pénzügyi instrumentum (beleértve a szövetkezeti egységekben lévő tagi részesedéseket is) tulajdonosának a visszaváltásra vonatkozó szerződéses joga önmagában nem követeli meg, hogy a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettségként legyen besorolva. Ehelyett a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumra vonatkozó minden feltételt meg kell vizsgálnia annak meghatározásához, hogy az pénzügyi kötelezettségnek vagy saját tőkének minősül-e. E feltételek közé tartoznak a vonatkozó helyi törvények és szabályozások, valamint a gazdálkodó egységnek a besorolás időpontjában érvényes irányítási alapszerződése, viszont nem tartoznak ide az ilyen törvények, szabályozások vagy az alapszerződés várható jövőbeni módosításai.

6. Azok a tagi részesedések, amelyek saját tőkének minősülnének, ha a tagoknak nem lenne joguk a visszaváltásra, saját 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.

7. A tagi részesedések saját tőkének számítanak, ha a gazdálkodó egységnek feltétel nélküli joga van a tagi részesedések visszaváltásának visszautasítására.

8. A helyi törvények és szabályozások, valamint a gazdálkodó egység irányítási alapszerződése többféle tilalmat határozhat meg a tagi részesedések visszaváltására vonatkozóan, pl. feltétel nélküli tilalmakat vagy likviditási kritériumokon alapuló tilalmakat. Ha a visszaváltást helyi törvény, szabályozás vagy a gazdálkodó egység irányítási alapszerződése feltétel nélkül tiltja, akkor a tagi részesedések saját tőkének számítanak. Ugyanakkor a helyi törvény, szabályozás vagy a gazdálkodó egység irányítási alapszerződésének olyan kikötései, amelyek csak bizonyos feltételek – pl. likviditási korlátok – teljesülésekor (vagy nem teljesülésekor) tiltják a visszaváltást, nem jelentik azt, hogy a tagi részesedések saját tőkének minősülnek.

([1]) 2005 augusztusában az IAS 32 elnevezése IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás* standardra változott.

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 saját tőke közötti átsoroláshoz vezet.

10. A kezdeti megjelenítéskor a gazdálkodó egység valós értéken értékeli a visszaváltásra vonatkozó pénzügyi kötelezettségét. Visszaváltási tulajdonsággal rendelkező tagi részesedések esetén a gazdálkodó egység a visszaváltásra vonatkozó pénzügyi kötelezettség valós értékét nem határozhatja meg alacsonyabb értéken, mint az irányítási alapszerződése visszaváltási rendelkezései vagy a vonatkozó jogszabályok alapján maximálisan fizetendő összeg, attól az első időponttól diszkontálva, amikortól az összeg kifizetése igényelhető (lásd a 3. példa).

11. Ahogy azt az IAS 32 standard 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 ráfordítások, függetlenül attól, hogy ezek a kifizetett összegek jogilag osztaléknak, kamatnak vagy másnak minősülnek-e.

12. A. függelék, amely a konszenzus szerves részét képezi, példákat hoz a konszenzus alkalmazására.

KÖZZÉTÉTEL

13. Ha a visszaváltási tilalom változása a pénzügyi kötelezettségek és a saját tőke közötti átsoroláshoz vezet, a gazdálkodó egységnek elkülönítetten közzé kell tennie az átsorolás összegét, időzítését és okát.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

14. Ezen értelmezés hatálybalépésének napja és áttérési követelményei megegyeznek a (2003-ban módosított) IAS 32-re vonatkozókkal. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység a jelen értelmezést egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie. A jelen értelmezést visszamenőlegesen kell alkalmazni.

Függelék

A konszenzus alkalmazásának példái

Ez a függelék az értelmezés szerves részét képezi.

A1. A 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 alapszerződése kimondja, hogy a visszaváltásra a gazdálkodó egység kizárólagos rendelkezése alapján kerül sor. Az alapszerződés nem tartalmaz a rendelkezésre vonatkozó további kifejtést vagy korlátozást. Mind ez idáig a gazdálkodó egység sohasem tagadta meg a tagi részesedések visszaváltását, bár az irányító testület rendelkezik az ehhez szükséges joggal.

Besorolás

A3. A gazdálkodó egységnek feltétel nélküli joga van a visszaváltás visszautasítására és a tagi részesedések saját tőkének számítanak. Az IAS 32 felállítja a besorolásnak a pénzügyi instrumentum feltételein alapuló alapelveit, és megjegyzi, hogy a diszkrecionális kifizetések gyakorlata vagy szándéka nem váltja ki a kötelezettségkénti besorolást. Az IAS 32 standard AG26. bekezdése kimondja:

A nem visszaváltható elsőbbségi részvények esetén a megfelelő besorolást a részvényekhez esetlegesen kapcsolódó egyéb jogok határozzák meg. A besorolás a szerződéses megállapodás tartalmának, valamint a pénzügyi kötelezettség és a tőkeinstrumentum fogalmainak összevetésén alapul. Amennyiben az elsőbbségi részvényekre történő halmozódó vagy nem halmozódó kifizetésekről a kibocsátó határoz, úgy a részvények tőkeinstrumentumnak minősülnek. Az elsőbbségi részvények tőkeinstrumentumként vagy pénzügyi kötelezettségként való besorolására nincs hatással például:

(a) a korábbi nyereségfelosztási gyakorlat;

(b) a jövőbeni nyereségfelosztásra vonatkozó szándék;

(c) a kibocsátó törzsrészvényeinek árára gyakorolt esetleges negatív hatás, amennyiben nem kerül sor nyereségfelosztásra (a törzsrészvények utáni osztalékkifizetésre vonatkozó korlátozás miatt, ha az elsőbbségi részvények után nem történik osztalék kifizetés);

(d) a kibocsátó tartalékainak összege;

(e) a kibocsátó valamely időszakra vonatkozó eredmény várakozása; vagy

(f) a kibocsátó arra való képessége vagy képtelensége, hogy az adott időszak eredményének összegét befolyásolja.

2. példa

Tények

A4. A gazdálkodó egység alapszerződése kimondja, hogy a visszaváltásra a gazdálkodó egység kizárólagos rendelkezése alapján kerül sor. Az alapszerződés azonban kijelenti, hogy a visszaváltási kérelem jóváhagyása automatikus, kivéve, ha a gazdálkodó egység nem képes a likviditásra vagy a tartalékolásra vonatkozó helyi szabályozás megsértése nélkül fizetni.

Besorolás

A5. A gazdálkodó egységnek nincs feltétel nélküli joga a visszaváltás visszautasítására és a tagi részesedések pénzügyi kötelezettségek. A fent részletezett korlátozások a gazdálkodó egységnek a kötelezettsége rendezésére vonatkozó képességén alapulnak. A visszaváltást csak akkor korlátozzák, ha a likviditási vagy tartalékolási követelmények nem teljesülnek, és abban az esetben is csak a teljesülés időpontjáig. Ebből következően az IAS 32 által lefektetett elveknek megfelelően nem eredményezik a pénzügyi instrumentum saját tőkeként való besorolását. Az IAS 32 standard AG25. bekezdése kimondja:

Elsőbbségi részvényeket különféle jogokkal lehet kibocsátani. Az elsőbbségi részvény pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként történő besorolására vonatkozó döntés meghozatalakor a gazdálkodó egység felméri a részvényhez kapcsolódó jogokat, hogy megállapítsa, rendelkezik-e a részvény a pénzügyi kötelezettségek alapvető jellegzetességével. Például egy elsőbbségi részvény, amely meghatározott időpontban, vagy a részvényes választása alapján visszaváltandó, megfelel a pénzügyi kötelezettség definíciójának, mivel a kibocsátónak kötelezettsége áll fenn pénzügyi eszközöket átadni a részvények birtokosainak. Az, *hogy a kibocsátó a szerződésben megjelölt időpontban akár forráshiány, törvényes korlátozás, vagy elegendő nyereség vagy tartalék rendelkezésre állása hiányában nem képes eleget tenni az elsőbbségi részvény törlesztésével kapcsolatos kötelmének, nem teszi semmissé a kötelmet.* [Kiemelés hozzáadva]

A VISSZAVÁLTÁSRA VONATKOZÓ TILALMAK (8. és 9. bekezdés)

3. példa

Tények

A6. A szövetkezeti egység különböző időpontokban és különböző összegekre vonatkozóan az alábbi részesedéseket bocsátotta ki tagjai részére:

(a) 20X1. január 1-jén 100 000 részesedés, egyenként 10 CU értékben (1 000 000 CU);

(b) 20X2. január 1-jén 100 000 részesedés, egyenként 20 CU értékben (további 2 000 000 CU, így a kibocsátott részesedések teljes összege 3 000 000 CU).

A részvények a kibocsátási összegen látra szólóan visszaválthatók.

A7. A szövetkezet alapszerződése kimondja, hogy a kumulált visszaváltások nem haladhatják meg a bármikor forgalomban lévő tagi részesedések legmagasabb számának 20 százalékát. 20X2. december 31-én a gazdálkodó egység 200 000 forgalomban lévő részesedéssel rendelkezik. Ez mind ez idáig a forgalomban lévő részesedések legnagyobb száma és eddig nem váltottak vissza részesedést. 20X3. január 1-jén a gazdálkodó egység módosítja irányítási alapszerződését, és felemeli a halmozódó visszaváltás értékét a bármikor forgalomban lévő tagi részesedések legmagasabb számának 25 százalékára.

Besorolás

Az irányítási alapszerződés módosítását megelőzően

A8. A visszaváltási tilalmat meghaladó tagi részesedések pénzügyi kötelezettségnek számítanak. A gazdálkodó egység valós értéken értékeli ezt a pénzügyi kötelezettséget a kezdeti megjelenítéskor. Mivel ezek a részvények látra szólóan visszaválthatók, a szövetkezet meghatározza az ilyen pénzügyi kötelezettségek valós értékét, az IAS 39 standard 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 20X2. január 1-jén a visszaváltási rendelkezések értelmében fizetendő maximális összeg 40 000 részesedésre nőtt, egyenként 20 CU értékben. A 20 CU értékű további részesedések kibocsátása új kötelezettséget teremt, amelyet a kezdeti megjelenítéskor, valós értéken kell figyelembe venni. Ezen részesedések kibocsátása után a kötelezettség a teljes részesedéskibocsátás (200 000) 20 százaléka 20 CU értéken figyelembe véve, vagy 800 000 CU. Ez megköveteli további 600 000 CU kötelezettség megjelenítését. Ebben a példában nyereség vagy veszteség nem kerül megjelenítésre. Következésképpen a gazdálkodó egység most 800 000 CU-t sorol be pénzügyi kötelezettségként és 2 200 000 CU-t saját tőkeként. Ez a példa feltételezi, hogy 20X1. január 1-je és 20X2. december 31-e között ezek az összegek nem változnak.

Az irányítási alapszerződés módosítását követően

A10. Az irányítási alapszerződés módosítását követően a szövetkezeti egységtől most már igényelhető maximum a forgalomban lévő részesedései 25 százalékának, vagy maximum 50 000 részesedésének a visszaváltása, egyenként 20 CU értékben. Következésképpen 20X3. január 1-jén a szövetkezet 1 000 000 CU-t sorol be pénzügyi kötelezettségként, amely a visszaváltási rendelkezések értelmében fizetendő maximális összeg, az IAS 39 standard 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 az átsoroláskor.

4. példa

Tények

A11. A szövetkezetek működésére vonatkozó helyi törvény vagy a gazdálkodó egység irányítási alapszerződése megtiltja a tagi részesedések visszaváltását a gazdálkodó egység számára abban az esetben, ha a visszaváltás a tagi részesedésekből származó befizetett tőkét a tagi részesedésekből származó befizetett jegyzett tőke legmagasabb értékének 75 százaléka alá csökkentené. Egy adott szövetkezet esetében a legnagyobb összeg 1 000 000 CU. A 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 pénzügyi kötelezettségként. A már idézett bekezdésen felül az IAS 32 standard 18(b) bekezdése részben kimondja a következőt:

…az olyan pénzügyi instrumentum, amely azt a jogot biztosítja birtokosának, hogy azt a kibocsátónak visszaadhassa pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserében („eladható instrumentum"), pénzügyi kötelezettség. 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 maradványérdekeltségre. Az opció megléte arra, hogy a birtokos az adott instrumentumot visszaszolgáltathassa a kibocsátónak pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi eszközért cserébe, azt jelenti, hogy az eladható instrumentum megfelel a pénzügyi kötelezettség fogalmának.

A13. Az ebben a példában ismertetett visszaváltási tilalom különbözik az IAS 32 standard 19. és AG25. bekezdéseiben foglalt korlátozásoktól. Azok a korlátozások a gazdálkodó egység azon képességét korlátozzák, hogy megfizesse a pénzügyi kötelezettség miatt esedékes összeget, azaz csak, ha bizonyos feltételek teljesülnek, akkor akadályozzák

meg a kötelezettség kifizetését. Ezzel ellentétben ez a példa a bizonyos összeg feletti visszaváltás feltétel nélküli tilalmát ismerteti, függetlenül attól, hogy a szövetkezet képes-e visszaváltani a tagi részesedéseket (pl. készpénzforrásai, nyeresége vagy felosztható tartalékai révén). Valójában a visszaváltás tilalma megakadályozza a gazdálkodó egységet abban, hogy fizetési kötelezettséget vállaljon azért, hogy a befizetett tőke egy bizonyos meghatározott összegénél többet váltson vissza. Emiatt a visszaváltási tilalom alá eső részesedéshányad nem számít pénzügyi kötelezettségnek. Míg az egyes tagok részesedései külön-külön visszaválthatók, a forgalomban lévő teljes részesedésmennyiség bizonyos hányada kizárólag a gazdálkodó egység megszüntetése esetén váltható vissza.

5. példa

Tények

A14. Az e példában szereplő tények megegyeznek a 4. példában ismertetettekkel. Ezenfelül a 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 feltételes korlátozásokon, amelyek csak likviditási vagy más feltételek nem teljesülésekor akadályozzák meg a visszaváltást, és akkor is csak e feltételek teljesüléséig. Az IAS 32 standard 19. és AG25. bekezdései vonatkoznak erre az esetre.

6. példa

Tények

A16. A gazdálkodó egység irányítási alapszerződése megtiltja a tagi részesedések visszaváltását, kivéve a megelőző három évben új vagy meglévő tagok számára további tagi részesedések kibocsátásából befolyó bevétel mértékét. A tagi részesedések kibocsátásából származó bevételt azon részesedések visszaváltására kell fordítani, amelyeknek visszaváltását a tagok kérték. A megelőző három év folyamán a tagi részesedések kibocsátásából származó bevétel 12 000 CU volt, és nem váltottak vissza tagi részesedést.

Besorolás

A17. A gazdálkodó egység 12 000 CU értékű tagi részesedést sorol a pénzügyi kötelezettségek közé. A 4. példában levont következtetésekkel összhangban, a visszaváltás feltétel nélküli tilalma által érintett tagi részesedések nem pénzügyi kötelezettségek. Ilyen feltétel nélküli tilalom vonatkozik a megelőző három év előtt kibocsátott részesedésekből befolyó bevételnek megfelelő összegre, következésképpen ez az összeg saját tőkének számít. A megelőző három éven belül kibocsátott részesedésekből származó bevételre azonban nem vonatkozik a visszaváltás feltétel nélküli tilalma. Következésképpen a megelőző három éven belül a tagi részesedések kibocsátásából származó bevétel pénzügyi kötelezettséget keletkeztet, egészen addig, amíg már nem használható fel a tagi részesedések visszaváltására. Ennek következtében a gazdálkodó egység a három megelőző év folyamán kibocsátott részvényekből befolyó bevételnek megfelelő pénzügyi kötelezettséggel rendelkezik, levonva belőle az ebben az időszakban megvalósított visszaváltásokat.

7. példa

Tények

A18. A gazdálkodó egység egy szövetkezeti bank. A szövetkezeti bankok tevékenységét szabályozó helyi törvény kimondja, hogy a gazdálkodó egység összes „nyitott kötelezettségének" (a szabályozásban meghatározott kifejezés magában foglalja a tagi részesedéseket is) legalább 50 %-a a tagok befizetett tőkéjének formájában kell lennie. A szabályozás hatása, hogy ha a szövetkezet összes nyitott kötelezettsége tagi részesedés formájában van, akkor a szövetkezet mindet vissza is válthatja. 20X1. december 31-én a szövetkezet összesen 200 000 CU értékű nyitott kötelezettséggel rendelkezik, amelyből 125 000 CU tagi részesedés. A tagi részesedésekre vonatkozó feltételek engedélyezik a tulajdonos számára a látra szóló visszaváltást, és a gazdálkodó egység alapszerződése sem korlátozza a visszaváltást.

Besorolás

A19. Ebben a példában a tagi részesedések pénzügyi kötelezettségként vannak besorolva. A visszaváltási tilalom hasonló az IAS 32 standard 19. és AG25. bekezdéseiben ismertetett korlátozásokhoz. A korlátozás feltételesen korlátozza a gazdálkodó egység azon képességét, hogy megfizesse a pénzügyi kötelezettség miatt esedékes összeget, azaz, csak ha bizonyos feltételek teljesülnek, akkor akadályozzák meg a kötelezettség kifizetését. Konkrétabban, a gazdálkodó egységtől követelhető lenne a tagi részesedések teljes összegének (125 000 CU) kifizetése, ha az összes más kötelezettségét (75 000 CU) visszafizette. Következésképpen a visszaváltás tilalma nem akadályozza meg a gazdálkodó egységet abban, hogy pénzügyi kötelezettséget vállaljon fel a tagi részesedések meghatározott számát vagy a befizetett tőke meghatározott összegét meghaladó visszaváltásra. Ez csak addig teszi lehetővé a gazdálkodó szervezet számára a visszaváltás elhalasztását, amíg a másik feltétel, azaz a többi kötelezettség visszafizetése, nem teljesül. Az ebben a példában szereplő tagi részesedések nem esnek a visszaváltás feltétel nélküli tilalma alá, és emiatt pénzügyi kötelezettségnek minősülnek.

IFRIC 4 ÉRTELMEZÉS

Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* (2003-ban módosított)

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

— IAS 38 *Immateriális javak* (2004-ben módosított)

HÁTTÉR

1. A gazdálkodó egység megállapodásra léphet, amely állhat egy ügyletből vagy a vonatkozó ügyletek sorozatából, amely jogi szempontból nem lízing formájában jön létre, de eszköz (pl. ingatlanok, gépek és berendezések) használatának jogát adja át egyszeri vagy sorozatos fizetés ellenében. Azon megállapodások közé, ahol az egyik gazdálkodó egység (a szállító) egy eszköz használatának jogát adhatja át másik gazdálkodó egységnek (a vevőnek), gyakran a vonatkozó szolgáltatásokkal együtt, a következők tartoznak:

   — kiszervezési megállapodások (pl. egy gazdálkodó egység adatfeldolgozó tevékenységének kiszervezése),

   — megállapodások a távközlési iparágban, ahol hálózatteljesítmény-szállítók kötnek szerződéseket arra, hogy vevőknek teljesítményre vonatkozó jogokat biztosítanak,

   — „vidd vagy fizess" típusú és hasonló szerződések, ahol a vevők meghatározott kifizetéseket teljesítenek, függetlenül attól, hogy sor került-e a szerződésben szereplő termékek vagy szolgáltatások leszállítására (pl. olyan „vidd vagy fizess" típusú szerződés esetén, amely a szállító áramfejlesztője teljesítményének lényegében teljes megszerzésére vonatkozik).

2. Ez az értelmezés útmutatást nyújt annak meghatározásához, hogy az ilyen megállapodások lízingnek minősülnek-e, vagy hogy tartalmaznak-e lízinget, amelyet az IAS 17-nek megfelelően kell elszámolni. Nem tartalmaz ugyanakkor útmutatást annak meghatározásához, hogy a lízinget hogyan kell besorolni azon standard értelmében.

3. Egyes megállapodásoknál a mögöttes eszköz, amely a lízing tárgyát képezi egy nagyobb eszköz hányada. Ez az értelmezés nem foglalkozik azzal, hogy hogyan kell meghatározni azt, hogy egy nagyobb eszköz hányada maga mikor minősül mögöttes eszköznek az IAS 17 alkalmazása szempontjából. Mindazonáltal a jelen értelmezés hatókörébe tartoznak az olyan megállapodások, amikor a mögöttes eszköz elszámolási egységnek minősül az IAS 16 vagy az IAS 38 értelmében.

HATÓKÖR

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, hogy alapuljon, és annak vizsgálatát követeli meg, hogy:

   (a) a megállapodás teljesítése konkrét eszköz vagy eszközök (az eszköz) használatától függ-e; és

(b) a megállapodás az eszköz használatának jogát adja-e át.

A megállapodás teljesítése konkrét eszköz használatától függ

7. Bár egy konkrét eszköz egyértelműen meg lehet határozva a megállapodásban, az nem minősül lízingügylet tárgyának abban az esetben, ha a megállapodás teljesítése nem függ a konkrét eszköz használatától. Ha például a szállító egy meghatározott mennyiségű árut vagy szolgáltatást köteles szállítani, és jogában áll és képes ezeket az árukat vagy szolgáltatásokat más, a megállapodásban nem szereplő eszközök felhasználásával szállítani, akkor a megállapodás teljesítése nem függ a konkrét eszköztől, és a megállapodás nem tartalmaz lízinget. Olyan garanciális kötelem, amely a konkrét eszköz nem megfelelő működésekor megengedi vagy megköveteli ugyanannak vagy hasonló eszköznek a helyettesítését, nem zárja ki a lízingügyletként való kezelést. Ezenkívül, egy szerződéses kikötés (függő vagy másmilyen), amely egy meghatározott időpontban vagy azt követően bármilyen okból megengedi vagy megköveteli a szállítótól az egyéb eszközökkel való helyettesítést, nem zárja ki a lízingügyletként való kezelést a helyettesítés időpontját megelőzően.

8. Az eszköz hallgatólagosan meghatározott, ha például a szállító csak egy eszközt birtokol vagy lízingel a kötelem teljesítésére, és gazdaságilag nem megvalósítható vagy kivitelezhető a szállító számára más eszközök használatával teljesíteni a kötelmet.

A megállapodás átadja az eszköz használatának jogát

9. A megállapodás akkor adja át az eszköz használatának jogát, ha a megállapodás átadja a vevőnek (lízingbevevő) a mögöttes eszköz használata feletti ellenőrzés jogát. A mögöttes eszköz használata feletti ellenőrzés jogát akkor adták át, ha az alábbi feltételek bármelyike teljesül:

(a) a vevőnek képessége vagy joga van üzemeltetni az eszközt, vagy irányítani másokat az eszköz általa meghatározott módon való üzemeltetésére, miközben az eszköz teljesítményének vagy más hasznosságának jelentéktelennél nagyobb részével rendelkezik, vagy azt ellenőrzi;

(b) a vevőnek képessége vagy joga van a mögöttes eszközhöz való fizikai hozzáférést ellenőrizni, miközben az eszköz teljesítményének vagy más hasznosságának jelentéktelennél nagyobb részével rendelkezik, vagy azt ellenőrzi;

(c) a tények és körülmények azt jelzik, hogy esetleges a valószínűsége annak, hogy a vevőtől különböző egy vagy több fél az eszközzel a megállapodás időtartama alatt előállított vagy létrehozott teljesítmény jelentéktelennél nagyobb részét megszerzi, és a vevő által a teljesítményért fizetendő összeg nincs sem szerződés alapján a teljesítmény egységeihez kötve, sem nem egyenlő a teljesítménynek a leszállításkor aktuális egységenkénti piaci árával.

Annak vizsgálata és felülvizsgálata, hogy egy megállapodás lízing-e, vagy tartalmaz-e lízinget

10. Annak vizsgálatát, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget, az összes tény és körülmény alapján kell elvégezni a megállapodás kezdetekor, amely a megállapodás időpontja és a feleknek a megállapodás legfontosabb feltételeiben való megállapodásának időpontja közül a korábbi. Annak felülvizsgálatát a megállapodás kezdetét követően, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget, csak akkor kell elvégezni, ha az alábbi feltételek bármelyike teljesül:

(a) megváltoznak a szerződéses feltételek, kivéve, ha a módosítás csak megújítja vagy kiterjeszti a megállapodást;

(b) lehívnak egy megújítási opciót, vagy a megállapodásban részt vevő felek annak kiterjesztésében egyeznek meg, kivéve, ha a megújítás vagy a kiterjesztés kezdetben is szerepelt a lízingfeltételek között, az IAS 17 standard 4. bekezdésének megfelelően. A megállapodás olyan megújítását vagy kiterjesztését az eredeti megállapodás időtartamának vége előtt, amely nem jelenti az eredeti megállapodás bármely feltételének a módosítását, a 6. és 9. bekezdés alapján csak a megújítási vagy kiterjesztési időszak tekintetében kell értékelni;

(c) változás történik annak meghatározásában, hogy a teljesítés függ-e egy konkrét eszköztől;

(d) az eszköz jelentősen megváltozik, például jelentős fizikai átalakulás az ingatlanban, gépben vagy berendezésben.

11. A megállapodás felülvizsgálatának a felülvizsgálat időpontjában fennálló tényeken és körülményeken kell alapulnia, beleértve a megállapodás hátralévő időtartamát is. A becslés változásai (például a vevőnek vagy más potenciális vevőknek szállítandó teljesítmény becsült összege) nem válthat ki felülvizsgálatot. Ha egy megállapodást felülvizsgálnak, és úgy ítélik meg, hogy az lízingügyletet tartalmaz (vagy nem tartalmaz), a lízingelszámolást kell alkalmazni (vagy meg kell szüntetni a lízingelszámolás alkalmazását):

(a) a 10. bekezdés (a), (c) vagy (d) esetében akkortól, amikor a körülményeknek a felülvizsgálatra okot adó változása bekövetkezik;

(b) a 10. bekezdés (b) esetében a megújítási vagy kiterjesztési időszak kezdetétől.

A lízingre vonatkozó fizetések elkülönítése egyéb fizetésektől

12. Ha egy megállapodás lízinget tartalmaz, akkor a megállapodásban részt vevő feleknek az IAS 17 követelményeit kell alkalmazniuk a megállapodás lízingelemére, kivéve, ha az IAS 17 standard 2. bekezdése értelmében mentesülnek e követelmények alól. Következésképpen, ha egy megállapodás lízinget tartalmaz, akkor az IAS 17 standard 7–19. bekezdései értelmében a lízing pénzügyi lízingnek vagy operatív lízingnek minősül. A megállapodás egyéb, az IAS 17 hatóköre alá nem tartozó elemeit más standardoknak megfelelően kell elszámolni.

13. Az IAS 17 követelményeinek alkalmazása céljából, a megállapodás által megkövetelt fizetéseket és egyéb ellenértéket a megállapodás kezdetekor vagy a megállapodás felülvizsgálatakor, azok relatív valós értéke alapján kell elkülöníteni a lízingre vonatkozó és az egyéb elemekre vonatkozó részekre. Az IAS 17 standard 4. bekezdésében meghatározott minimális lízingfizetések csak a lízingre vonatkozó fizetéseket tartalmazzák (azaz az eszköz használati jogáért fizetendő összegeket), és nem tartalmazzák a megállapodás egyéb elemeire (pl. szolgáltatások és inputköltségek) vonatkozó fizetéseket.

14. Bizonyos esetekben a lízingre vonatkozó fizetések elválasztása a megállapodás egyéb elemeire vonatkozó fizetésektől megköveteli, hogy a vevő becslési technikát alkalmazzon. A vevő például megbecsülheti a lízingfizetéseket egy más elemeket nem tartalmazó, hasonló eszközre vonatkozó lízingmegállapodásnak a figyelembevételével; vagy a megállapodás más elemeiért teljesítendő fizetéseknek hasonló megállapodások alapján történő megbecslésével, majd e fizetések levonásával a megállapodás szerinti teljes fizetésekből.

15. Ha a vevő úgy ítéli meg, hogy kivitelezhetetlen a fizetések megbízható különválasztása, akkor:

(a) pénzügyi lízing esetén egy eszközt és egy kötelezettséget kell megjelenítenie a 7. és 8. bekezdésben a lízing tárgyaként meghatározott mögöttes eszköz valós értékével egyenlő összegben. Ezt követően a kötelezettséget csökkenteni kell, ahogy a fizetések megtörténnek, és a kötelezettségre vonatkozó, számított pénzügyi ráfordítást megjelenítik a vevő járulékos kamatlábának alkalmazásával ([1]),

(b) operatív lízing esetén a megállapodás értelmében fennálló összes fizetést lízingdíjként kell kezelnie az IAS 17 közzétételi előírásainak való megfelelés érdekében, azonban

i. ezeket a kifizetéseket az olyan más megállapodásokban szereplő minimális lízingfizetésektől elkülönítve kell közzétennie, amelyek nem tartalmaznak nem lízinggel kapcsolatos elemekre vonatkozó fizetéseket; és

ii. ki kell jelentenie, hogy a közzétett fizetések tartalmaznak a megállapodás nem lízinggel kapcsolatos elemeire vonatkozó fizetéseket is.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

16. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység a jelen értelmezést egy 2006. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

ÁTMENET

17. Az IAS 8 meghatározza, hogyan kezelje egy gazdálkodó egység az értelmezés kezdeti alkalmazása miatt a számviteli politikában bekövetkező változást. Az értelmezés első alkalmazásakor a gazdálkodó egység nem köteles teljesíteni ezeket a követelményeket. Ha a gazdálkodó egység él ezzel a felmentéssel, akkor az értelmezés 6–9. bekezdését azokra a megállapodásokra kell alkalmaznia, amelyek már léteztek annak a legkorábbi időszaknak a kezdetén, amelyre vonatkozóan az IFRS-ek szerinti összehasonlító adatokat bemutatnak, az adott időszak kezdetén fennálló tények és körülmények alapján.

([1]) Azaz a lízingbevevőnek az IAS 17 standard 4. bekezdésében meghatározott járulékos kamatlábával.

IFRIC 5 ÉRTELMEZÉS

A leszerelési, a helyreállítási és a környezetrehabilitációs pénzalapokból származó érdekeltségekre vonatkozó jogok

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— 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*

— IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* (2003-ban módosított)

— SIC-12 *Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó egységek* (2004-ben módosított)

HÁTTÉR

1. A leszerelési, a helyreállítási és a környezetrehabilitációs pénzalapok (a továbbiakban leszerelési pénzalapok vagy pénzalapok) célja eszközök elkülönítése a gépek (pl. atomerőmű) vagy egyes berendezések (pl. gépjárművek) leszerelésére vonatkozó bizonyos vagy összes költség fedezése, vagy környezetrehabilitáció végzése (mint például a vízszennyezés megszüntetése vagy aknamező helyreállítása) a továbbiakban együttesen: „leszerelés”.

2. Az ezekhez a pénzalapokhoz való hozzájárulás lehet önkéntes vagy törvény által megkövetelt. A pénzalapok a következő szerkezetek valamelyikével rendelkezhetnek:

   (a) egy hozzájáruló által, a saját leszerelési kötelmeinek teljesítése érdekében létrehozott pénzalapok, egy konkrét helyszínre vagy számos, földrajzilag szétszórtan elhelyezkedő helyszínre vonatkozóan;

   (b) több hozzájáruló által, elkülönült vagy közös leszerelési kötelmeik teljesítése érdekében létrehozott pénzalapok, ha a hozzájárulók hozzájárulásuk mértékéig jogosultak a leszerelési költségek visszatérítésére és a hozzájárulásból keletkező minden tényleges nyereségre, levonva a pénzalap működtetésének költségeiből való részesedésüket. A hozzájárulók kötelesek lehetnek további hozzájárulásokat tenni, például abban az esetben, ha egy másik hozzájáruló csődbe megy;

   (c) több hozzájáruló által, elkülönült vagy közös leszerelési kötelmeik teljesítése érdekében létrehozott pénzalapok, amikor a hozzájárulás megkövetelt szintje a hozzájáruló tényleges tevékenységén alapul, és az adott hozzájáruló által szerzett haszon annak múltbeli tevékenységén alapul. Ilyen esetben eltérés lehet a hozzájáruló által adott (a tényleges tevékenységen alapuló) hozzájárulás összege és a pénzalapból realizálandó (a múltbeli tevékenységen alapuló) érték között.

3. Az ilyen pénzalapok általában a következő tulajdonságokkal rendelkeznek:

   (a) a pénzalapot független kurátorok önállóan működtetik;

   (b) a gazdálkodó egységek (hozzájárulók) hozzájárulást adnak a pénzalapnak, amelyet különféle eszközökbe fektetnek be, amelyek között lehetnek adósság- és tőkebefektetések, és amelyek rendelkezésre állnak a hozzájárulók leszerelési költségei kifizetésének segítésére. A kurátorok határozzák meg, hogyan fektetik be a hozzájárulásokat, a pénzalap irányadó dokumentumai és a vonatkozó törvények és egyéb szabályok által meghatározott korlátozások figyelembevételével;

   (c) a hozzájárulók megtartják a leszerelési költségek megfizetésére vonatkozó kötelmet. A hozzájárulók azonban visszatérítést kaphatnak a leszerelési költségekre a pénzalapból a felmerült leszerelési költségek és a hozzájárulónak a pénzalap eszközeiben való részesedése közül az alacsonyabb összegéig;

   (d) a hozzájárulók korlátozottan vagy egyáltalán nem férhetnek hozzá a pénzalap eszközeinek többletéhez, a megfelelő leszerelési költségek teljesítésére felhasznált összegen felül.

HATÓKÖR

4. Ez az értelmezés az olyan leszerelési pénzalapokból származó érdekeltségeknek a hozzájáruló pénzügyi kimutatásaiban történő elszámolására vonatkozik, amely az alább felsorolt mindkét tulajdonsággal rendelkezik:

(a) az eszközöket külön kezelik (akár azáltal, hogy azokat egy különálló jogi személy birtokolja, akár azáltal, hogy azokat egy másik gazdálkodó egységen belül, elkülönített eszközként tartják); és

(b) a hozzájáruló korlátozott hozzáféréssel rendelkezik az eszközhöz.

5. Egy pénzalapban lévő maradványérdekeltség, amely meghaladja a visszatérítésre való jogosultságot, pl. egy felosztási jog az összes leszerelés elvégzését követően vagy a pénzalap megszüntetésekor, az 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.

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, az eredményben kell megjeleníteni a változások felmerülésének időszakában.

További hozzájárulásokra vonatkozó kötelmek elszámolása

10. Ha a hozzájárulónak kötelme van további hozzájárulásokat tenni, például egy másik hozzájáruló csődje esetén, vagy ha a pénzalap által kezelt befektetési eszközök értéke olyan alacsony lesz, hogy már nem elegendő a pénzalap visszatérítési kötelmeinek teljesítésére, ez a kötelem egy, az IAS 37 hatókörébe tartozó függő kötelezettség. A hozzájárulónak csak akkor kell megjelenítenie a kötelezettséget, ha valószínű, hogy további hozzájárulások megtételére lesz szükség.

Közzététel

11. A hozzájárulónak közzé kell tennie a pénzalapban birtokolt érdekeltségének jellegét, és a pénzalapban lévő eszközökhöz való hozzáférés bárminemű korlátozását.

12. Ha a hozzájárulónak kötelme van potenciális további hozzájárulások megtételére, amely nincs kötelezettségként megjelenítve (lásd a 10. bekezdést), akkor az IAS 37 standard 86. bekezdésében meghatározottakat közzé kell tennie.

13. Ha a hozzájáruló a 9. bekezdés szerint számolja el egy pénzalapban meglévő érdekeltségét, akkor az IAS 37 standard 85(c) bekezdésében meghatározottakat közzé kell tennie.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

14. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést 2006. január 1-jén vagy azt követően kezdődő, éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó egység a jelen értelmezést egy 2006. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

ÁTMENET

15. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

IFRIC 6 ÉRTELMEZÉS

Bizonyos piacon való részvételből eredő kötelezettségek – elektromos és elektronikus berendezések hulladékai

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

HÁTTÉR

1. Az IAS 37 standard 17. bekezdése rögzíti, hogy a kötelmet keletkeztető esemény egy olyan múltbeli esemény, amely jelenbeli kötelmet hoz létre, azt eredményezve, hogy a gazdálkodó egységnek nincs más reális lehetősége, mint hogy ezt a kötelmét teljesítse.

2. Az IAS 37 standard 19. bekezdése rögzíti, hogy céltartalékként csak a „múltbeli eseményekből eredő, a gazdálkodó egység jövőbeli cselekedeteitől függetlenül létező kötelmeket" jelenítenek meg.

3. Az Európai Unió elektromos és elektronikus berendezések hulladékairól (E és EBH) szóló irányelve, amely a hulladék berendezések összegyűjtését, kezelését, hasznosítását és környezetbarát ártalmatlanítását szabályozza, kérdéseket vetett fel a tekintetben, hogy az E és EBH végleges kivonásához kapcsolódó kötelezettséget mikor kell megjeleníteni. Az irányelv különbséget tesz a hulladékká vált „új" és „régebbi" berendezések, valamint a magánháztartásokból, és a magánháztartásoktól eltérő egyéb forrásból származó hulladék között. Az új hulladék a 2005. augusztus 13. után értékesített termékekhez kapcsolódik. Az irányelv alkalmazásában az ezen időpont előtt értékesített valamennyi háztartási berendezés hulladékká vált régebbi berendezésnek minősül.

4. Az irányelv előírja, hogy a régebbi háztartási berendezések hulladékkezelési költségeit az adott jellegű berendezés azon gyártóinak kell viselniük, amelyek a piacon az egyes tagállamok alkalmazandó jogszabályaiban meghatározott időszakon (mérési időszakon) keresztül jelen vannak. Az irányelv előírja, hogy valamennyi tagállamnak olyan rendszert kell létrehoznia, amelyben a költségekhez minden gyártó arányosan, „pl. az adott berendezés jellegének megfelelő piaci részesedése arányában járul hozzá."

5. Az értelmezésben használt néhány kifejezés, mint például a „piaci részesedés" vagy a „mérési időszak" nagyon eltérő módon lehetnek meghatározva az egyes tagállamok vonatkozó jogszabályaiban. A mérési időszak hossza lehet például egy év, vagy mindössze egy hónap is. A piaci részesedés mérése és a kötelezettség kiszámítására alkalmazott képletek hasonlóképpen különbözhetnek a különböző nemzeti jogszabályokban. Ezek a példák azonban csupán a kötelezettség értékelésére vannak hatással, ami nem tartozik az értelmezés hatókörébe.

HATÓKÖR

6. Ezen értelmezés útmutatást nyújt a régebbi háztartási berendezések értékesítésével kapcsolatban felmerülő, a hulladékkezelésre az Európai Unió E és EHB irányelve szerint vonatkozó kötelezettségeknek a gyártók pénzügyi kimutatásaiban való megjelenítésére.

7. Az értelmezés nem foglalkozik sem az új hulladékokkal, sem a magánháztartásoktól eltérő egyéb forrásokból származó hulladékká vált régebbi berendezésekkel. Az e hulladékok kezeléséhez kapcsolódó kötelezettségeket az IAS 37 standard megfelelőképpen lefedi. Mindazonáltal, amennyiben a nemzeti jogszabályok hasonlóképpen kezelik a magánháztartásokból származó új hulladékot, mint a magánháztartásokból származó hulladékká vált régebbi berendezéseket, az értelmezés alapelvei alkalmazandók az IAS 8 standard 10–12. bekezdéseiben szereplő hierarchiára való hivatkozással. Az IAS 8 standard hierarchiája más olyan rendelkezések esetében is releváns, amelyek a költségekhez való hozzájárulás EU-irányelvben meghatározott modelljéhez hasonló módon rónak ki kötelmeket.

KÉRDÉS

8. Az IFRIC felkérést kapott, hogy határozza meg a E és EHB végleges kivonása kapcsán, hogy az IAS 37 standard 14. bekezdésének (a) pontjával összhangban mi minősül kötelmet keletkeztető eseménynek a hulladékkezelési költségekre képzett céltartalék elszámolásához:

   — a régebbi háztartási berendezések előállítása vagy értékesítése?

   — a piacon való jelenlét a mérési időszakban?

   — a költségek felmerülése a hulladékkezelési tevékenységek végzése során?

KONSZENZUS

9. Az IAS 37 standard 14. bekezdésének (a) pontjával összhangban a kötelmet keletkeztető esemény a piacon való jelenlét a mérési időszak során. Következésképpen a termék előállításakor és értékesítésekor nem keletkezik a régebbi háztartási berendezések hulladékkezelési költségeihez kapcsolódó kötelezettség. Mivel a régebbi háztartási berendezésekre vonatkozó kötelem a mérési időszak alatti piaci jelenléthez kapcsolódik, nem pedig a kivonandó termékek gyártásához vagy értékesítéséhez, nem áll fenn kötelem, hacsak a gyártónak nincs piaci részesedése a mérési időszakban. A kötelmet keletkeztető esemény időzítése független lehet attól az adott időszaktól is, amelyben a hulladékkezelési tevékenységet végzik, és amelyben a kapcsolódó költségek felmerülnek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

10. A gazdálkodó egységnek ezen értelmezést a 2005. december 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység egy 2005. december 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza az értelmezést, közzé kell tennie ezt a tényt.

ÁTMENET

11. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

IFRIC 7 ÉRTELMEZÉS

Az újramegállapítás megközelítésének alkalmazása az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standard szerint

HIVATKOZÁSOK

— IAS 12 *Nyereségadók*

— IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban*

HÁTTÉR

1. Ezen értelmezés iránymutatást nyújt arra nézve, hogy hogyan kell alkalmazni az IAS 29 követelményeit olyan beszámolási időszakban, amelyben a gazdálkodó egység ([1]) hiperinfláció létezését állapítja meg abban a funkcionális pénzneme szerinti gazdaságban, amely a megelőző időszakban nem volt hiperinflációs, és a gazdálkodó egység emiatt az IAS 29-cel összhangban újra megállapítja a pénzügyi kimutatásait.

KÉRDÉSEK

2. Ezen értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

   (a) hogyan kell az IAS 29 standard 8. bekezdésében szereplő „a 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 újramegállapított pénzügyi kimutatásaiban?

KONSZENZUS

3. Abban a beszámolási időszakban, amelyben a gazdálkodó egység hiperinfláció létezését állapítja meg a funkcionális pénzneme szerinti, a megelőző időszakban nem hiperinflációs gazdaságban, a gazdálkodó egységnek úgy kell alkalmaznia az IAS 29 követelményeit, mintha a gazdaság mindig is hiperinflációs lett volna. Emiatt az eredeti bekerülési értéken értékelt nem monetáris tételek vonatkozásában a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásokban bemutatott legkorábbi időszak kezdő időpontjához tartozó nyitómérlegét újra meg kell állapítani az infláció hatásának azon időszakban történő figyelembevételére, 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 újramegállapításnak 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 újramegállapításakor, amely azon beszámolási időszak újramegállapított pénzügyi kimutatásaiban szerepel, amelyben a gazdálkodó egység az IAS 29-et alkalmazza.

([1]) A hiperinfláció megállapítása a gazdálkodó egységnek az IAS 29 standard 3. bekezdésének kritériumaira vonatkozó megítélésén alapul.

5. Miután a gazdálkodó egység újramegállapította a pénzügyi kimutatásait, a későbbi beszámolási időszak pénzügyi kimutatásaiban szereplő összes megfelelő értéket – ideértve a halasztott adótételeket is – újramegállapítja úgy, hogy a későbbi beszámolási időszakban az értékelési egység változását csak a megelőző beszámolási időszak újramegállapított pénzügyi kimutatásaira alkalmazzák.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

6. A gazdálkodó egységnek ezen értelmezést a 2006. március 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben valamely gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira egy 2006. március 1-je előtt kezdődő időszakban alkalmazza az értelmezést, ezt a tényt közzé kell tennie.

IFRIC 8 ÉRTELMEZÉS

Az IFRS 2 hatóköre

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés*

HÁTTÉR

1. Az IFRS 2 vonatkozik azokra a részvényalapú kifizetési ügyletekre, amelyek keretében a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat kap vagy szerez meg. A „javak" magukban foglalják a készleteket, a fogyó eszközöket, az ingatlanokat, gépeket és berendezéseket, az immateriális javakat és az egyéb nem pénzügyi eszközöket (IFRS 2 standard 5. bekezdés). Következésképpen, a hatóköréből kizárt egyes ügyletek kivételével az IFRS 2 vonatkozik valamennyi olyan ügyletre, amelynek keretében a gazdálkodó egység nem pénzügyi eszközöket vagy szolgáltatásokat kap a tőkeinstrumentumai kibocsátásának ellenértékeként. Az IFRS 2 azokra az ügyletekre is vonatkozik, amelyekben a gazdálkodó egységnek olyan kötelezettségei keletkeznek a kapott javak vagy szolgáltatások tekintetében, amelyek a gazdálkodó egység részvényeinek vagy a gazdálkodó egység egyéb tőkeinstrumentumainak árán (vagy értékén) alapulnak.

2. Egyes esetekben azonban nehéz lehet bizonyítani, hogy a javakat vagy szolgáltatásokat megkapták (vagy meg fogják kapni). A gazdálkodó egység például ellenszolgáltatás nélkül részvényeket adományozhat egy jótékonysági szervezetnek. Az ilyen ügyletért cserébe kapott egyedi javak vagy szolgáltatások azonosítása rendszerint nem lehetséges. Hasonló helyzet adódhat egyéb felekkel folytatott ügyletek során is.

3. Az IFRS 2 előírja, hogy azokat az ügyleteket, amelyekben az alkalmazottaknak részvényalapú kifizetéseket teljesítenek, a részvényalapú kifizetések nyújtásának időpontjára vonatkozó valós érték alkalmazásával kell értékelni (IFRS 2 standard 11. bekezdés) ([1]). Ennélfogva a gazdálkodó egység nem köteles közvetlenül értékelni a kapott munkavállalói szolgáltatások valós értékét.

4. Azon ügyletekre nézve, amelyekben a munkavállalóktól eltérő feleknek teljesítenek részvényalapú kifizetéseket, az IFRS 2 azt a megcáfolható feltételezést fogalmazza meg, hogy a kapott javak vagy szolgáltatások valós értéke megbízhatóan becsülhető. Ezekben a helyzetekben az IFRS 2 előírja, hogy az ügyletet a javak vagy szolgáltatások abban az időpontban érvényes valós értékén kell értékelni, amikor a gazdálkodó egység a javakat megszerzi vagy a másik fél a szolgáltatást nyújtja (IFRS 2 standard 13. bekezdés). Tehát van egy mögöttes feltételezés, amely szerint a gazdálkodó egység képes azonosítani azokat a javakat vagy szolgáltatásokat, amelyeket a munkavállalóktól eltérő felektől kapott. Ez felveti azt a kérdést, hogy azonosítható javak vagy szolgáltatások hiányában alkalmazni kell-e az IFRS-t. Ez viszont még egy további kérdést felvet: ha a gazdálkodó egység részvényalapú kifizetést teljesített és az azonosítható kapott ellenérték (ha van ilyen) kevesebbnek tűnik, mint a részvényalapú kifizetés valós értéke, ez a helyzet azt mutatja-e, hogy javakat vagy szolgáltatásokat kaptak, annak ellenére, hogy ezek a javak vagy szolgáltatások nem konkrétan azonosítottak, és következésképpen az hogy az IFRS 2 standard alkalmazandó?

5. Megjegyzendő, hogy „a részvényalapú kifizetés valós értéke" kifejezés a szóban forgó egyedi részvényalapú kifizetés valós értékét jelenti. Központi szabályozás például előírhatja a gazdálkodó egységnek, hogy részvényeinek bizonyos hányadát egy adott ország állampolgárai részére bocsássa ki, amelyeket csak ezen ország más állampolgárainak lehet továbbadni. Az ilyen átadási korlátozás hatást gyakorolhat az érintett részvények valós értékére, így ezen részvények valós értéke alacsonyabb lehet az ilyen korlátozást nem tartalmazó, egyébként ugyanolyan részvények valós értékénél. Ha a 4. bekezdésben említett kérdés korlátozás alá eső részvényekkel kapcsolatban merülne fel, akkor ebben a helyzetben „a részvényalapú kifizetés valós értéke" kifejezés a korlátozás alá eső részvények valós értékére vonatkozna, nem pedig a korlátozás alá nem eső egyéb részvények valós értékére.

HATÓKÖR

6. Az IFRS 2 vonatkozik az olyan ügyletekre, amelyekben a gazdálkodó egység vagy a gazdálkodó egység részvénytulajdonosai tőkeinstrumentumokat nyújtottak ([2]), vagy a gazdálkodó egységnek vagy a gazdálkodó egység részvénytulajdonosainak készpénz- vagy egyéb eszköz átadására irányuló kötelezettsége keletkezett olyan összegekben, amelyek a gazdálkodó egység részvényeinek vagy a gazdálkodó egység egyéb tőkeinstrumentumainak árán (vagy értékén) alapulnak. Ez az értelmezés vonatkozik az ilyen ügyletekre akkor, amikor a gazdálkodó egység által kapott (vagy a járó) azonosítható ellenérték, ideértve a készpénzt és az azonosítható nem készpénz ellenérték (amennyiben van ilyen) valós értékét is, kisebbnek tűnik a nyújtott tőkeinstrumentumok vagy a felmerült kötelezettség valós értékénél. Nem vonatkozik azonban ez az értelmezés az olyan ügyletekre, amelyeket az IFRS 2 standard 3–6. bekezdése kizár az IFRS 2 hatóköréből.

([1]) Az IFRS 2 standard értelmében a munkavállalókra vonatkozó minden utalás magában foglalja a hasonló szolgáltatást nyújtó egyéb feleket is.

([2]) Idetartoznak a gazdálkodó egységnek, a gazdálkodó egység anyavállalatának, valamint azon csoport egyéb gazdálkodó egységeinek a tőkeinstrumentumai, amelyhez a gazdálkodó egység is tartozik.

KÉRDÉS

7. Az értelmezést azzal a kérdéssel foglalkozik, hogy az IFRS 2 vonatkozik-e azokra az ügyletekre, amelyekben a gazdálkodó egység nem tudja egyedileg azonosítani az összes kapott jószágot és szolgáltatást, vagy azok közül néhányat.

KONSZENZUS

8. Az IFRS 2 azokra az egyedi ügyletekre vonatkozik, amelyekben javakat vagy szolgáltatásokat kapnak: ilyenek például az olyan ügyletek, amelyekben a gazdálkodó egység javakat vagy szolgáltatásokat kap tőkeinstrumentumai ellenértékeként. Beletartoznak ebbe az olyan ügyletek is, amelyekben a gazdálkodó egység nem tudja egyedileg azonosítani az összes kapott jószágot és szolgáltatást, vagy azok közül néhányat.

9. Egyedileg azonosítható javak vagy szolgáltatások hiányában egyéb körülmények jelezhetik azt, hogy javakat vagy szolgáltatásokat kaptak (vagy kapni fognak), amely esetben az IFRS 2-t kell alkalmazni. Ugyanis ha az azonosítható kapott ellenérték (amennyiben van ilyen) kisebbnek tűnik a nyújtott tőkeinstrumentumok vagy a felmerült kötelezettség valós értékénél, akkor az jellemzően azt mutatja, hogy egyéb ellenértéket (vagyis nem azonosítható javakat vagy szolgáltatásokat) kaptak (vagy fognak majd kapni).

10. A gazdálkodó egységnek az IFRS 2-vel összhangban kell értékelnie a kapott azonosítható javakat vagy szolgáltatásokat.

11. A gazdálkodó egységnek a kapott nem azonosítható (vagy a járó) javakat vagy szolgáltatásokat a részvényalapú kifizetés valós értéke és a kapott (vagy a járó) bármely azonosítható javak vagy szolgáltatások valós értéke közötti különbözetként kell értékelnie.

12. A gazdálkodó egységnek a nyújtás időpontjára vonatkozóan kell értékelnie a kapott nem azonosítható javakat vagy szolgáltatásokat. A pénzeszközben teljesített ügyletek esetében azonban a kötelezettség teljesítéséig valamennyi mérlegfordulónapra vonatkozóan újra kell értékelni a kötelezettséget.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

13. A gazdálkodó egységnek ezen értelmezést a 2006. május 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben valamely gazdálkodó egység egy 2006. május 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza ezt az értelmezést, ezt a tényt közzé kell tennie.

ÁTMENET

14. A gazdálkodó egységnek visszamenőleg kell alkalmaznia ezen értelmezést az IAS 8 előírásaival összhangban, az IFRS 2 átmeneti rendelkezéseire is figyelemmel.

IFRIC 9 ÉRTELMEZÉS

A beágyazott származékos termékek újbóli felmérése

HIVATKOZÁSOK

— IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés*

— IFRS 1 *A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása*

— IFRS 3 *Üzleti kombinációk*

HÁTTÉR

1. Az IAS 39 standard 10. bekezdése szerint a beágyazott származékos termék „egy olyan hibrid (kombinált) instrumentum komponense, amely ezenkívül egy nem származékos alapszerződést is magában foglal – aminek hatására a kombinált instrumentum néhány cash flow-ja egy önálló származékos termékhez hasonló módon változik".

2. Az IAS 39 standard 11. bekezdése előírja, hogy a beágyazott származékos terméket akkor és csak akkor kell elkülöníteni az alapszerződéstől, és származékos termékként elszámolni, ha:

   (a) a beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai nincsenek szoros kapcsolatban az alapszerződés gazdasági jellemzőivel és kockázataival;

   (b) egy különálló instrumentum, ugyanolyan feltételekkel, mint a beágyazott származékos termék, megfelelne a származékos termék fogalmának; valamint

   (c) a hibrid (kombinált) instrumentumot nem a valós értékén értékelik, úgy, hogy a valós érték változásai az eredményben kerülnek elszámolásra (azaz az eredménnyel szemben valós értéken értékelt pénzügyi eszközbe vagy pénzügyi kötelezettségbe beágyazott származékos termék nem kerül elkülönítésre).

HATÓKÖR

3. Az alábbi 4. és 5. bekezdésben foglaltak kivételével ez az értelmezés az IAS 39 hatókörébe tartozó valamennyi beágyazott származékos termékre vonatkozik.

4. Ez az értelmezés nem foglalkozik a beágyazott származékos termékek újbóli felméréséből származó újraértékelési kérdésekkel.

5. Ez az értelmezés nem foglalkozik sem az olyan szerződések valamilyen üzleti kombináció során történő akvizíciójával, amelyek beágyazott származékos termékeket tartalmaznak, sem e szerződéseknek az akvizíció időpontjában történő lehetséges újbóli felmérésével.

KÉRDÉSEK

6. Az IAS 39 a gazdálkodó egység számára előírja, hogy amikor első ízben szerződő féllé válik, akkor mérje fel, hogy vannak-e a szerződésben olyan beágyazott származékos termékek, amelyeket a standard szerint az alapszerződéstől el kell különíteni, és származékos termékként kell elszámolni. Ez az értelmezés a következő kérdésekkel foglalkozik:

   (a) az IAS 39 szerint csak akkor kell-e elvégezni ezt a felmérést, amikor a gazdálkodó egység első ízben válik szerződő féllé, vagy pedig újra fontolóra kell venni a felmérést a szerződés élettartama során?

   (b) az első alkalmazóknak azon feltételek alapján kell-e elvégezniük a felmérést, amelyek akkor álltak fenn, amikor a gazdálkodó egység először vált szerződő féllé, vagy azon feltételek alapján, amelyek akkor álltak fenn, amikor a gazdálkodó egység első ízben alkalmazza az IFRS-eket?

KONSZENZUS

7. Amikor a gazdálkodó egység először válik szerződő féllé, fel kell mérnie, hogy van-e olyan beágyazott származékos termék, amelyet az alapszerződéstől el kell különíteni, és származékos termékként kell elszámolni. Újbóli felmérést tilos a későbbiekben elvégezni, kivéve, ha a szerződés feltételeiben olyan változás következik be, amely jelentősen módosítja azokat a cash flow-kat, amelyekre a szerződés szerint egyébként sor kerülne: ilyenkor újbóli felmérés szükséges. Azt, hogy a cash flow-k módosulása jelentős-e vagy sem, úgy állapítja meg a gazdálkodó egység, hogy mérlegeli a beágyazott származékos termékkel, az alapszerződéssel vagy a mindkettővel kapcsolatos várható jövőbeli cash flow-k változásának mértékét, valamint azt, hogy a változás jelentős-e a szerződés korábban várt cash flow-ihoz képest.

8. Az első alkalmazóknak azon feltételek alapján kell felmérniük egy beágyazott származékos termékről, hogy az alapszerződéstől el kell-e különíteni, és származékos termékként kell-e elszámolni, amelyek az első ízben szerződő féllé való válás időpontja és a 7. bekezdésben előírt újbóli felmérés időpontja közül a későbbi időpontban álltak fenn.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTMENET

9. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2006. június 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben valamely gazdálkodó egység egy 2006. június 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza az értelmezést, ezt a tényt közzé kell tennie. Ezt az értelmezést visszamenőleg kell alkalmazni.

IFRIC 10 ÉRTELMEZÉS

Évközi pénzügyi beszámolás és értékvesztés

HIVATKOZÁSOK

— IAS 34 *Évközi pénzügyi beszámolás*

— IAS 36 *Eszközök értékvesztése*

— IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés*

HÁTTÉR

1. Az IAS 36-tal és IAS 39-cel összhangban a gazdálkodó egységnek minden beszámolási fordulónapon értékvesztés szempontjából értékelnie kell a goodwillt, minden mérlegkészítési fordulónapon értékvesztés szempontjából értékelnie kell a tőkeinstrumentumokba és a bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközökbe történő befektetéseket, és szükség esetén értékvesztés miatti veszteséget kell e napon elszámolnia. Egy későbbi beszámolási vagy mérlegkészítési fordulónapig azonban úgy változhatnak a körülmények, hogy az értékvesztés miatti veszteség csökkent vagy fel sem merült volna, ha az értékvesztés szempontjából történő értékelést csak ezen a napon végezték volna el. Ez az értelmezés arra nézve ad iránymutatást, hogy az ilyen értékvesztés miatti veszteségeket vissza kell-e valamikor írni.

2. Az értelmezés az IAS 34 követelményei, valamint azon értékvesztés miatti veszteségek elszámolása közötti kölcsönhatást vizsgálja, amelyeket az IAS 36 szerint a goodwill és az IAS 39 szerint egyes pénzügyi eszközök után kell elszámolni, továbbá e kölcsönhatásnak a későbbi évközi és éves pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatását.

KÉRDÉS

3. Az IAS 34 standard 28. bekezdése előírja a gazdálkodó egységnek, hogy évközi pénzügyi kimutatásaiban ugyanazokat a számviteli politikákat alkalmazza, amelyeket az éves pénzügyi kimutatásaiban alkalmaz. Azt is előírja, hogy „a gazdálkodó egység beszámolásának gyakorisága – éves, féléves vagy negyedéves – nem befolyásolhatja éves eredményeinek értékelését. Ennek érdekében az évközi beszámolás céljaiból történő értékelésnek az évre kumuláltan kell történnie."

4. Az IAS 36 standard 124. bekezdése szerint „A goodwillre elszámolt értékvesztés miatti veszteség egy későbbi időszakban nem írható vissza."

5. Az IAS 39 standard 69. bekezdése szerint „Az értékesíthetőként besorolt tőkeinstrumentumba történő befektetésre vonatkozóan az eredményben elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket nem lehet az eredményen keresztül visszaírni."

6. Az IAS 39 standard 66. bekezdése előírja, hogy a bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközök utáni értékvesztés miatti veszteségeket (például egy olyan nem jegyzett tőkeinstrumentum utáni értékvesztés miatti veszteség, amelyet nem valós értéken tartanak nyilván, mivel valós értéke nem mérhető megbízhatóan) nem lehet visszaírni.

7. Ez az értelmezés a következő kérdéssel foglalkozik:

   A gazdálkodó egységnek vissza kell-e írnia a goodwill, valamint a tőkeinstrumentumokba és a bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközökbe történő befektetések után az évközi időszakban elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket, amennyiben nem került volna sor veszteség elszámolására vagy kisebb veszteséget számoltak volna el akkor, ha az értékvesztés szempontjából történő értékelést csak egy későbbi mérlegfordulónapon végezték volna el?

KONSZENZUS

8. A gazdálkodó egység nem írhatja vissza a goodwill, valamint a tőkeinstrumentumokba, illetve a bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközökbe történő befektetések után egy korábbi évközi időszakban elszámolt értékvesztés miatti veszteséget.

9. A gazdálkodó egység nem terjesztheti ki ezt a konszenzust analóg módon olyan területekre, amelyekre nézve az IAS 34 és egyéb standardok között esetleg ellentmondás adódhat.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTMENET

10. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2006. november 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben valamely gazdálkodó egység egy 2006. november 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza az értelmezést, ezt a tényt közzé kell tennie. A gazdálkodó egység attól az időponttól kezdve alkalmazza ezt az értelmezést a goodwillre, amikor első ízben alkalmazta az IAS 36-ot; a tőkeinstrumentumokba, illetve a bekerülési értéken nyilvántartott pénzügyi eszközökbe történő befektetésekre pedig attól az időponttól kezdve alkalmazza ezt az értelmezést, amikor első ízben alkalmazta az IAS 39 értékelési kritériumait.

IFRIC 11 ÉRTELMEZÉS

IFRS 2 – Csoport- és sajátrészvény-ügyletek

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás*

— IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés*

KÉRDÉSEK

1. Ezen értelmezés két kérdéssel foglalkozik. Elsőként azzal, hogy az alábbi ügyleteket az IFRS 2 követelményei értelmében tőkeinstrumentumban kiegyenlítettként vagy pénzeszközben kiegyenlítettként kell-e elszámolni:

   (a) a gazdálkodó egység a saját munkavállalóinak jogot biztosít a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumaihoz (pl. részvényopciókhoz), és vagy saját választásából, vagy valamilyen előírás miatt tőkeinstrumentumot (azaz saját részvényeket) vásárol harmadik féltől a munkavállalóival szembeni kötelezettségei teljesítésére; valamint

   (b) vagy maga a gazdálkodó egység, vagy annak részvényesei jogot biztosítanak a gazdálkodó egység munkavállalóinak a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumaihoz (pl. részvényopciókhoz), és a szükséges tőkeinstrumentumokat a gazdálkodó egység részvényesei biztosítják.

2. A második kérdés az egyazon csoporton belül két vagy több gazdálkodó egységet érintő, részvényalapú kifizetési megállapodásokra vonatkozik. Ilyen eset például, amikor a leányvállalat munkavállalói a leányvállalatnak nyújtott szolgálatok ellentételezéseként jogot kapnak az anyavállalat tőkeinstrumentumaihoz. Az IFRS 2 standard 3. bekezdése szerint:

   A jelen IFRS szempontjából a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumainak a gazdálkodó egység részvényesei általi átadása valamely javakat vagy szolgáltatásokat nyújtó félnek (beleértve a munkavállalókat is) részvényalapú kifizetési ügyletnek minősül, kivéve, ha az átadás célja egyértelműen más, mint a gazdálkodó egységnek nyújtott 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 nyújtottak a gazdálkodó egység számára. [Kiemelés hozzáadva]*

   Az IFRS 2 azonban arra vonatkozóan nem ad iránymutatást, hogy ezen ügyleteket hogyan könyveljék a csoporthoz tartozó egyes gazdálkodó egységek egyedi vagy különálló pénzügyi kimutatásaiban.

3. Ezért a második kérdés a következő részvényalapú kifizetési megállapodásokkal foglalkozik:

   (a) az anyavállalat közvetlenül a leányvállalata munkavállalóinak biztosít jogot a saját tőkeinstrumentumaihoz: ez esetben az anyavállalat (és nem a leányvállalat) kötelessége biztosítani a szükséges tőkeinstrumentumokat a leányvállalat munkavállalói számára; valamint

   (b) a leányvállalat a saját munkavállalóinak biztosít jogot az anyavállalata tőkeinstrumentumaihoz: ez esetben a leányvállalat kötelessége biztosítani a saját munkavállalói számára a szükséges tőkeinstrumentumokat.

4. Ezen értelmezés azzal foglalkozik, hogy a 3. bekezdésben szereplő részvényalapú kifizetési megállapodásokat hogyan számolják el a munkavállalóitól szolgálatokat kapó leányvállalat pénzügyi kimutatásaiban.

5. Az anya- és a leányvállalat között létrejöhet olyan megállapodás, amely arra kötelezi a leányvállalatot, hogy fizessen az anyavállalatnak a tőkeinstrumentumok munkavállalók részére történő nyújtásáért. Ezen értelmezés nem foglalkozik az ilyen, vállalatcsoporton belüli kifizetési megállapodások elszámolásával.

6. Bár ez az értelmezés a munkavállalókkal bonyolított ügyletekre összpontosít, ugyanúgy vonatkozik a munkavállalókon kívüli szolgáltatást nyújtókkal és áruszállítókkal bonyolított hasonló részvényalapú ügyletekre is.

KONSZENZUS

A gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumait érintő részvényalapú kifizetési megállapodások (1. bekezdés)

7. Azon részvényalapú kifizetési ügyleteket, amelyek során a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumai ellentételezéseként szolgáltatásokat kap, tőkeinstrumentumban kiegyenlített ügyletként kell elszámolni. Ez attól függetlenül alkalmazandó, hogy a gazdálkodó egység saját választásából, vagy valamilyen előírás miatt vásárol harmadik féltől tőkeinstrumentumot a részvényalapú kifizetési megállapodásból fakadó, munkavállalóival szembeni kötelezettségei teljesítésére. Attól ugyancsak függetlenül alkalmazandó, hogy:

(a) a munkavállalónak a gazdálkodó egység tőkeinstrumentumaihoz való jogát maga a gazdálkodó egység vagy annak részvényese(i) biztosították; vagy

(b) a részvényalapú kifizetési megállapodást maga a gazdálkodó egység vagy annak részvényese(i) teljesítették.

Az anyavállalat tőkeinstrumentumait érintő részvényalapú kifizetési megállapodások

Az anyavállalat a leányvállalata munkavállalóinak biztosít jogot a saját tőkeinstrumentumaihoz (3. bekezdés (a) pont)

8. Feltéve, hogy a részvényalapú megállapodás az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásaiban tőkeinstrumentumban kiegyenlített ügyletként kerül elszámolásra, a leányvállalat a tőkeinstrumentumban kiegyenlített részvényalapú ügyletekre vonatkozó követelményekkel összhangban értékeli a saját munkavállalóitól kapott szolgálatokat, és megfelelő sajáttőke-növekedést jelenít meg anyavállalattól származó hozzájárulásként.

9. Az anyavállalat azzal a feltétellel biztosíthat jogot a saját tőkeinstrumentumaihoz a leányvállalata munkavállalói részére, hogy teljesül egy meghatározott időszakon keresztül történő, vállalatcsoporton belüli szolgálat nyújtása. A munkavállalók a megszolgálási időszak alatt anélkül vihetik át munkaviszonyukat egyik leányvállalatból a másikba, hogy ez érintené az eredeti részvényalapú kifizetési megállapodásból eredő, az anyavállalat tőkeinstrumentumaira vonatkozó jogaikat. A munkavállaló által nyújtott szolgálatokat az egyes leányvállalatok a következők segítségével értékelik: az IFRS 2 A függelékében rögzítetteknek megfelelően a tőkeinstrumentumok aznapi valós értéke, amely napon az anyavállalat eredetileg is biztosította a tőkeinstrumentumokhoz való jogokat; valamint a megszolgálási időszaknak a munkavállaló által az egyes leányvállalatoknál eltöltött hányada.

10. Előfordulhat, hogy a munkavállaló a csoporthoz tartozó gazdasági egységek közötti mozgást követően nem teljesíti valamely, az IFRS 2 „A" függelékében meghatározott piaci feltételtől eltérő megszolgálási feltételt, pl. a szolgálati időszak letöltése előtt elhagyja a vállalatcsoportot. Ez esetben minden leányvállalat – az IFRS 2 standard 19. bekezdésében foglalt alapelvekkel összhangban – módosítja a munkavállaló által nyújtott szolgálatokra vonatkozóan korábban meghatározott összeget. Így, amennyiben az anyavállalat által a tőkeinstrumentumokhoz biztosított jogok nem válnak megszolgálttá amiatt, hogy a munkavállaló nem teljesített valamely, a piaci feltételtől eltérő megszolgálási feltételt, az ezen munkavállaló által nyújtott szolgálatokra – kumulatív alapon – egyik leányvállalat pénzügyi kimutatásaiban sem számolnak el összeget.

A leányvállalat a saját munkavállalóinak biztosít jogot az anyavállalata tőkeinstrumentumaihoz (3. bekezdés (b) pont)

11. A leányvállalat a munkavállalóival bonyolított ügyletet pénzeszközben kiegyenlített ügyletként számolja el. Ez a követelmény attól függetlenül alkalmazandó, hogy a leányvállalat milyen módon jut a munkavállalóival szembeni kötelezettség kiegyenlítéséhez szükséges tőkeinstrumentumokhoz.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

12. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2007. március 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezen értelmezést a 2007. március 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie.

ÁTMENET

13. A gazdálkodó egységnek az IAS 8 előírásaival összhangban visszamenőlegesen kell alkalmaznia ezt az értelmezést, az IFRS 2 átmeneti rendelkezéseire is figyelemmel.

SIC-7 ÉRTELMEZÉS

Az euro bevezetése

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* (2003-ban módosított)

— IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* (2003-ban módosított)

KÉRDÉS

1. 1999. január 1-jétől, a Gazdasági és Monetáris Unió (Economic and Monetary Union – EMU) tényleges beindulásától kezdve az euro önálló pénznem lesz, és az átváltási árfolyamokat az euro és a részt vevő nemzeti pénznemek között visszavonhatatlanul rögzítik, tehát ettől az időponttól fogva ezeknél a pénznemeknél kiküszöbölődnek a későbbi árfolyam-különbözetekből adódó kockázatok.

2. Az a kérdés, hogyan kell alkalmazni az IAS 21 standardot az Európai Unió részt vevő tagállamainak nemzeti pénznemeiről az euróra történő átállás („az átállás") esetében.

KONSZENZUS

3. Az átállásra szigorúan alkalmazni kell az IAS 21 standardnak a külföldi pénznemben kötött ügyleteknek és a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámítására vonatkozó előírásait. Ugyanezt kell alkalmazni az átváltási árfolyamok rögzítésére azoknak az országoknak az esetében is, amelyek egy későbbi időpontban csatlakoznak az EMU-hoz.

4. Ez konkrétan azt jelenti, hogy:

   (a) az ügyletekből származó, külföldi pénznemben lévő monetáris eszközöket és kötelezettségeket továbbra is a záró árfolyamon kell átszámítani a funkcionális pénznemre. Bármely ebből származó árfolyam-különbözetet azonnal bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni, kivéve, hogy a gazdálkodó egységnek továbbra is alkalmaznia kell az olyan árfolyamnyereségekre és -veszteségekre vonatkozó meglévő számviteli politikáját, amelyek az előre jelzett ügylet devizakockázatának fedezeti ügyleteivel kapcsolatosak;

   (b) a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámításával kapcsolatos halmozott árfolyam-különbözeteket továbbra is a saját tőke részeként kell kimutatni, és csak a külföldi egységbe történt nettó befektetés elidegenítésekor kell bevételként vagy ráfordításként elszámolni; és

   (c) a részt vevő pénznemekben megadott kötelezettségek átszámításából keletkező árfolyam-különbözeteket nem lehet a kapcsolódó eszközök könyv szerinti értékében figyelembe venni.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1997. október

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés 1998. június 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard követelményeinek megfelelően kell elszámolni.

SIC-10 ÉRTELMEZÉS

Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele*

KÉRDÉS

1. Néhány országban a gazdálkodó egységeknek nyújtott állami közreműködés bizonyos régiókban, vagy iparágakban végzett üzleti tevékenységek ösztönzését, vagy hosszú távú támogatását célozhatja. Lehetséges, hogy az ilyen közreműködések megszerzéséhez előírt feltételek specifikusan nem a gazdálkodó egység működési tevékenységéhez kapcsolódnak. Ilyen közreműködés lehet például állami erőforrásoknak olyan gazdálkodó egységek részére történő átadása, amelyek:

   (a) egy bizonyos iparágban tevékenykednek;

   (b) nemrégiben privatizált iparágakban folytatják tevékenységüket; vagy

   (c) elmaradott területeken kezdik meg, vagy folytatják tevékenységüket.

2. A kérdés az, hogy az ilyen állami közreműködés az IAS 20 hatókörébe tartozó „állami támogatás”-e, és ezért ennek a standardnak megfelelően kell-e elszámolni.

KONSZENZUS

3. A gazdálkodó egységeknek adott állami közreműködés megfelel az állami támogatások IAS 20-ban megadott fogalmának még akkor is, ha nincsen speciálisan a gazdálkodó egység üzleti tevékenységéhez kapcsolódó feltétel, csak az a követelmény áll fenn, hogy a gazdálkodó egységnek bizonyos régiókban, vagy iparágakban kell működnie. Ezért az ilyen támogatásokat nem lehet közvetlenül a 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 szerint kell elszámolni.

SIC-12 ÉRTELMEZÉS

Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó egységek

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 19 *Munkavállalói juttatások*

— IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások*

— IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás*

— IFRS 2 *Részvényalapú kifizetés*

KÉRDÉS

1. Egy gazdálkodó egységet lehet korlátozott és jól meghatározható célkitűzés végrehajtására létrehozni (például lízingelésre, kutatási-fejlesztési tevékenység végzésére, vagy pénzügyi eszközök értékpapírosítására). Az ilyen speciális célú gazdálkodó egység (Special Purpose Entity – SPE) formája lehet gazdasági társaság, tröszt, társulás, vagy jogi személyiséggel nem rendelkező gazdálkodó egység. 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 azok úgynevezett „automatikus irányítással" működnek).

2. A szponzor (vagy az a gazdálkodó egység, amelynek nevében 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 egység, 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 egység, amelynek nevében 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 gazdálkodó egységeknek a konszolidációját, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó egység 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 gazdálkodó egységnek egy SPE-t.

6. A jelen értelmezés nem vonatkozik a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokra vagy az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatási programokra, amelyekre az IAS 19 vonatkozik.

7. Egy eszköznek az átadása a gazdálkodó egységtől egy SPE részére az adott gazdálkodó egység értékesítésének minősülhet. Azonban ha az átadás nem is minősül értékesítésnek, az IAS 27-nek és ennek az értelmezésnek a rendelkezései azt jelenthetik, hogy a gazdálkodó egységnek konszolidálnia kell az SPE-t. Ez az értelmezés nem tárgyalja azokat a körülményeket, amelyekben a gazdálkodó egységnek 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 egység és az SPE közötti kapcsolat tartalma azt mutatja, hogy az SPE az adott gazdálkodó egység ellenőrzése alatt áll.

9. Egy SPE-vel összefüggésben az ellenőrzés származhat az („automatikus irányítás" alatt álló) SPE tevékenységének előre meghatározásából, vagy más módon. Az IAS 27 standard 13. bekezdése számos olyan körülményt megjelöl, amely ellenőrzést eredményez, még azokban az esetekben is, ha egy gazdálkodó egység egy másik gazdálkodó egység szavazatainak felével, vagy a felénél kevesebbel rendelkezik. Hasonlóképpen, az ellenőrzés abban az esetben is fennállhat, ha a gazdálkodó egység az SPE saját tőkéjében kis részesedéssel bír, vagy nincs részesedése az SPE-ben. Az ellenőrzés elv alkalmazása megköveteli, hogy minden esetben az összes lényeges tényező figyelembevétele után döntsenek.

10. Az IAS 27 standard 13. bekezdésében leírt helyzeteken kívül például az alábbi körülmények utalhatnak olyan kapcsolatra, amelyben egy gazdálkodó egység ellenőrzést gyakorol egy SPE felett, és ennek következtében konszolidálnia kell az SPE-t (további útmutatás ennek az értelmezésnek a függelékében található):

(a) az SPE tevékenységeit lényegében a gazdálkodó egység nevében, annak különleges üzleti szükségleteinek megfelelően végzi úgy, hogy a gazdálkodó egység megszerzi az SPE működéséből származó hasznokat;

(b) lényegében a gazdálkodó egység rendelkezik az SPE tevékenységéből származó hasznok többségének megszerzéséhez szükséges döntéshozói képességekkel, vagy egy „automatikus irányítási" rendszer felállításával a gazdálkodó egység jelölte ki ezeket a döntéshozói képességeket;

(c) a gazdálkodó egységnek lényegében megvan az a joga, hogy megszerezze az SPE-ből származó hasznok többségét, és ezért a gazdálkodó egység ki lehet téve az SPE tevékenységével járó kockázatoknak; vagy

(d) a gazdálkodó egység lényegében megtartja az SPE-vel, vagy eszközeivel kapcsolatos maradványkockázatok vagy tulajdonosi kockázatok többségét azért, hogy az SPE tevékenységéből származó hasznokat megszerezze.

11. [Törölve]

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1998. június

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

A gazdálkodó egységnek a 6. bekezdésben szereplő módosítást a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRS 2 standardot egy korábbi időszakra alkalmazza, akkor ezt a módosítást is alkalmaznia kell arra a korábbi időszakra.

SIC-13 ÉRTELMEZÉS

Közös vezetésű gazdálkodó egységek – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések*

— IAS 18 *Bevételek*

— IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*

KÉRDÉS

1. Az IAS 31 standard 48. bekezdése a tulajdonos és a közös vállalkozás közötti hozzájárulásokra és adásvételekre egyaránt hivatkozik a következők szerint: „Ha a tulajdonos eszközöket ad át vagy ad el a közös vállalkozásnak, az ügyletből származó nyereség vagy veszteség bármely része megjelenítésének tükröznie kell az ügylet tartalmát". Ezen túlmenően, az IAS 31 standard 24. bekezdése kimondja, hogy „a közös vezetésű vállalkozás olyan közös vállalkozás, amelynek velejárója egy olyan gazdasági társaság, személyegyesítő társaság vagy más gazdálkodó egység létrehozása, amelyben minden tulajdonosnak érdekeltsége van". Nincs kifejezett útmutatás a közös vezetésű gazdálkodó egységeknek („KVGE"-k) történő nem pénzbeli eszközökben adott hozzájárulásokon keletkező nyereségek és veszteségek elszámolására vonatkozóan.

2. A KVGE-nek adott hozzájárulások a tulajdonosok általi, a KVGE-ben levő tőkerészesedésért cserében történő eszközátadások. Az ilyen hozzájárulások számos formában megvalósulhatnak. A hozzájárulások történhetnek a tulajdonosok által a KVGE megalapításakor, vagy későbbi időpontban. A tulajdonos(ok) által a KVGE-nek átadott eszközökért kapott ellenérték lehet pénzeszköz, vagy más olyan ellenszolgáltatás is, amely nem függ a KVGE jövőbeni cash flow-itól („járulékos ellenszolgáltatás").

3. A kérdések az alábbiak:

   (a) mikor kell a tulajdonosnak a KVGE-ben lévő tőkerészesedésért cserében a KVGE-nek nem pénzbeli eszközökben adott hozzájárulásból származó nyereségek vagy veszteségek megfelelő részét elszámolnia az eredménykimutatásban;

   (b) hogyan kell a tulajdonosnak a járulékos ellenszolgáltatásokat elszámolnia; és

   (c) hogyan kell bemutatni bármely nem realizált nyereséget vagy veszteséget a tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásaiban.

4. Ez az értelmezés foglalkozik a KVGE-nek a KVGE-ben lévő tőkerészesedésért cserébe adott nem pénzbeli hozzájárulások tulajdonosok általi elszámolásaival, akár a tőke módszerrel, akár az arányos konszolidáció módszerével számolják el az ilyen tőkerészesedést.

KONSZENZUS

5. Az IAS 31 standard 48. bekezdésének a KVGE-nek a KVGE-ben lévő tőkerészesedésért cserébe adott nem pénzbeli hozzájárulásokra vonatkozó alkalmazásakor, a tulajdonosnak az adott időszaki eredményben 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 KVGE-re; vagy

   (b) a nem pénzbeli hozzájáruláson keletkező nyereség vagy veszteség megbízhatóan nem mérhető; vagy

   (c) a hozzájárulási tranzakciónak nincs kereskedelmi tartalma, ahogyan azt az IAS 16 standard meghatározza.

   Ha az (a), (b) vagy (c) pontokban felsorolt kivételek bármelyike fennáll, a nyereséget vagy veszteséget nem realizáltnak tekintik, és ezért azokat az eredményben nem számolják el, kivéve, ha a 6. bekezdés is alkalmazandó.

6. Amennyiben a KVGE-ben való tőkerészesedésen túl a tulajdonos pénzbeli, vagy nem pénzbeli eszközöket is kap, a tranzakción keletkező nyereség vagy veszteség megfelelő részét a tulajdonosnak az eredményben el kell számolnia.

7. A KVGE-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.

8–13. [Nem vonatkozik az értelmezés szövegére]

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1998. június

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés az 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 követelményei szerint kell elszámolni.

14. Az 5. bekezdésben meghatározott nem pénzbeli hozzájárulás elszámolásának módosításait a jövőre nézve kell alkalmazni a jövőbeni tranzakciókra.

15. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezés IAS 16 standard által végrehajtott módosításait a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza azt a standardot, ezeket a módosításokat is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

SIC-15 ÉRTELMEZÉS

Operatív lízingek – ösztönzők

HIVATKOZÁSOK

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* (2003-ban módosított)

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

KÉRDÉS

1. Új vagy megújított operatív lízing esetén a lízingbeadó ösztönzőket kínálhat fel ahhoz, hogy a lízingbevevő megkösse a szerződést. Az ilyen ösztönzőkre példa lehet egy kezdeti pénzeszközfizetés a lízingbe vevőnek, vagy a lízingbevevő költségeinek a lízingbeadó általi megtérítése vagy átvállalása (például áthelyezési költségek, a lízingtárgy fejújításai és a lízingbevevőnek korábbról fennálló lízingkötelezettségeivel kapcsolatos költségek). De az is lehetséges, hogy a lízing kezdeti időszakában csökkentett vagy nulla lízingdíjban állapodnak meg.

2. A kérdés az, hogy az operatív lízingügyletekben nyújtott ösztönzőket hogyan kell megjeleníteni a lízingbeadó és a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban.

KONSZENZUS

3. Az új vagy megújított operatív lízing megkötésére kínált valamennyi ösztönzőt a lízingtárgy használatáért a szerződés szerint fizetendő ellenérték szerves részeként kell megjeleníteni az ösztönzők jellegétől vagy formájától, vagy az összegek megfizetésének ütemezésétől függetlenül.

4. A lízingbeadónak az ösztönzők összesített költségét a lízingdíjbevétel csökkentéseként lineárisan kell a lízing időtartama során megjelenítenie, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközből származó hasznok csökkennek.

5. A lízingbevevőnek az ösztönzők összesített hasznát a lízingdíj-ráfordítások csökkentéseként kell megjelenítenie lineárisan a lízing időtartama során, kivéve, ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi a lízingbevevő lízingelt eszközből származó hasznának az időbeni megoszlását.

6. A lízingbevevőnél felmerült költségeket – ideértve a korábbról fennálló lízingügyletekkel kapcsolatosan felmerült költségeket is (például a felmondási, áthelyezési vagy a lízingtárgy felújítási költségét) – a lízingbevevőnek az ilyen költségekre alkalmazandó standardok előírásai szerint kell elszámolnia, ideértve azokat a költségeket is, amelyek az ösztönzőkről szóló megállapodás szerint ténylegesen megtérülnek.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1998. június

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő lízingidőszakokra lép hatályba.

SIC-21 ÉRTELMEZÉS

Nyereségadók – az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 12 *Nyereségadók*

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* (2003-ban módosított)

— IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* (2003-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 egység a mérleg fordulónapján tervezi az eszközök és a kötelezettségek könyv szerinti értékének realizálását vagy rendezését.

2. Az 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 helyesbítik 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.

3. A kérdés az, hogy hogyan kell értelmezni a „megtérülés” kifejezést azoknál az eszközöknél, amelyeket nem értékcsökkentenek (nem értékcsökkenthető eszközök) és az IAS 16 standard 31. bekezdése szerint átértékelnek.

4. Ez az értelmezés azokra a befektetési célú ingatlanokra is vonatkozik, amelyek az IAS 40 standard 33. bekezdése szerinti átértékelt összegen vannak nyilvántartva, de nem értékcsökkenthetőnek minősülnének, ha az IAS 16 standardot alkalmaznák.

KONSZENZUS

5. Az IAS 16 standard 31. bekezdése szerint a nem értékcsökkenthető eszköz átértékeléséből származó halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés értékelésének azt az adókövetkezményt 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.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1999. augusztus

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez a konszenzus 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

SIC-25 ÉRTELMEZÉS

Nyereségadók – a gazdálkodó egységnek vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 12 *Nyereségadók*

KÉRDÉS

1. A gazdálkodó egység vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások következtében a gazdálkodó egység adókötelezettségei vagy adókövetelései nőhetnek vagy csökkenhetnek. Ez történhet például a gazdálkodó egység saját tőkéjét megtestesítő értékpapírok nyilvános jegyzésekor vagy a gazdálkodó egység saját tőkéjének átstrukturálásakor. Akkor is előfordulhat, ha az ellenőrzést gyakorló tulajdonos külföldre költözik. Ilyen események következményeként lehetséges, hogy a gazdálkodó egység másképp adóztatható; például adókedvezményeket kaphat vagy veszíthet el, vagy a jövőben más adókulcs vonatkozhat rá.

2. A gazdálkodó egység, vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változásoknak azonnali kihatása lehet a gazdálkodó egység tényleges adókötelezettségeire vagy adóköveteléseire. A változás növelheti vagy csökkentheti a gazdálkodó egység által megjelenített halasztott adókötelezettségeket, és adóköveteléseket is attól függően, hogy milyen hatással van az adózási státusban bekövetkezett változás azokra az adókövetkezményekre, amelyek a gazdálkodó egység eszközei vagy kötelezettségei könyv szerinti értékének realizálásából vagy rendezéséből fognak származni.

3. A kérdés az, hogy hogyan számolja el a gazdálkodó egység saját adózási státusában vagy a tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások adókövetkezményeit.

KONSZENZUS

4. A gazdálkodó egység, vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások nem eredményeznek növekedést vagy csökkenést a közvetlenül a saját tőkében megjelenített összegekben. Az adózási státusban bekövetkezett változás tényleges- és halasztottadó-következményeit az időszak eredményében kell figyelembe venni, kivéve, ha ezek a következmények olyan ügyletekhez és eseményekhez kapcsolódnak, amelyek elszámolása – ugyanabban vagy más időszakban – közvetlenül a saját tőke megjelenített összegének terhére vagy javára történik. Azokat az adókövetkezményeket, amelyek a saját tőke megjelenített összegének változásaihoz kapcsolódnak – ugyanabban vagy más időszakban (nem az eredmény részeként) –, közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára kell elszámolni.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

1999. augusztus

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez a konszenzus 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

SIC-27 ÉRTELMEZÉS

A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése

HIVATKOZÁSOK

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 11 *Beruházási szerződések*

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

— IAS 18 *Bevételek*

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

— IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* (2003-ban módosított)

— IFRS 4 *Biztosítási szerződések*

KÉRDÉS

1. Egy gazdálkodó egység lízing jogi formáját magában foglaló ügyletet vagy strukturált ügyletsorozatot (megállapodást) köthet egy nem kapcsolt féllel vagy felekkel (egy befektetővel). A gazdálkodó egység például eszközöket lízingelhet a befektetőnek és ugyanazokat az eszközöket visszlízingelheti, vagy jogilag értékesítheti az eszközöket, és ugyanazokat az eszközöket visszlízingelheti. Az egyes megállapodások formája, feltételei és kikötései nagymértékben különbözhetnek egymástól. A lízing és visszlízingügylet esetében például előfordulhat, hogy a megállapodást azért hozták létre, hogy a befektető számára adókedvezményt érjenek el – amelyet az lízingdíj formájában megoszt a gazdálkodó egységgel –, nem pedig azért, hogy egy eszköz használatának jogát átadják.

2. Ha egy, a befektetővel kötött megállapodás magában foglalja a lízing jogi formáját, a kérdés az, hogy:

   (a) hogyan kell meghatározni, hogy egy ügyletsorozat ügyletei összekapcsolódnak-e és ezért az ügyletsorozatot egyetlen ügyletként kell-e elszámolni;

   (b) a megállapodás teljesíti-e a lízingnek az IAS 17-ben megadott fogalmát; és ha nem,

      i. egy elkülönített befektetési számla és az esetleges lízingdíj-fizetési kötelmek (például az A. függelék 2. bekezdésének (a) pontjában leírt példát tekintve) a gazdálkodó egység eszközeit és kötelezettségeit testesítik-e meg;

      ii. hogyan kell a gazdálkodó egységnek elszámolnia a megállapodásból eredő egyéb kötelmeket; és

      iii. hogyan kell a gazdálkodó egységnek elszámolnia azt a díjat, amelyet a befektetőtől esetlegesen kap.

KONSZENZUS

3. Egy lízing jogi formát magában foglaló ügyletsorozat ügyletei akkor kapcsolódnak össze és az ügyletsorozatot akkor kell egyetlen ügyletként elszámolni, ha az ügyletsorozat egészére történő hivatkozás nélkül nem lehetne megérteni a teljes gazdasági hatást. Ilyen eset például, amikor az ügyletsorozat elemei szorosan kapcsolódnak egymáshoz, egyetlen ügyletként kezelik őket az üzleti tárgyalások során, és egyidejűleg, vagy egymást követően jönnek létre. (Az A. függelék ennek az értelmezésnek az alkalmazását mutatja be.)

4. Az elszámolásnak a megállapodás tartalmát kell tükröznie. A megállapodás tartalmának meghatározásához annak minden szempontját és vonatkozását mérlegelni kell, a gazdasági hatással bíró szempontokat és a vonatkozásokat megfelelően súlyozva.

5. Az IAS 17 standard akkor alkalmazandó, ha a megállapodás tartalma magában foglalja az eszköz használati jogának meghatározott időtartamra történő átengedését. Az alább felsoroltak önmagukban azt bizonyítják, hogy a megállapodás lényegében nem foglal magában az IAS 17 szerinti lízinget (a B. függelék ennek az értelmezésnek az alkalmazását mutatja be):

   (a) a gazdálkodó egység a mögöttes eszköz tulajdonjogával járó valamennyi kockázatot és hasznot megtartja, és az eszköz használatával kapcsolatosan lényegében ugyanazokat a jogokat élvezi, mint a megállapodás előtt;

(b) a megállapodás megkötésének elsődleges oka egy bizonyos adókedvezmény elérése, nem pedig az eszköz használati jogának átadása; és

(c) opciót foglaltak az ügyletbe olyan feltételek mellett, amelyek alapján szinte bizonyos, hogy élni fognak azzal (például eladási opciót, amely olyan áron hívható le, amely lényegesen magasabb, mint a lehíváskor várható piaci érték).

6. A *Keretelvek* 49–64. bekezdésében található fogalmakat és útmutatásokat kell alkalmazni annak meghatározásánál, hogy az elkülönített befektetési számla és a lízingdíj-fizetési kötelmek lényegében a gazdálkodó egység eszközeit és kötelezettségeit testesítik-e meg. Azok a mutatók, amelyek együttesen bizonyítják, hogy az elkülönített befektetési számla és a lízingdíj-fizetési kötelmek nem felelnek meg az eszközök és kötelezettségek definíciójának, és ezért a gazdálkodó egységnek nem kell megjelenítenie azokat, tartalmazzák a következőket:

(a) a gazdálkodó egység nem képes a saját céljai elérésére ellenőrizni a befektetési számlát, és nem köteles fizetni a lízingdíjakat. Ez akkor lehet például, ha egy előre fizetett összeget helyeznek el egy külön befektetési számlára a befektető védelmére, és az összeget kizárólag a befektető kifizetésére lehet felhasználni; a befektető beleegyezik abba, hogy a lízingdíj-fizetési kötelmeket a befektetési számla pénzeszközeiből fizessék ki, és a gazdálkodó egység nem képes visszatartani a befektetési számláról a befektető részére történő kifizetéseket;

(b) a gazdálkodó egységnek csak esetleges kockázata van a befektetőtől kapott díj teljes összegének visszatérítésére, és esetleges további összegek kifizetésére vonatkozóan, vagy, ha nem kapott díjat, csak esetleges kockázata van az egyéb kötelmek (pl. garancia) alapján történő összeg kifizetésére vonatkozóan. A kifizetésnek akkor esetleges a kockázata, ha például a megállapodás feltételei megkövetelik, hogy az előre fizetett összeget olyan kockázatmentes eszközökbe fektessék be, amelyek várhatóan elegendő cash flow-t biztosítanak a lízingdíj-fizetési kötelmek teljesítéséhez; és

(c) a megállapodás kezdetekor történő kezdeti cash flow-kon kívül, a megállapodás keretében cash flow-ként várhatóan csak azok a lízingdíj-fizetések fognak megtörténni, amelyeket kizárólag a kezdeti cash flow-kból létrehozott elkülönített befektetési számláról lehívott pénzeszközökből fizetnek ki.

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.

8. Az IAS 18 standard 20. bekezdésében megfogalmazott kritériumokat minden egyes megállapodás tényeire és körülményeire vonatkozóan alkalmazni kell annak meghatározásakor, hogy mikor számoljanak el bevételként olyan díjat, amelyet a gazdálkodó egység kaphat. Az olyan tényezőket kell mérlegelni, mint hogy van-e folytatódó részvétel a díj megszolgálásához szükséges jelentős jövőbeli teljesítési kötelmek miatt; van-e megtartott kockázat; bármely garanciamegállapodás feltételei és a díj visszafizetésének kockázata. Azon jelzések, amelyek önmagukban azt bizonyítják, hogy a teljes díj bevételként történő elszámolása kézhezvételkor, ha ez a megállapodás kezdetén történik, nem helyénvaló, a következők:

(a) a megkapott díj megszolgálásának feltételei bizonyos lényeges tevékenységek végrehajtására vagy attól való tartózkodásra vonatkozó kötelmek, és ezért a jogilag kötelező erejű megállapodás teljesítése nem a leglényegesebb cselekmény azok közül, amelyeket a megállapodás megkövetel;

(b) a mögöttes eszköz használatával kapcsolatosan olyan korlátozásokat kötnek ki, amelyek hatására korlátozzák és jelentősen megváltoztatják a gazdálkodó egységnek az eszköz felhasználására (pl. elhasználására, eladására vagy elzálogosítására) vonatkozó képességét;

(c) a díjösszeg visszafizetésének és további összegek fizetésének a valószínűsége nem esetleges. Ez akkor következik be például, ha

i. a mögöttes eszköz nem olyan speciális eszköz, amely szükséges a gazdálkodó egység üzleti tevékenységéhez, és ezért fennáll annak a lehetősége, hogy a gazdálkodó egység fizet a megállapodás lejáratnál korábban történő felmondása céljából; vagy

ii. a megállapodás feltételei a gazdálkodó egységet arra kötelezik, vagy a gazdálkodó egységnek részleges vagy teljes rendelkezési joga van arra, hogy az előre fizetett összeget a lényegtelen mértékű kockázatnál nagyobb kockázatot (például deviza-, kamatláb- vagy hitelkockázatot) hordozó eszközökbe fektesse be. Ilyen körülmények között nem elhanyagolható annak a kockázata, hogy a befektetés értéke nem lesz elegendő a lízingdíj-fizetési kötelmek teljesítéséhez, és ezért fennáll a lehetősége, hogy a gazdálkodó egység bizonyos összeg kifizetésére kényszerül.

9. A díjat gazdasági tartalma és jellege alapján kell bemutatni az 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 kezelés megértéséhez szükséges megfelelő közzétételek meghatározásához. A gazdálkodó egységnek 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 kezelést, 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

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

SIC-29 ÉRTELMEZÉS

Közzététel – koncessziós megállapodások

HIVATKOZÁS

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* (2003-ban módosított)

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* (2003-ban módosított)

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

— IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*

— IAS 38 *Immateriális javak* (2004-ben módosított)

KÉRDÉS

1. A gazdálkodó egység (a koncessziót üzemeltető) szerződéses viszonyba kerülhet egy másik gazdálkodó egységgel (koncessziót szolgáltató) annak érdekében, hogy olyan tevékenységet fejtsen ki, amelyek által a lakosság lényeges gazdasági és társadalmi létesítményekhez fér hozzá. A koncessziót szolgáltató lehet az államháztartási vagy a magánszektorban működő gazdálkodó egység, beleértve a kormányzati szervet is. A koncessziós megállapodások irányulhatnak például a vízkitermelési és -ellátási rendszerekre, utakra, gépkocsiparkolókra, alagutakra, hidakra, repülőterekre és telekommunikációs hálózatokra. Nem koncessziós megállapodásnak minősülő megállapodás például, ha egy gazdálkodó egység egyes belső szolgáltatásait helyezi ki (pl. munkahelyi étterem, épület-karbantartás, könyvelés vagy informatikai feladatok).

2. Egy koncessziós megállapodás általában magában foglalja azt, hogy a koncessziót szolgáltató átruházza a koncessziót üzemeltetőre a koncessziós szerződés időtartamára:

   (a) annak jogát, hogy olyan szolgáltatásokat nyújtson, amelyek révén a lakosság lényeges gazdasági és társadalmi létesítményekhez fér hozzá; és

   (b) egyes esetekben bizonyos meghatározott tárgyi, immateriális vagy pénzügyi eszközök használatának a jogát;

   cserébe a koncessziót üzemeltető:

   (c) bizonyos feltételek és kikötések alapján elkötelezi magát a koncesszió időtartama alatt a szolgáltatás nyújtására; és

   (d) amikor ez alkalmazható, elkötelezi magát arra nézve, hogy a koncesszió időtartamának végén az annak elején kapott és az annak folyamán szerzett jogokat visszaszármaztatja.

3. A koncessziós megállapodások közös jellemzője az, hogy 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 pénzügyi kimutatásainak kiegészítő megjegyzéseiben.

5. Néhány, a koncessziós megállapodásra vonatkozó szempontot és közzétételt a már meglévő Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok tárgyalnak (például az IAS 16 vonatkozik az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzéseire, az IAS 17 vonatkozik az eszközök lízingelésére és az IAS 38 vonatkozik az immateriális javak beszerzéseire). Ugyanakkor a koncessziós megállapodások magukban foglalhatnak olyan jövőben teljesülő szerződéseket, amelyeket a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok nem tárgyalnak, kivéve ha azok hátrányosak, mely esetben az IAS 37 alkalmazandó. Jelen értelmezés ezért további a koncessziós megállapodásokra vonatkozó közzétételeket tárgyal.

KONSZENZUS

6. A koncessziós megállapodások minden vonatkozását mérlegelni kell a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben történő megfelelő közzétételek meghatározására. 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-k összegét, ütemezését és valószínűségét (például a koncessziós időszak hossza, az átárazási időpontok és az átárazás vagy az újratárgyalás meghatározásának alapja);

(c) a következők jellegét és mértékét (például mennyiségét, időszakát, vagy összegét, értelemszerűen):

i. a meghatározott eszközök használatára vonatkozó jog;

ii. a szolgáltatásra vonatkozó kötelmek vagy szolgáltatás nyújtásának elvárására vonatkozó jogok;

iii. ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésére vagy építésére vonatkozó kötelmek;

iv. meghatározott eszközöknek a koncessziós időszak végén történő átadására vonatkozó kötelmek, vagy megszerzésére vonatkozó jogok;

v. megújítási, vagy megszüntetési opciók; és

vi. egyéb jogok és kötelmek (például alapvető nagyjavítások); és

(d) a megállapodásban az időszak alatt bekövetkezett változások.

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.

SIC-31 ÉRTELMEZÉS

Bevételek – reklámszolgáltatást tartalmazó barterügyletek

HIVATKOZÁS

— IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák*

— IAS 18 *Bevételek*

KÉRDÉS

1. Egy gazdálkodó egység (eladó) barterügyletet köthet reklámszolgáltatás nyújtására a vevőjétől (vevő) kapott reklámszolgáltatás fejében. A hirdetések interneten vagy óriásplakáton, televízióreklámban vagy rádióban, folyóiratban vagy újságban, vagy más sajtótermékben jelenhetnek meg.

2. Egyes esetekben sem pénzeszköz, sem egyéb ellenérték nem cserél gazdát a gazdálkodó egységek között. Máskor azonos, vagy megközelítően azonos összegű pénzeszközök vagy egyéb ellenérték cseréjére is sor kerül.

3. Az eladó, aki szokásos tevékenysége keretén belül nyújt reklámszolgáltatást, a reklámszolgáltatást magában foglaló barterügyletből származó bevételt az IAS 18 standard alapján akkor számolja el, amikor – más kritériumokkal együtt – az elcserélt szolgáltatások nem hasonlóak (IAS 18 standard 12. bekezdés) és a bevétel összege megbízhatóan mérhető (IAS 18 standard 20(a) bekezdés). Ez az értelmezés csak a nem hasonló reklámszolgáltatások cseréjére vonatkozik. Hasonló reklámszolgáltatások cseréje nem olyan ügylet, amely az IAS 18 standard alapján bevételt eredményez.

4. A kérdés az, hogy milyen körülmények között tudja az eladó a barterügylet keretén belül kapott vagy nyújtott reklámszolgáltatások valós értékén megbízhatóan mérni a bevételt.

KONSZENZUS

5. A reklámszolgáltatást magában foglaló barterügyletből származó bevétel nem mérhető megbízhatóan a kapott reklámszolgáltatás valós értékén. Az eladó viszont megbízhatóan tudja mérni a bevételt a bartertranzakció keretén belül nyújtott reklámszolgáltatás valós értékén, a kizárólag olyan nem barterügyletekre való hivatkozással, amelyek:

   (a) a barterügyletben foglalt reklámszolgáltatáshoz hasonló reklámtevékenységet foglalnak magukban;

   (b) gyakran előfordulnak;

   (c) az ügyletek és az összeg túlnyomó részét képezik az olyan reklámszolgáltatást nyújtó ügyletekkel összehasonlítva, amelyek hasonlóak a barterügylet keretén belül nyújtott reklámtevékenységhez;

   (d) magukban foglalnak pénzeszköz és/vagy olyan egyéb ellenértékformát (pl. piacképes értékpapírok, nem monetáris eszközök vagy egyéb szolgáltatások), amelyek megbízhatóan mérhető valós értékkel rendelkeznek; és

   (e) amelyekben a részt vevő másik fél nem ugyanaz, mint a barterügyletben.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

2001. május

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 követelményei szerint kell elszámolni.

SIC-32 ÉRTELMEZÉS

Immateriális javak – weboldal költségei

HIVATKOZÁSOK

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* (2003-ban módosított)

— IAS 2 *Készletek* (2003-ban módosított)

— IAS 11 *Beruházási szerződések*

— IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* (2003-ban módosított)

— IAS 17 *Lízingek* (2003-ban módosított)

— IAS 36 *Eszközök értékvesztése* (2004-ben módosított)

— IAS 38 *Immateriális javak* (2004-ben módosított)

— IFRS 3 *Üzleti kombinációk*

KÉRDÉS

1. Egy gazdálkodó egységnél belső ráfordítás merülhet fel a belső vagy külső hozzáférésű saját weboldal kialakítása és működtetése kapcsán. A külső hozzáférésre kialakított weboldal különböző célokat szolgálhat, így például a gazdálkodó egység termékeinek és szolgáltatásainak promócióját és reklámozását, elektronikus szolgáltatások nyújtását, valamint termékek és szolgáltatások értékesítését. A belső hozzáférésre kialakított weboldalt a gazdálkodó egység irányelveinek és a vevők adatainak nyilvántartására, valamint megfelelő információk keresésére használhatják.

2. A weboldal kialakításának lépései az alábbiak szerint írhatók le:

   (a) tervezés – megvalósíthatósági tanulmányok készítése, célok és specifikációk meghatározása, alternatívák értékelése és preferenciák kiválasztása;

   (b) az alkalmazás és az infrastruktúra kialakítása – domainnév megszerzése, a hardver és az operatív szoftver megvásárlása és kifejlesztése, a kifejlesztett alkalmazások telepítése és stressztesztelés;

   (c) grafikai kialakítás – a weboldal megjelenésének megtervezése;

   (d) a tartalom létrehozása – információ kialakítása, megvásárlása, előkészítése és letöltése szöveges vagy grafikus formában a weboldal kialakításának befejezése előtt. Ezeket az adatokat lehet külön, a weboldalba integrált (vagy arról hozzáférhető) adatbázisban tárolni, vagy közvetlenül a weboldalra kódolni.

3. A weboldal kialakításának befejezését követően kezdődik a működtetési szakasz. Ebben a szakaszban a gazdálkodó egység fenntartja és bővíti az alkalmazásokat, az infrastruktúrát, a grafikai kialakítást és a tartalmat.

4. A belső vagy külső hozzáférésű saját weboldal kialakítása és működtetése kapcsán felmerülő belső ráfordítások elszámolásánál a kérdések a következők:

   (a) a weboldal az IAS 38 követelményei alá eső, saját előállítású immateriális eszköz-e; és

   (b) az ilyen ráfordítás megfelelő számviteli kezelése.

5. Jelen értelmezés nem vonatkozik a weboldal hardvere (pl. webszerverek, szerkesztői (staging) szerverek, production szerverek és internetkapcsolatok) megvásárlásának, kialakításának és működtetésének költségeire. Az ilyen költséget az IAS 16 standard előírásainak megfelelően számolják el. Ezen túlmenően, amikor a gazdálkodó egységnél a gazdálkodó egység weboldalát működtető internetszolgáltatón merül fel ráfordítás, a ráfordítást az IAS 1 standard 78. bekezdése és a *Keretelvek* értelmében ráfordításként jelenítik meg.

6. Az IAS 38 nem vonatkozik a gazdálkodó egység által a normál üzletmenet során történő értékesítés céljára tartott immateriális javakra (lásd az IAS 2 és IAS 11 standardokat) vagy az IAS 17 standard hatálya alá eső lízingügyletekre. Ennek megfelelően a jelen értelmezés nem vonatkozik valamely más gazdálkodó egység részére értékesítendő weboldal (vagy weboldalszoftver) kialakítása és működtetése kapcsán felmerülő ráfordításokra. Operatív lízingügylet keretében lízingbe adott weboldal esetében a lízingbeadóra vonatkozik a jelen értelmezés. Pénzügyi lízingügylet keretében lízingbe adott weboldal esetében a lízingbevevőre vonatkozik a jelen értelmezés a lízingelt eszköz kezdeti megjelenítését követően.

KONSZENZUS

7. A gazdálkodó egységnek a fejlesztéssel létrehozott és belső vagy külső hozzáférésű saját weboldala egy saját előállítású immateriális eszköz, amely az IAS 38 követelményeinek hatálya alá esik.

8. A fejlesztéssel kialakított weboldalt akkor és csak akkor kell megjeleníteni immateriális eszközként, ha az IAS 38 standard 21. bekezdésében leírt, a megjelenítésre és a kezdeti értékelésre vonatkozó általános követelményeknek való megfelelés mellett a gazdálkodó egység eleget tesz az IAS 38 standard 57. bekezdésében rögzített előírásoknak. Különösképpen egy gazdálkodó egység akkor tudhatja teljesíteni az annak bizonyítására vonatkozó követelményt, milyen módon tud a weboldal jövőbeni gazdasági hasznokat létrehozni az IAS 38 standard 57(d) bekezdése értelmében, ha például a weboldal képes bevételt termelni, beleértve a megrendelésekből származó közvetlen bevételt. A gazdálkodó egység nem képes bizonyítani, hogy milyen módon tud a kizárólag vagy elsősorban a saját termékek és szolgáltatások promóciója és reklámozása céljából kifejlesztett weboldal valószínű jövőbeli gazdasági hasznokat létrehozni, ebből következően az ilyen weboldal kifejlesztésével kapcsolatos valamennyi ráfordítást felmerüléskor költségként kell elszámolni.

9. A gazdálkodó egység saját weboldalának kialakításával és működtetésével kapcsolatos ráfordításokat az IAS 38 előírásaival összhangban kell elszámolni. A ráfordításokat eredményező valamennyi tevékenység jellegét (pl. munkatársak betanítása és a weboldal fenntartása) és a weboldal létrehozásának vagy utólagos létrehozásának szakaszát értékelni kell a megfelelő számviteli kezelés meghatározásához (további útmutatást a jelen értelmezés függeléke nyújt). Például:

   (a) a tervezési szakasz jellegében hasonlít az IAS 38 standard 54–56. bekezdéseiben leírt kutatási szakaszhoz. Az ebben a szakaszban felmerült ráfordítást felmerüléskor kell ráfordításként számolni;

   (b) az alkalmazás és az infrastruktúra kialakításának, a grafikai kialakításnak és a tartalom kialakításának szakaszai jellegükben hasonlók az IAS 38 standard 57–64. bekezdéseiben leírt fejlesztési szakaszhoz, feltéve, hogy a tartalmat a gazdálkodó egység saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozásától és promóciójától eltérő célra alakították ki. Az ebben a szakaszban felmerült ráfordítások a jelen értelmezés 8. bekezdésének értelmében az immateriális eszközként kimutatott weboldalköltségeknek tekinthetők, amennyiben a ráfordítás közvetlenül vagy ésszerű és következetes alapon a weboldal megalkotásához, létrehozásához vagy előkészítéséhez rendelhető és szükséges, annak érdekében, hogy az oldal a vezetés szándékai szerint működhessen. Például a külön a weboldalhoz vásárolt vagy kialakított (a gazdálkodó egység saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozásától és promóciójától eltérő) tartalom költsége vagy a weboldalon lévő tartalom felhasználásának költsége (pl. reprodukciós jog megszerzésének díja) e feltétel teljesülése esetén fejlesztési költségnek minősül. Az IAS 38 standard 71. bekezdésének értelmében mindazonáltal valamely immateriális eszköznek egy korábbi pénzügyi kimutatásban ráfordításként elszámolt költségét később nem lehet az immateriális eszköz bekerülési értékének részeként megjeleníteni (például, amikor a szerzői jog költsége teljes mértékben leírásra került, majd a tartalmat később weboldalon jelenítik meg);

   (c) a tartalom kialakításának szakaszában felmerült költséget az IAS 38 standard 69(c) bekezdése értelmében felmerüléskor ráfordításként kell elszámolni, feltéve, hogy a tartalmat a gazdálkodó egység saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozására és promóciójára hozták létre (pl. termékek digitális fényképei). Például a gazdálkodó egység saját termékeiről készített digitális fényképekkel és a termékek megjelenítésével kapcsolatos szakmai szolgáltatások költségeit ráfordításként kell elszámolni, mivel a szakmai szolgáltatást a folyamat során veszik igénybe, nem pedig amikor a digitális fényképeket megjelenítik a weboldalon;

   (d) a működtetési szakasz a weboldal kialakításának befejezését követően kezdődik. Az ebben a szakaszban felmerült költséget felmerüléskor ráfordításként kell elszámolni, kivéve, ha az IAS 38 standard 18. bekezdésében rögzített kritériumok teljesülnek.

10. A jelen értelmezés 8. bekezdése értelmében az immateriális eszközként kimutatott weboldalt a kezdeti megjelenítést követően az IAS 38 standard 72–87. bekezdéseinek megfelelően kell értékelni. A weboldal hasznos élettartama legjobb becslésének rövidnek kell lennie.

A KONSZENZUS IDŐPONTJA

2001. május

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

Ez az értelmezés 2002. március 25-én lép hatályba. A jelen értelmezés átvételének hatásait az IAS 38 standard 1998-ban kiadott változatában foglalt átmeneti rendelkezéseknek megfelelően kell kezelni. Ennek megfelelően, ha a weboldal nem felel meg az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, azonban korábban azt eszközként mutatták ki, a tételt a jelen értelmezés hatálybalépésekor ki kell vezetni. Ha a weboldal létezik és kialakításának költsége eleget tesz az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, azonban korábban azt nem mutatták ki eszközként, az immateriális eszközt a jelen értelmezés hatálybalépésekor nem lehet megjeleníteni. Ha a weboldal létezik és kialakításának költsége eleget tesz az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, korábban azt eszközként mutatták ki és kezdetben bekerülési értéken értékelték, a kezdetben megjelenített összeg megfelelően meghatározottnak minősül.