

I

(Kötelezően közzéteendő jogi aktusok)

A BIZOTTSÁG 2236/2004/EK RENDELETE

(2004. december 29.)

az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 1725/2003/EK rendeletnek az 1., 3., és 5. nemzetközi beszámolóképzési standard (IFRS), valamint az 1., 10., 12., 14., 16–19., 22., 27., 28., 31–41. nemzetközi számviteli standard (IAS) és a standardértelmezési bizottság (SIC) 9., 22., 28. és 32. értelmezése tekintetében történő módosításáról

(EGT vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA,

tekintettel az Európai Közösséget létrehozó szerződésre,

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

mivel:

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

(2) 2004. március 31-én a Nemzetközi Számviteli Standardok Testülete (International Accounting Standards Board, IASB) közzétett többek között három új standardot, a 3–5. nemzetközi beszámolóképzési standardot (IFRS) és két felülvizsgált standardot, a szükségeszerű változtatásokat tartalmazó 36. és 38. IAS-t. Ezen új standardok teszik teljessé a „stabil platformot” alkotó standardok sorát, amelyeket a tőzsdén jegyzett vállalatoknak 2005. január 1-jétől alkalmazniuk kell konszolidált éves beszámolóikban. Az általános célkitűzés az IAS-ek minőségének javítása, valamint világszerte a számviteli standardok konvergenciájának növelése.

(3) Az adott terület szakértőivel folytatott konzultáció megerősíti, hogy az új IFRS-ek és a két felülvizsgált IAS megfelel az 1606/2002/EK rendelet 3. cikkében az elfogadáshoz megállapított szakmai kritériumoknak és különösen az európai közjó elősegítésére vonatkozó követelménynek.

(4) A 36. IAS elfogadása maga után vonja az 1725/2003/EK rendelet által elfogadott 16. IAS-nek a számviteli standardok közötti összhang biztosítása érdekében történő módosításait.

(5) A 3., 4. és 5. IFRS elfogadása következtében további nemzetközi számviteli standardokat és értelmezéseket kell módosítani a nemzetközi számviteli standardok közötti következetesség biztosítása érdekében. A szükségeszerű módosítások az 1. nemzetközi beszámolóképzési standardot (IFRS), az 1., 10., 12., 14., 16–19., 27., 28., 31–34., 36–41. nemzetközi számviteli standardokat (IAS) és a standardértelmezési bizottság (SIC) 32. értelmezését érintik. A 3. IFRS elfogadása nyomán továbbá feleslegessé válik a 22. nemzetközi számviteli standard (IAS) és a standardértelmezési bizottság (SIC) 9., 22. és 28. értelmezése, melyeket ennek megfelelően ki kell cserélni. Az 5. IFRS elfogadása nyomán ki kell cserélni továbbá a 35. IAS-t.

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

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

ELFOGADTA EZT A RENDELETET:

1. cikk

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

(1) A 22. nemzetközi számviteli standard (IAS) és a standardértelmezési bizottság (SIC) 9., 22. és 28. értelmezése helyébe az ezen rendelet mellékletében meghatározott 3. nemzetközi beszámolóképzési standard (IFRS) [Vállalkozások társulásai] lép.

⁽¹⁾ HL L 243, 2002.9.11., 1. o.

⁽²⁾ HL L 261, 2003.10.13., 1. o. A legutóbb a 2086/2004/EK rendelettel (HL L 363., 2004.12.9., 1. o.) módosított rendelet.

- (2) A rendelet az ezen rendelet mellékletében meghatározott 4. IFRS-sel (*Biztosítási szerződése*) egészül ki. számviteli standardok közötti következetesség biztosítása érdekében.
- (3) A 35. IAS helyébe az ezen rendelet mellékletében meghatározott 5. IFRS (*Értékesítésre váró befektetett tőke és felszámolt tevékenységhez kapcsolódó javak*) lép.
- (4) A 36. és 38. IAS helyébe az ezen rendelet mellékletében meghatározott 36. és 38. IAS lép.
- (5) A 3. IFRS elfogadása következtében módosítani kell az 1. IFRS-t, a 12., 14., 16., 19., 27., 28., 31., 32., 33., 34., 37. és 39 IAS-t és a 32. SIC-értelmezést a nemzetközi számviteli standardok közötti következetesség biztosítása érdekében.
- (6) A 4. IFRS elfogadása következtében módosítani kell az 1. IFRS-t, a 18., 19., 32., 37., 39. és a 40. IAS-t a nemzetközi
- (7) Az 5. IFRS elfogadása következtében módosítani kell az 1. és 3. IFRS-t, valamint az 1., 10., 16., 17., 27., 28., 31., 36., 37., 38., 40. és 41. IAS-t a nemzetközi számviteli standardok közötti következetesség biztosítása érdekében.

2. cikk

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

Legkésőbb 2005. január 1-jétől kell alkalmazni.

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

Kelt Brüsszelben, 2004. december 29-én.

a Bizottság részéről
Charlie McCREEVY
a Bizottság tagja

MELLÉKLET

NEMZETKÖZI BESZÁMOLÓKÉSZÍTÉSI STANDARDOK

Szám	Cím
3. IFRS	Vállalkozások társulásai
4. IFRS	Biztosítási szerződések
5. IFRS	Értékesítésre váró befektetett tőke és felszámolt tevékenységhez kapcsolódó javak
36. IAS	Értékcsökkenés
38. IAS	Immateriális javak

Üzleti kombinációk

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–13
Egy üzleti kombináció azonosítása	4–9
A közös ellenőrzés alatt álló egységek üzleti kombinációi	10–13
Elszámolási módszer	14–15
A felvásárlási módszer alkalmazása	16–65
A felvásárló azonosítása	17–23
Az üzleti kombináció költsége	24–35
Az üzleti kombináció költségének jövőbeni eseményektől függő módosításai	32–35
Az üzleti kombináció költségének felosztása a megszerzett eszközökre, és az átvállalt kötelezettségekre és függő kötelezettségekre	36–60
A felvásárolt azonosítható eszközei és kötelezettségei	41–44
A felvásárolt immateriális eszközei	45–46
A felvásárolt függő kötelezettségei	47–50
Goodwill	51–55
A felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének a költséget meghaladó többlete	56–57
A szakaszokban megvalósuló üzleti kombináció	58–60
Ideiglenesen meghatározott kezdeti elszámolás	61–65
Módosítások a kezdeti elszámolás lezárása után	63–64
Halasztott adó követelések megjelenítése a kezdeti elszámolás lezárása után	65
Közzététel	66–77
Átmeneti rendelkezések és hatálybalépés napja	78–85
A korábban kimutatott goodwill	79–80
A korábban kimutatott negatív goodwill	81
Korábban kimutatott immateriális javak	82
Tőkemódszerrel elszámolt befektetések	83–84
Korlátozott visszamenőleges alkalmazás	85
Egyéb kiadványok visszavonása	86–87

CÉL

1. A jelen IFRS célja a pénzügyi beszámolás rendjének meghatározása az egységek számára az üzleti kombinációk esetére. Különösen, a standard meghatározza, hogy valamennyi üzleti kombinációt a felvásárlási módszer alapján kell elszámolni. Ily módon a felvásárló az akvizíció időpontjában megjeleníti a felvásárolt azonosítható eszközzeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit azok valós értékén, számolja el, továbbá goodwill-t is megjelenít, melyet a későbbiekben értékvesztés szempontjából megvizsgál, nem pedig amortizálja azt.

HATÓKÖR

2. A 3. bekezdésben meghatározottak kivételével az egységeknek a jelen IFRS-t kell alkalmazniuk az üzleti kombinációk elszámolására.
3. A jelen IFRS nem vonatkozik:
 - (a) az olyan üzleti kombinációkra, amelyekben elkülönült egységeket vagy üzleti tevékenységeket egyesítenek egy közös vállalkozás létrehozására.
 - (b) a közös ellenőrzés alatt álló egységeket vagy üzleti tevékenységeket magukban foglaló üzleti kombinációkra.
 - (c) a kettő vagy több egyesülést magukban foglaló üzleti kombinációkra.
 - (d) az olyan üzleti kombinációkra, amelyekben elkülönült egységek vagy üzleti tevékenységek egyesülnek szerződés alapján egy beszámolót készítő egység létrehozására anélkül, hogy tulajdoni részesedést szereznének (pl. olyan kombinációk, amelyben elkülönült egységek szerződés alapján összekapcsolódnak egy duplán jegyzett társaság létrehozására).

Egy üzleti kombináció azonosítása

4. Az üzleti kombináció elkülönült egységek vagy üzleti tevékenységek egy beszámolót készítő egységbe történő egyesítése. Szinte valamennyi üzleti kombináció azt eredményezi, hogy egy egység, a felvásárló ellenőrzést szerez egy vagy több másik üzleti tevékenységben, a felvásároltban. Amennyiben az egység olyan egy vagy több egységben szerez ellenőrzést, amelyek nem üzleti tevékenységek, az egyesítés nem minősül üzleti kombinációnak. Azokban az esetekben, amikor az egység olyan eszközcsoportot vagy nettó eszköz állományt szerez meg, amely nem alkot üzleti tevékenységet, a csoport bekerülési értékét a csoportba tartozó egyes, egyedileg azonosítható eszközök és kötelezettségek között kell felosztania, azok akvizíció időpontjában érvényes egymáshoz viszonyított valós értéke arányában.
5. Az üzleti kombináció számos különböző struktúrában létrejöhet, eltérő jogi, adózási, és egyéb megfontolásokból. Az magában foglalhatja egy másik egység saját tőkéjének az egység általi megvásárlását, egy másik egység nettó eszközeinek a megvásárlását, egy másik egység kötelezettségeinek átvállalását, vagy egy másik egység nettó eszközei egy olyan részének a megvásárlását, amelyek együttesen egy vagy több üzleti tevékenységet alkotnak. Az üzleti kombináció létrejöhet tőkeinstrumentumok kibocsátása, pénzeszközök, pénzeszköz-egyenértékesek vagy más eszközök átadása, vagy ezek kombinációja révén. Az ügylet létrejöhet az egyesülő egységek részvényesei között, vagy egy egység és egy másik egység részvényesei között. Az ügylet magában foglalhatja egy új egység megalapítását az egyesülő egységek vagy az átadott nettó eszközök ellenőrzésére, vagy az egyesülő egységek egyikénél vagy többükénél lebonyolított átalakítását.
6. Az üzleti kombináció anyavállalat-leányvállalat viszonyt eredményezhet, amelyben a felvásárló az anyavállalat és a felvásárolt a felvásárló leányvállalata. Ilyen körülmények között a felvásárló a jelen IFRS-t alkalmazza a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban. A felvásárló ilyenkor a felvásároltban való részesedését egyedi pénzügyi kimutatásaiban úgy szerepelteti, mint egy leányvállalatba történt befektetést (ld. IAS 27 Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások).

IFRS 3

7. Egy üzleti kombináció létrejöhet egy másik egység goodwill is tartalmazó nettó eszközeinek a megvásárlásával, nem pedig a másik egység saját tőkéjének megvásárlásával. Az ilyen üzleti kombináció nem eredményez anyavállalat-leányvállalat viszonyt.
8. Az üzleti kombináció fogalmában szerepelnek, és így módon a jelen IFRS hatálya alá tartoznak azok az üzleti kombinációk, amelyekben az egyik egység ellenőrzést szerez egy másik egységben, de amelyekben az ellenőrzés megszerzésének időpontja (azaz az akvizíció időpontja) nem azonos a tulajdoni részesedés megszerzésének időpontjával vagy időpontjaival (azaz az *adásvétel időpontjával vagy időpontjaival*). Ilyen helyzet jöhet létre pl. amikor egy befektetést befogadó részvény-visszavásárlási megállapodást köt egyes befektetőivel, és ennek eredményeként a felette gyakorolt ellenőrzés megváltozik.
9. A jelen IFRS nem határozza meg a közös vállalkozás tulajdonosainak a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeinek az elszámolási szabályait (ld. IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek*).

A közös ellenőrzés alatt álló egységek üzleti kombinációi

10. A közös ellenőrzés alatt álló egységek vagy üzleti tevékenységek részvételével létrejött üzleti kombináció egy olyan üzleti kombináció, amelyben az egyesülő egységek vagy üzleti tevékenységek mindegyike végső soron ugyanazon fél vagy felek ellenőrzése alatt áll az üzleti kombináció létrejötte előtt és után egyaránt, és az ellenőrzés nem csak átmeneti.
11. Magánszemélyek egy csoportja akkor ellenőriz egy egységet, ha szerződések alapján közösen rendelkeznek az adott egység pénzügyi és működési politikája irányításának képességével, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzésére. Így módon egy üzleti kombináció nem tartozik a jelen IFRS hatálya alá, ha magánszemélyek azonos csoportja, szerződések alapján, végső soron együttesen képes az egyesülő egységek mindegyike pénzügyi és működési politikájának meghatározására, az azok tevékenységéből való haszonszerzésre, és ez a végső közös képesség nem átmeneti.
12. Az egység állhat valamely magánszemély, vagy egy szerződéses megállapodás alapján együtt eljáró magánszemélyek egy csoportja ellenőrzése alatt, és előfordulhat, hogy ez a magánszemély, vagy magánszemélyek csoportja nem tartozik az IFRS-ek hatálya alá. Így módon nem szükséges, hogy az egyesülő egységek ugyanazon konszolidált pénzügyi kimutatásokban kerüljenek bevonásra ahhoz, hogy az adott kombináció közös ellenőrzés alatt álló egységek részvételével létrejött üzleti kombinációnak minősüljön.
13. A *kisebbségi részesedések* mértéke az egyes egyesülő egységekben az üzleti kombináció létrejötte előtt és után nem releváns annak meghatározásához, hogy a kombinációban közös ellenőrzés alatt álló egységek vesznek-e részt. Hasonlóképpen az a tény, hogy az egyesülő egységek valamelyike egy olyan leányvállalat, amelyet nem vontak be a csoport konszolidált pénzügyi kimutatásaiba az IAS 27 alapján, nem releváns annak meghatározásához, hogy a kombinációban közös ellenőrzés alatt álló egységek vesznek-e részt.

ELSZÁMOLÁSI MÓDSZER

14. **Valamennyi üzleti kombinációt a felvásárlási módszer alkalmazásával kell elszámolni.**
15. A felvásárlási módszer az üzleti kombinációt annak az egyesülő egységnek a szemszögéből vizsgálja, amelyet felvásárlóként azonosítanak. A felvásárló nettó eszközöket vásárol, és kimutatja a megvásárolt eszközöket, és az átvállalt kötelezettségeket és függő kötelezettségeket, beleértve azokat, amelyek korábban nem kerültek megjelenítésre a felvásárló által. A felvásárolt eszközeinek és kötelezettségeinek az értékelésére az ügylet nincs hatással, és az ügylet eredményeként nem is mutatnak ki a felvásárló által elszámolt további eszközöket vagy kötelezettségeket, mivel azok nem képezik az ügylet tárgyát.

A FELVÁSÁRLÁSI MÓDSZER ALKALMAZÁSA

16. A felvásárlási módszer a következő lépésekben valósul meg:

- (a) a felvásárló azonosítása;

- (b) az üzleti kombináció költségének a meghatározása;

és

- (c) az akvizíció időpontjában az üzleti kombináció költségének felosztása az egyes megszerzett eszközök, valamint átvállalt kötelezettségek és függő kötelezettségek között.

A felvásárló azonosítása

17. **A felvásárlót valamennyi üzleti kombinációnál azonosítani kell. A felvásárló az az egyesül ő egység, amely a kombinációban résztvevő másik egyesülő egységek vagy üzleti tevékenységek felett ellenőrzést szerez.**

18. Mivel a felvásárlási módszer az üzleti kombinációt a felvásárló szemszögéből vizsgálja, azzal a feltételezéssel él, hogy az ügyletben szereplő felek valamelyike azonosítható felvásárlóként.

19. Az ellenőrzés képesség egy egység vagy egy üzleti tevékenység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében. Egy egyesülő egységről feltételezni kell, hogy ellenőrzést szerzett a kombinációban részt vevő másik egység felett, ha a másik egység szavazati jogainak legalább felét megszerezte, kivéve, ha bizonyítható, hogy ez a tulajdonlás nem valósít meg ellenőrzést. Ha az egyesülő egységek egyike sem szerzi meg a másik egyesülő egység szavazati jogainak legalább felét, az megszerezhetette az ellenőrzést, amennyiben a kombináció eredményeként:

- (a) a többi befektetővel kötött megállapodás alapján a másik egység szavazati jogainak több mint felére tesz szert;
- (b) az alapszabály, vagy más megállapodás alapján képessé válik a másik egység pénzügyi és működési politikáinak irányítására;
- (c) képessé válik a másik egység igazgatósága, vagy azzal egyenértékű irányító testülete tagjai többségét megválasztani, vagy visszahívni;

vagy

- (d) a másik egység igazgatóságának vagy azzal egyenértékű irányító testületének ülésein a szavazatok többségére tesz szert.

20. A felvásárló azonosítása néha ugyan nehéz lehet, létezésére azonban rendszerint bizonyos jelek utalnak. Például:

- (a) ha az egyesülő egységek egyikének valós értéke jelentősen magasabb, mint a másik egyesülő egységé, a magasabb valós értékkel rendelkező egység valószínűsíthetően a felvásárló;
- (b) ha az üzleti kombináció szavazati joggal rendelkező törzs tőkeinstrumentumok készpénzre, vagy más eszközre történő cseréje által jön létre, valószínűsíthetően a pénzeszközt vagy egyéb eszközöket átadó egység a felvásárló;

valamint

- (c) ha az üzleti kombináció eredményeként az egyik egyesülő egység vezetése döntő befolyást képes gyakorolni a létrejövő kombinált egység vezetésének a megválasztására, valószínűsíthetően az az egység a felvásárló, amelynek vezetése képes ezt a döntő befolyást gyakorolni.

IFRS 3

21. Egy tőke részesedések cseréjén keresztül megvalósuló üzleti kombináció esetén, általában a tőkerészesedést kibocsátó egység a felvásárló. Ugyanakkor valamennyi releváns tény és körülményt meg kell vizsgálni annak eldöntéséhez, hogy az egyesülő egységek közül melyik képes a másik egyesülő egység (vagy egységek) pénzügyi vagy működési politikájának irányítására, az annak (azoknak) a tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében. Egyes üzleti kombinációk esetében, melyeket fordított akvizíciónak is hívnak, a felvásárló az az egység, akinek a tőkerészesedése megszerzésre került, és a kibocsátó egység a felvásárolt. Ez a helyzet állhat fenn, pl. amikor egy zártkörűen működő társaság 'felvásároltatja' magát egy kisebb nyilvánosan működő társasággal, és ily módon a tőzsdén jegyzetté válik. Bár jogilag a kibocsátó nyilvánosan működő társaságot tekintik anyavállalatnak és a zártkörűen működő társaságot leányvállalatnak, a jogi leányvállalat a felvásárló, amennyiben képes a jogi anyavállalat pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzésére. Általában a felvásárló a nagyobb egység, ugyanakkor a kombináció körül megfigyelhető tények és körülmények gyakran azt jelzik, hogy a kisebb egység vásárolja fel a nagyobbat. A fordított akvizíciók elszámolására vonatkozó útmutatást a B Függelék B1-B15. bekezdései tartalmazzák.
22. Azokban az esetekben, amikor egy új egységet hoznak létre az üzleti kombináció megvalósításához szükséges tőkeinstrumentumok kibocsátására, az egyik olyan egyesülő egységet kell felvásárlóként azonosítani a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján, amelyik már a kombináció előtt is létezett.
23. Hasonlóképpen, amikor az üzleti kombinációban kettőnél több egység vesz részt, a kombináció előtt már létező egységek valamelyikét kell a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján felvásárlónak tekinteni. A felvásárló ilyen esetekben történő meghatározásának ilyenkor tartalmaznia kell egyebek mellett annak mérlegelését, hogy az egyesülő egységek közül melyik kezdeményezte a kombinációt, valamint, hogy valamelyik egység eszközei és bevételei jelentősen meghaladják-e a többi egységét.

Az üzleti kombináció költsége

24. **A felvásárlónak az üzleti kombináció költségét az alábbiak összegeként kell meghatároznia:**

- (a) **a felvásároltra vonatkozó ellenőrzés megszerzéséért cserében átadott eszközöknek, felmerült vagy átvállalt kötelezettségeknek, valamint a felvásárló által kibocsátott tőkeinstrumentumoknak az adásvétel időpontjában érvényes valós értéke;**

plusz

- (b) **az üzleti kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető egyéb költségek.**

25. Az akvizíció időpontja az az időpont, amikor a felvásárló ténylegesen megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést. Amikor ez egyetlen adásvételi ügylet keretében megtörténik, az adásvétel időpontja egyben az akvizíció időpontja is. Ugyanakkor előfordulhat, hogy az üzleti kombináció egynél több adásvétel során valósul meg, pl. amikor azt egymást követő részvényvásárlásokon keresztül, szakaszokban valósítják meg. Ebben az esetben:

- (a) a kombináció költsége az egyedi ügyletek összevont költsége;

valamint

- (b) az adásvétel időpontja az egyes adásvételek időpontja (tehát az az időpont, amikor az egyes egyedi befektetések megjelenítésre kerülnek a felvásárló pénzügyi kimutatásaiban), míg az akvizíció időpontja az az időpont, amikor a felvásárló megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést.

26. A felvásárló által a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében átadott eszközöket, valamint a felmerült vagy átvállalt kötelezettségeket a 24. bekezdés alapján az adásvétel időpontjában érvényes valós értékükön kell értékelni. Emiatt azokban az esetekben, amikor az üzleti kombináció költsége egy részének vagy egészének kiegyenlítése halasztottan történik, ezen halasztott rész valós értékét úgy kell meghatározni, hogy a fizetendő összegeket az adásvétel időpontjában érvényes jelenértékükre diszkontálják, figyelembe véve a teljesítés során valószínűsíthetően felmerülő prémiumokat vagy diszkontokat.

27. Egy jegyzett tőkeinstrumentum esetén, az adásvétel időpontjában nyilvánosan közzétett ár szolgáltatja az instrumentum valós értékére vonatkozó legjobb becslést, így néhány ritka esetet kivéve ezt kell alkalmazni. Egyéb bizonyítékokat és értékelési módszereket csak azokban a ritka esetekben lehet figyelembe venni, amikor a felvásárló bizonyítani tudja, hogy az adásvétel időpontjára vonatkozóan közzétett ár nem megbízhatóan jelzi a valós értéket, és hogy az egyéb bizonyítékok vagy értékelési módszerek megbízhatóbb módon képesek értékelni a tőkeinstrumentum valós értékét. Az adásvétel időpontjára vonatkozóan közzétett ár csak akkor nem megbízható jelzője a valós értéknek, ha azt a piac alacsony forgalma befolyásolta. Amennyiben az adásvétel időpontjára vonatkozóan közzétett ár nem megbízhatóan jelzi a valós értéket, vagy az egység által kibocsátott tőkeinstrumentumoknak nincs jegyzett ára, az adott instrumentumok valós értéke megbecsülhető pl. a felvásárló valós értékében lévő részesedési arányuk alapján, vagy a felvásárolt valós értékében lévő részesedési arányuk alapján attól függően, hogy melyik módszer az egyértelműbb bizonyíték. Azoknak a pénzügyi eszközöknek az adásvétel időpontjában érvényes valós értéke, amelyeket a felvásárolt tőketulajdonosai számára a tőkeinstrumentumok alternatívájaként adnak át, szintén bizonyítékot szolgáltathat a felvásárló által a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében adott teljes valós értékre nézve. Bármelyik eset is áll fenn, a kombináció valamennyi tényezőjét, beleértve a tárgyalásokat befolyásoló jelentős tényezőket is, figyelembe kell venni. A tőkeinstrumentumok valós értékének meghatározására vonatkozóan további útmutatást az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard nyújt.
28. Az üzleti kombináció költsége magában foglalja a felvásárló által a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében felvállalt vagy átvállalt kötelezettségeket is. A jövőbeni veszteségek és egyéb, a kombináció eredményeként várhatóan felmerülő költségek nem minősülnek a felvásárló által a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében felvállalt vagy átvállalt kötelezettségeknek, és ily módon azok nem képezik részét a kombináció költségének.
29. Az üzleti kombináció költsége magában foglalja a kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető költségeket, mint pl. a könyvvizsgálóknak, jogi tanácsadóknak, értékbecslőknek és egyéb tanácsadóknak a kombináció létrehozása során kifizetett díjakat. Az általános adminisztrációs költségek, beleértve az akvizíciókkal foglalkozó részleg fenntartásának költségeit, és az egyéb olyan költségek, amelyeket nem lehet közvetlenül az adott kombinációhoz kapcsolni, nem képezik részét a kombináció költségének: azokat a felmerülésük időpontjában ráfordításként kell elszámolni.
30. A pénzügyi kötelezettségek megszervezésének és kibocsátásának költségei a kötelezettség kibocsátási ügylet szerves részei még akkor is, ha a kötelezettség azért került kibocsátásra, hogy a kombináció létrejöjjön; nem pedig a kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető költségek. Emiatt az egységek az ilyen költségeket nem számíthatják bele az üzleti kombináció költségébe. Az IAS 39-nek megfelelően az ilyen költségeket a kötelezettség kezdeti értékelésében kell figyelembe venni.
31. Hasonlóképpen, a tőkeinstrumentumok kibocsátásának költségei a tőkeinstrumentum kibocsátási ügylet szerves részei még akkor is, ha a tőkeinstrumentumok kibocsátása a kombináció létrehozása miatt szükséges, nem pedig a kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető költségek. Emiatt az egységek az ilyen költségeket nem számíthatják bele az üzleti kombináció költségébe. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standard alapján az ilyen költségek a tőkeinstrumentumok kibocsátásából befolyó bevételt csökkentik.

Az üzleti kombináció költségének jövőbeni eseményektől függő módosításai

32. **Azokban az esetekben, amikor egy üzleti kombinációra vonatkozó megállapodás előírja, hogy a kombináció bekerülési értéke jövőbeni eseményektől függően módosítandó, a felvásárlónak e módosítás értékét az akvizíció időpontjában akkor kell figyelembe vennie a kombináció költségében, ha a módosítás valószínű, és annak értéke megbízhatóan mérhető.**
33. Egy üzleti kombinációra vonatkozó megállapodás tartalmazhat a kombináció bekerülési értékére vonatkozó olyan módosításokra vonatkozó előírásokat, amelyek egy vagy több jövőbeni eseménytől függenek. 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.

IFRS 3

34. Ugyanakkor, amikor egy üzleti kombinációra vonatkozó megállapodás tartalmaz ilyen módosításra vonatkozó előírást, ezt a módosítást nem veszik figyelembe a kombináció költségében a kombináció kezdeti elszámolása időpontjában, ha a módosítás nem valószínű, vagy annak értéke nem megbízhatóan mérhető. Amennyiben a módosítás a későbbiekben valószínűvé válik és értéke megbízhatóan mérhető, a pótlólagos ellenértéket a kombináció bekerülési értékének módosításaként kell kezelni.
35. Egyes esetekben a felvásárlónak egy későbbi kifizetést kell teljesítenie az eladó részére a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzéséért cserében átadott eszköz, kibocsátott tőkeinstrumentum, felvállalt vagy átvállalt kötelezettség értékében bekövetkező csökkenés ellentételezésére. Ez a helyzet áll fenn, pl. amikor a felvásárló garanciát nyújt az üzleti kombináció költsége részeként kibocsátott tőke- vagy adósságinstrumentumok piaci árára vonatkozóan, és további tőke- vagy adósságinstrumentumokat kell kibocsátania az eredetileg meghatározott érték helyreállítására. Ilyen esetekben, az üzleti kombináció költségében nem kerül növekedés megjelenítésre. Tőkeinstrumentumok esetén a pótlólagos kifizetés valós értékével az eredetileg kibocsátott instrumentumokhoz rendelt érték azonos mértékű csökkenése áll szemben. Adósságinstrumentumok esetén a pótlólagos kifizetés az eredeti kibocsátás prémiuma csökkentésének, vagy diszkontja növelésének minősül.

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 eszközzeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit, amelyek megfelelnek a 37. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak, azok adott időpontban érvényes valós értékén, kivéve azokat a befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat), amelyek az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottként kerültek besorolásra, amelyeket az értékesítés költségeivel csökkentett valós értékén kell kimutatni. Az üzleti kombináció költsége, valamint az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek nettó valós értékéből a felvásárlóra eső, ilyen módon elszámolt rész közötti bármely különbözetet az 51-57. bekezdések alapján kell elszámolni.
37. A felvásárlónak csak akkor kell elkülönülten megjelenítenie a felvásárolt azonosítható eszközzeit, 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 befolyanak a felvásárlóhoz, és az eszköz valós értéke megbízhatóan megállapítható;
 - (b) a *függő kötelezettség* kivételével a kötelezettség esetében, valószínű, hogy gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség a kötelezettség teljesítéséhez, és a kötelezettség valós értéke megbízhatóan meghatározható;
 - (c) az *immateriális eszköz* és *függő kötelezettség* esetén annak valós értéke megbízhatóan meghatározható.
38. A felvásárló eredménykimutatásának tartalmaznia kell a felvásárolt akvizíció időpontját követő nyereségét vagy veszteségét oly módon, hogy a felvásárolt bevételeit és ráfordításait az üzleti kombináció felvásárlónál elszámolt költsége alapján veszik figyelembe. Például a felvásárló eredménykimutatásában az akvizíció időpontját követően szerepeltetett, a felvásárolt értékcsökkenthető eszközeire vonatkozó értékcsökkenésnek az adott eszközök akvizíció napján érvényes valós értékén kell alapulnia, azaz azok felvásárlónál elszámolt bekerülési értékén.

39. A felvásárlási módszer alkalmazása az akvizíció időpontjában kezdődik, ami az az időpont, amelyen a felvásárló ténylegesen megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést. Mivel az ellenőrzés egy egység vagy üzleti tevékenység pénzügyi vagy működési politikája feletti irányításra való képességet jelenti, az adott egység vagy üzleti tevékenység tevékenységéből származó haszon megszerzése végett, nem szükséges a tranzakciót jogilag lezárni vagy véglegesíteni mielőtt a felvásárló az ellenőrzést megszerzi. Az üzleti kombinációhoz kapcsolódó valamennyi vonatkozó tény és körülményt figyelembe kell venni annak megítéléséhez, hogy a felvásárló megszerezte-e az ellenőrzést.
40. Mivel a felvásárló a felvásárolt azon azonosítható eszközeit, kötelezettségeit, és függő kötelezettségeit számolta el, amelyek megfelelnek a 37. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak, azok akvizíció időpontjában érvényes valós értékén jeleníti meg, a felvásároltban fennálló bármely kisebbségi részesedést e tételek nettó valós értékéből a kisebbségi részesedésre eső rész értékében mutatják ki. A B Függelék B16 és B17 bekezdései nyújtanak útmutatást a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei valós értékének meghatározására vonatkozóan, az üzleti kombináció költségének felosztásához.

A felvásárolt azonosítható eszközei és kötelezettségei

41. A 36. bekezdésnek megfelelően, a felvásárló a kombináció költsége felosztásának keretében elkülönülten csak a felvásárló azon azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit számolja el, amelyek az akvizíció időpontjában már léteztek, és megfelelnek a 37. bekezdésben foglalt megjelenítési feltételeknek. Emiatt:
- (a) a felvásárlónak csak akkor kell kimutatnia a kombináció költségének felosztása részeként a felvásárolt tevékenységének megszüntetésére vagy lecsökkentésére vonatkozó kötelezettségeket, ha a felvásárlónak 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 az egységnek szerződés alapján kell teljesítenie munkavállalói vagy szállítói részére, amennyiben felvásárlásra kerül valamely üzleti kombináció során, az egység meglévő kötelme, amely függő kötelezettségnek minősül mindaddig, amíg valószínűvé nem válik, hogy az üzleti kombináció megvalósul. A szerződéses kötelmet az adott egység akkor mutatja ki kötelezettségként az IAS 37 alapján, amikor az üzleti kombináció valószínűvé válik, és a kötelezettség értéke megbízhatóan mérhető. Emiatt amikor az üzleti kombináció létrejön, a felvásárolt e kötelezettségét a felvásárló a kombináció bekerülési költségének felosztása részeként jeleníti meg.
43. Ugyanakkor azonban, a felvásárolt olyan átszervezési terve, amelynek végrehajtása egy üzleti kombinációban történő felvásárlástól függ, az üzleti kombináció előtt közvetlenül nem minősül a felvásárolt meglévő kötelmének. A felvásárolt függő kötelezettségének sem minősül a kombinációt közvetlenül megelőzően, mivel az nem egy olyan lehetséges kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen az egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni. Emiatt a felvásárló az ilyen átszervezési terveket nem jelenítheti meg kötelezettségként a kombináció költségének felosztása részeként.
44. A 36. bekezdés alapján elszámolt azonosítható eszközök és kötelezettségek tartalmazzák a felvásárolt mindazon eszközöket és kötelezettségeit, amelyeket a felvásárló megvásárol, vagy átvállal, beleértve a felvásárolt pénzügyi eszközöket és pénzügyi kötelezettségeit is. Abba beletartozhatnak olyan eszközök és kötelezettségek is, amelyek korábban nem kerültek megjelenítésre a felvásárolt pénzügyi kimutatásaiban, pl. mivel azok az akvizíciót megelőzően nem feleltek meg a megjelenítés feltételeinek. Például a felvásárolt negatív adóalapjaiból keletkező adó előny, amely az üzleti kombinációt megelőzően nem került megjelenítésre a felvásároltnál, a 36. bekezdés alapján megfelel az azonosítható eszközként történő megjelenítés feltételeinek, ha valószínű, hogy a felvásárlónak a jövőben lesz olyan adóköteles nyeresége, amivel szemben az eddig meg nem jelenített adó előny igénybe vehető.

IFRS 3

A felvásárolt immateriális eszközei

45. A 37. bekezdéssel összhangban a felvásárló az akvizíció időpontjában csak akkor jelenítheti meg a felvásárolt valamely immateriális eszközét elkülönülten, ha az megfelel az immateriális javak IAS 38 *Immateriális javak* standardban meghatározott fogalmának, és annak valós értéke megbízhatóan meghatározható. Ez azt jelenti, hogy a felvásárló a goodwilltől elkülönült eszközként akkor mutatja ki a felvásárolt folyamatban lévő kutatási vagy fejlesztési projektjét, amennyiben a projekt megfelel az immateriális eszköz fogalmának, és annak valós értéke megbízhatóan meghatározható. Az IAS 38 nyújt útmutatást annak megítéléséhez, hogy egy üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz valós értéke megbízhatóan meghatározható-e.
46. A fizikai megjelenéssel nem rendelkező nem monetáris eszköznek azonosíthatónak kell lennie ahhoz, hogy megfeleljen az immateriális eszköz definíciójának. Az IAS 38 alapján egy eszköz akkor felel meg az immateriális javak fogalmában szereplő azonosíthatósági kritériumnak, ha:
- (a) az elkülöníthető, azaz el lehet választani, vagy ki lehet vonni az egységből és el lehet adni, át lehet adni, arra engedélyt lehet biztosítani, bérbe lehet adni, vagy ki lehet cserélni egyedileg, vagy valamely kapcsolódó szerződéssel, eszközzel, vagy kötelezettséggel együtt;
- vagy
- (b) a szerződésen alapuló vagy egyéb törvényes jogokból keletkezik, függetlenül attól, hogy e jogok átruházhatóak-e, vagy elválaszthatóak-e az egységtől, vagy más jogoktól és kötelezettségektől.

A felvásárolt függő kötelezettségei

47. A 37. bekezdés meghatározza, hogy a felvásárlónak a felvásárolt függő kötelezettségeit az üzleti kombináció költségének felosztása részeként csak akkor kell elkülönülten kimutatnia, ha annak valós értéke megbízhatóan meghatározható. Amennyiben annak valós értékét nem lehet megbízhatóan meghatározni:
- (a) annak a goodwillként vagy az 56. bekezdés alapján kell elszámolt összegre leszálló hatása;
- és
- (b) a felvásárlónak közzé kell tennie a függő kötelezettségre vonatkozóan az IAS 37 alapján előírt információkat.

A B Függelék B16(I) bekezdése nyújt útmutatást a függő kötelezettségek valós értékének meghatározására vonatkozóan.

48. **A kezdeti megjelenítést követően a felvásárlónak a 36. bekezdés alapján elkülönülten kimutatott függő kötelezettségeket a következők közül a magasabb értéken kell értékelnie:**
- (a) az az összeg, ami az IAS 37 alapján kimutatandó lenne,
- és
- (b) **a kezdetben kimutatott összeg, csökkentve az IAS 18 Bevételek standard alapján elszámolt halmozott amortizációval (amikor alkalmazandó).**
49. A 48. bekezdésben foglalt előírás nem vonatkozik az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard alapján elszámolt szerződésekre. Ugyanakkor, az IAS 39 hatálya alól kizárt hitel elkötelezettségek, amelyek nem a piaci kamatlábnál alacsonyabb mértékű hitelnyújtásra vonatkozó elkötelezettségek, a felvásárolt függő kötelezettségeként számolandók el, amennyiben az akvizíció időpontjában nem valószínű, hogy gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlása lesz szükséges a kötelelem teljesítéséhez, vagy amennyiben a kötelelem összege nem határozható meg kellő megbízhatósággal. Az IAS 37-tel összhangban az ilyen hitel elkötelezettségeket csak akkor mutatják ki elkülönülten a kombináció költségének felosztása részeként, ha annak valós értéke megbízhatóan meghatározható.

50. Az üzleti kombináció bekerülési költségének felosztása részeként elkülönülten kimutatott függő kötelezettségek nem tartoznak az IAS 37 hatálya alá. Ugyanakkor azonban a felvásárlónak e függő kötelezettségekre vonatkozóan közzé kell tennie az IAS 37 által előírt, valamennyi céltartalék csoportra vonatkozóan meghatározott információkat.

Goodwill

51. A felvásárlónak az akvizíció időpontjában:

(a) az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt eszközként megjelenítenie;

és

(b) a goodwill-t annak kezdeti megjelenítésekor bekerülési értéken kell értékelnie, ami egyenlő azzal az összeggel, amennyivel az üzleti kombináció költsége meghaladja az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek 36. bekezdés szerint elszámolt nettó valós értékéből a felvásárlóra eső részt.

52. Az üzleti kombináció során megszerzett goodwill a felvásárló által olyan eszközökből származó jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozások miatt kifizetett összeget testesít meg, amelyek egyedileg nem azonosíthatók és elkülönülten nem mutathatók ki.

53. Amennyiben a felvásárolt egyedileg azonosítható eszközei, kötelezettségei vagy függő kötelezettségei az akvizíció időpontjában nem felelnek meg az elkülönült megjelenítés 37. bekezdésben meghatározott feltételeinek, ennek hatása van a goodwillként (vagy az 56. bekezdés alapján) elszámolt összegre. Ennek oka, hogy a goodwillt az üzleti kombináció maradvány költségeként határozzák meg, miután a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei megjelenítésre kerültek.

54. A kezdeti megjelenítést követően a felvásárlónak az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt a halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken kell értékelnie.

55. Az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt nem kell amortizálni. Ehelyett a felvásárlónak azt évente kell értékvesztés szempontjából vizsgálat alá vetnie, vagy gyakrabban, amennyiben meghatározott események, vagy a körülményekben bekövetkező változások azt jelzik, hogy az értékvesztett lehet az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard szerint.

A felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékében lévő részesedésének a költséget meghaladó többlete

56. Amennyiben a felvásárló részesedése az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek 36. bekezdés szerint elszámolt valós értékében meghaladja az üzleti kombináció költségét, a felvásárlónak:

(a) újra el kell végeznie a felvásárolt azonosítható eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek az azonosítását és értékelését, valamint a kombináció költségének az értékelését;

és

(b) a felülvizsgálat után még fennálló bármely többletet azonnal a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolnia.

IFRS 3

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, amelyek nem helyesen kerültek bemutatásra a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei vagy függő kötelezettségei valós értékében, lehetséges okai lehetnek az ilyen hibáknak.
 - (b) valamely standard arra vonatkozó előírása, hogy a megszerzett nettó eszközök a valós értéktől eltérő összegben kerüljenek kimutatásra, de a kombináció költsége felosztásánál úgy tekintik, mintha az valós érték lenne. Például a B Függelékben a felvásárolt azonosítható eszközei és kötelezettségei valós értékének meghatározásához adott útmutatás előírja, hogy az adózási eszközökhöz és kötelezettségekhez rendelt összeg diszkontálás nélkül kerüljön kimutatásra.
 - (c) az előnyös beszerzés.

A szakaszokban megvalósuló üzleti kombináció

58. Előfordulhat, hogy az üzleti kombináció egynél több adásvételi ügylet során valósul meg, pl. amikor az szakaszokban valósul meg, egymást követő részvényvásárlások útján. Ha ez a helyzet áll fenn, a felvásárlónak minden egyes adásvételt külön kell kezelnie, az adott ügyletnek 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 résznél egy lépésenkénti összehasonlítását eredményezi.
59. Amikor az üzleti kombináció egynél több adásvételből áll, a felvásárolt azonosítható eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek valós értékei eltérhetnek az egyes adásvételek időpontjában. Mivel:
- (a) a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei névlegesen újra átértékelődtek azok valós értékére minden egyes adásvétel időpontjában, az egyes ügyletekhez kapcsolódó goodwill összegének meghatározásához;
- valamint
- (b) a felvásárolt azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit ezután a felvásárlónak az akvizíció időpontjában érvényes valós értéken kell kimutatnia,

a valós értékeknek a felvásárló korábban is meglévő részesedésére vonatkozó módosítása átértékelésnek számít, és azt ilyen módon kell elszámolni. Ugyanakkor mivel ez az átértékelés a felvásárolt eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek a felvásárló általi kezdeti megjelenítéséből származik, ez nem jelenti azt, hogy a felvásárló olyan számviteli politika alkalmazását választotta, melyben e tételek a kezdeti megjelenítést követően átértékelésre kerülnek, pl. az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján.

60. Mielőtt üzleti kombinációnak minősülne, az ügylet minősülhet a társult vállalkozásokban lévő befektetésnek és azt az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard alapján számolhatják el a tőkemódszer szerint. Amennyiben ez a helyzet, a befektetést befogadó azonosítható nettó eszközeinek valós értékei valamennyi korábbi adásvétel időpontjában az equity módszernek a befektetésre történő alkalmazásához előre meghatározásra kerülnek.

Ideiglenesen meghatározott kezdeti elszámolás

61. Egy üzleti kombináció kezdeti elszámolása magában foglalja a felvásárló egyedileg azonosítható eszközeinek, kötelezettségeinek és függő kötelezettségeinek, továbbá a kombináció költségének az azonosítását, valamint az ezekhez rendelt valós értékek meghatározását.

62. Amennyiben az üzleti kombináció kezdeti elszámolása csak ideiglenesen állapítható meg azon időszak végén, amelyben a kombináció létrejön, mivel a felvásárló egyedileg azonosítható eszközeihez, kötelezettségeihez, vagy függő kötelezettségeihez, illetve a kombináció költségéhez rendelve 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) az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek azon könyv szerinti értékét, amelyet a kezdeti elszámolás lezárásának eredményeként jelenítettek meg vagy módosítottak, úgy kell kiszámolni, mintha azok valós értéke az akvizíció időpontjában ezen időponttól került volna megjelenítésre.

(ii) a goodwillt, vagy az 56. bekezdés alapján elszámolt bármely nyereséget az akvizíció időpontjától módosítani kell a megjelenített vagy módosított azonosítható eszköz, kötelezettség vagy függő kötelezettség akvizíció időpontjában érvényes valós értékének a módosításával egyenlő összegben.

(iii) a kezdeti elszámolás lezárását megelőző időszakokra bemutatott összehasonlító információkat úgy kell bemutatni, mintha a kezdeti elszámolás az akvizíció időpontjában le lett volna zárva. Ebbe beleértendő a pótlólagos értékcsökkenés, amortizáció, vagy egyéb nyereség- vagy veszteséghatás is, amely a kezdeti elszámolás lezárásának eredményeként került megjelenítésre.

Módosítások a kezdeti elszámolás lezárása után

63. A 33., 34. és 65. bekezdésben leírtak kivételével a kezdeti elszámolás lezárását követően az üzleti kombináció kezdeti elszámolására vonatkozó módosításokat csak egy hiba javítására lehet megjeleníteni az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standarddal összhangban. A kezdeti elszámolás lezárását követően az üzleti kombináció kezdeti elszámolására vonatkozó módosításokat nem lehet a becslések megváltoztatása hatására elszámolni. Az IAS 8 alapján a becslések megváltoztatásának hatását a tárgyidőszakban és a jövőbeni időszakokban kell elszámolni.

64. Az IAS 8 előírásai alapján az egységnek a hibák kijavítását visszamenőlegesen kell elszámolnia, és - az összehasonlító információknak a hiba bekövetkezésének korábbi időszak(ok)ra történő újra-megállapításával - úgy kell bemutatnia a pénzügyi kimutatásokat, mintha a hiba nem történt volna meg. Ily módon a felvásárolt valamely hibajavítás eredményeként megjelenített vagy módosított azonosítható eszköze, kötelezettsége és függő kötelezettsége könyv szerinti értékét úgy kell kiszámolni, mintha annak valós értéke vagy módosított valós értéke az akvizíció időpontjában ezen időponttól került volna megjelenítésre. A goodwillt, vagy az 56. bekezdés alapján egy korábbi időszakban elszámolt bármely nyereséget visszamenőlegesen módosítani kell a megjelenített (vagy módosított) azonosítható eszköznek, kötelezettségnek vagy függő kötelezettségnek az akvizíció időpontjában érvényes valós értékével (vagy az akvizíció időpontjában érvényes valós értéke módosításával) egyenlő összeggel.

Halasztott adó követelések megjelenítése a kezdeti elszámolás lezárása után

65. Amennyiben a felvásárolt elhatárolható negatív nyereségadó alapjaiból vagy más halasztott adó követelésekből származó adóelőny nem felelt meg a 37. bekezdésben az elkülönült megjelenítésre meghatározott követelményeknek az üzleti kombináció kezdeti elszámolásakor, de a későbbiekben az realizálásra kerül, a felvásárló az előnyt jövedelemként kell, hogy kimutassa az IAS 12 *Nyereségadók* standardnak megfelelően. Ezen felül, a felvásárlónak:

(a) le kell csökkentenie a goodwill értékét arra az összegre, ami akkor került volna megjelenítésre, ha a halasztott adó-követelés azonosítható eszközként kimutatásra került volna az akvizíció időpontjától;

valamint

(b) ráfordításként kell elszámolnia a goodwill könyv szerinti értékében bekövetkezett csökkenést.

IFRS 3

Ugyanakkor azonban ez az eljárás nem eredményezheti az 56. bekezdésben leírt többlet létrehozását, és nem is növelheti az 56. bekezdés alapján korábban elszámolt nyereség összegét.

KÖZZÉTÉTEL

66. A felvásárlónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatások felhasználói számára azon üzleti kombinációk jellegének és pénzügyi hatásának a megértését, amelyek:

- (a) a tárgyidőszakban jöttek létre.
- (b) a mérlegfordulónapot követően, de még azelőtt jöttek létre, hogy a pénzügyi kimutatások közzétételre jóváhagyásra kerültek.

67. A 66(a) bekezdésben szereplő alapelv érvényesítésére, a felvásárlónak közzé kell tennie az alábbi információkat a tárgyidőszakban lebonyolított minden egyes üzleti kombinációra vonatkozóan:

- (a) az egyesülő egységek vagy üzleti tevékenységek nevei és leírásai.
- (b) az akvizíció időpontja.
- (c) a megszerzett szavazati joggal rendelkező tőkeinstrumentumok százalékos aránya.
- (d) a kombináció költsége, valamint a költség összetevőinek a leírása, beleértve a kombinációhoz közvetlenül hozzárendelhető költségeket. Amikor a bekerülési érték részeként tőkeinstrumentum került vagy kerülhet kibocsátásra, az alábbiak közzététele is szükséges:
 - (i) a kibocsátott vagy kibocsátásra jóváhagyott tőkeinstrumentumok száma;
 - és
 - (ii) ezen tőkeinstrumentumok valós értéke, valamint a valós érték meghatározásának módszere. Amennyiben az instrumentumoknak nincs nyilvánosan közzétett ára az adásvétel időpontjában, a valós érték meghatározásához felhasznált jelentős feltételezéseket közzé kell tenni. Amennyiben az adásvétel napján létezik nyilvánosan közzétett ár, de nem azt alkalmazták a kombináció költségének a meghatározásához, ezt a tényt közzé kell tenni a következőkkel együtt: annak okait, hogy nem a nyilvánosan közzétett ár került alkalmazásra; a tőkeinstrumentumokhoz rendelt érték meghatározásához használt módszert és jelentős feltételezéseket; valamint a tőkeinstrumentumokhoz rendelt érték és a közzétett ár közötti különbözet összevont értékét.
- (e) részletek minden olyan tevékenységről, amelyet az egység elidegeníteni tervez a kombináció eredményeként.
- (f) az akvizíció időpontjában a felvásárló valamennyi eszköz, kötelezettség, és függő kötelezettség csoportjára vonatkozóan elszámolt összegek, valamint, kivéve, ha annak közzététele kivitelezhetetlen, ezen csoportok IFRS-ek szerinti könyv szerinti értéke közvetlenül a kombináció előtt. Amennyiben ez a közzététel kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával, hogy miért ez a helyzet.
- (g) a nyereségben vagy veszteségben az 56. bekezdés alapján elszámolt bármely többlet értéke, valamint az eredménykimutatás azon sora, amelyben a többletet elszámolták.
- (h) azon tényezők leírása, amelyek hozzájárultak egy olyan költséghez, ami goodwill megjelenítését eredményezi – valamennyi olyan immateriális eszköz leírása, ami nem került elkülönülten megjelenítésre a goodwilltól, és annak magyarázatát, hogy az immateriális eszköz valós értéke miért nem volt megbízhatóan meghatározható – vagy az 56. bekezdés alapján a nyereségben vagy veszteségben elszámolt bármely többlet jellegének leírása.
- (i) a felvásárolt nyereségének vagy veszteségének az az összege, amely az akvizíció időpontja óta a felvásárló adott időszaki nyereségében vagy veszteségében került bemutatásra, kivéve, ha ennek közzététele kivitelezhetetlen. Amennyiben e közzététel kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával, hogy miért ez a helyzet.

68. A 67. bekezdésben előírt információkat összesítve kell közzétenni a beszámolási időszak alatt létrejött olyan üzleti kombinációk összességére, amelyek egyenként nem jelentősek.
69. Amennyiben egy tárgyidőszak alatt végrehajtott üzleti kombináció kezdeti elszámolását a 62. bekezdésben leírtak alapján csak ideiglenesen határozták meg, ezt a tényt közzé kell tenni, az okok leírásával együtt.
70. A 66(a) bekezdésben meghatározott alapelv betartásához a felvásárlónak az alábbi információkat kell közzétenni, kivéve, ha az ilyen közzététel kivitelezhetetlen:
- (a) a kombinált egység bevétele az adott időszakra vonatkozóan, úgy mintha valamennyi, a tárgyidőszakban lebonyolított üzleti kombináció akvizíciós időpontja a tárgyidőszak kezdőnapja lett volna.
 - (b) a kombinált egység időszaki nyeresége vagy vesztesége úgy, mintha valamennyi, a tárgyidőszakban lebonyolított üzleti kombináció akvizíciós időpontja a tárgyidőszak kezdőnapja lett volna.
- Amennyiben ezen információk közzététele kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával, hogy miért ez a helyzet.
71. A 66(b) bekezdésben foglalt alapelv érvényesítéséhez a felvásárlónak a 67. bekezdésben előírt információkat valamennyi olyan üzleti kombinációra vonatkozóan közzé kell tennie, amely a mérlegfordulónapot követően, de még azelőtt jött létre, hogy a pénzügyi kimutatások közzétételre jóváhagyásra kerültek volna, kivéve, ha ez a közzététel kivitelezhetetlen. Amennyiben ezen információk bármelyikének közzététele kivitelezhetetlen, ezt a tényt közzé kell tenni, annak magyarázatával, hogy miért ez a helyzet.
72. **A felvásárlónak olyan információkat kell közzétennie, amelyek lehetővé teszik a pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a tárgyidőszakban és megelőző időszakokban lebonyolított üzleti kombinációkra vonatkozóan a tárgyidőszakban elszámolt nyereségek, veszteségek, hibajavítások, és egyéb helyesbítések pénzügyi hatásait értékelni tudják.**
73. A 72. bekezdésben foglalt alapelv betartásához, a felvásárlónak az alábbi információkat kell közzétennie:
- (a) a tárgyidőszakban elszámolt minden olyan nyereség vagy veszteség összegét és annak magyarázatát, amely:
 - (i) a tárgyidőszak, vagy korábbi időszakok során lebonyolított üzleti kombináció során megszerzett azonosítható eszközökre, vagy átvállalt kötelezettségekre vagy függő kötelezettségekre vonatkozik;valamint
 - (ii) olyan nagyságú, jellegű vagy gyakoriságú, hogy a közzététel releváns a kombinált egység pénzügyi teljesítményének a megértéséhez.
 - (b) amennyiben a megelőző időszakban létrejött üzleti kombináció kezdeti elszámolása csak ideiglenesen került meghatározásra a megelőző időszak végén, a tárgyidőszak során az ideiglenes értékekre vonatkozóan elszámolt módosítások összegét és magyarázatát.
 - (c) az IAS 8 alapján közzéteendő, hibajavításokra vonatkozó információkat a felvásárolt bármely azonosítható eszközre, kötelezettségére, vagy függő kötelezettségére, vagy az azokhoz rendelt értékekben bekövetkező változásokra vonatkozóan, melyeket a felvásárló a tárgyidőszakban jelenített meg a 63. és 64. bekezdések alapján.
74. **Az egységnek közzé kell tennie azon információkat, amelyek lehetővé teszik pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a goodwill könyv szerinti értékében az adott időszak során bekövetkező változásokat értékelni tudják.**
75. A 74. bekezdésben megadott alapelv betartásához, az egységnek közzé kell tennie a goodwill adott időszak elején és végén érvényes könyv szerinti értékének az egyeztetését, külön feltüntetve az alábbiakat:
- (a) a bruttó összeget, valamint a halmozott értékvesztés miatti veszteségeket az időszak elején;

IFRS 3

- (b) az időszak során kimutatott további goodwillt, kivéve az elidegenítési csoport részét képező goodwillt, ami az akvizíciókor megfelel az értékesítésre tartott minősítésnek az IFRS 5-tel összhangban,
- (c) a halasztott adó követelések későbbi megjelenítése miatti tárgydíszaki módosítást a 65. bekezdés alapján;
- (d) az IFRS 5-tel összhangban értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoport részét képező goodwillt, valamint a tárgydíszakban kivezetett goodwill, ami korábban nem tartozott az értékesíthető elidegenítési csoportba;
- (e) az időszak alatt az IAS 36 alapján elszámolt értékvesztés miatti veszteséget;
- (f) az időszak alatt az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard alapján keletkező nettó árfolyam különbözetet;
- (g) a könyv szerinti értékben az időszak alatt bekövetkezett bármely egyéb változást;

és

- (h) a bruttó összeget, valamint a halmozott értékvesztés miatti veszteségeket az időszak végén.

76. Az egységnek a 75(e) pontban által előírt közzétételeken túl az IAS 36-ban foglalt, a megtérülő értékre és a goodwill értékvesztésére vonatkozó információkat is közzé kell tennie.
77. Amennyiben, bármilyen esetben, a jelen IFRS alapján közzéteendő információk nem elegendőek a 66., 72. vagy 74. bekezdésekben foglalt alapelveknek az eléréséhez, az egység az ezen elveknek való megfeleléshez szükséges további információkat is közzé kell, hogy tegyen.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

78. A 85. bekezdésben leírtak kivételével a jelen IFRS-t kell alkalmazni azon üzleti kombinációkra, melyeknél a *megállapodás időpontja* 2004. március 31. vagy későbbi időpont. A jelen IFRS szintén alkalmazandó továbbá:

- (a) az olyan üzleti kombinációkból származó goodwillre, melyeknél a megállapodás időpontja 2004. március 31. vagy későbbi;

vagy

- (b) a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékéből a felvásárlóra eső résznek az olyan üzleti kombináció költségét meghaladó bármely többletére, melynél a megállapodás napja 2004. március 31. vagy későbbi.

A korábban kimutatott goodwill

79. Az egységnek a jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmaznia, a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak kezdetétől az olyan üzleti kombinációból származó goodwillre, melynél a megállapodás időpontja 2004. március 31. vagy későbbi, valamint egy közös vezetésű vállalkozásban meglévő olyan érdekeltségből származó goodwillre, ami 2004. március 31. előtt került megszerzésre, és a részarányos konszolidáció alkalmazásával került elszámolásra. Ily módon, az egységnek:

- (a) a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elejétől meg kell szüntetnie az ilyen goodwill amortizálását;

- (b) a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elején meg kell szüntetnie a kapcsolódó halmozott amortizáció könyv szerinti értékét a goodwill megfelelő csökkentésével egyidejűleg;

valamint

- (c) a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elejétől kezdődően a goodwillre értékvesztési tesztelést kell végeznie a (2004-ben módosított) IAS 36-nak megfelelően.

80. Amennyiben az egység korábban a saját tőkéből történő levonásként számolta el a goodwillt, ezt a goodwillt nem számolhatja el a nyereségben vagy veszteségben azon üzleti tevékenység egészének vagy részének elidegenítésekor, amelyre az adott goodwill vonatkozik, vagy amikor azon pénztermelő egység, amelyre a goodwill vonatkozik értékvesztetté válik.

A korábban kimutatott negatív goodwill

81. A 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elején az olyan negatív goodwill értékét, amely az alábbiak közül valamelyikből keletkezett:

- (a) olyan üzleti kombinációból, melynél a megállapodás időpontja 2004. március 31-nél korábbi

vagy

- (b) egy közös vezetésű vállalkozásban olyan meglévő érdekeltiség, ami 2004. március 31-et megelőzően került megszerzésre, és a részarányos konszolidáció alkalmazásával került elszámolásra

az adott időszak elején ki kell vezetni a felhalmozott eredmény nyitó egyenlegében elvégzett megfelelő módosítással.

Korábban kimutatott immateriális javak

82. Az immateriális eszközként besorolt olyan tétel könyv szerinti értékét, amely

- (a) olyan üzleti kombináció során került megszerzésre, melynél a megállapodás időpontja 2004. március 31-nél korábbi

vagy

- (b) egy közös vezetésű vállalkozásban lévő olyan érdekeltiségből származik, ami 2004. március 31-ét megelőzően került megszerzésre, és a részarányos konszolidáció alkalmazásával került elszámolásra

goodwillként kell átvezetni a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszak elején, amennyiben az adott immateriális eszköz ezen időpontban nem felel meg a (2004-ben módosított) IAS 38-ban meghatározott azonosíthatósági kritériumnak.

Tőkemódszerrel elszámolt befektetések

83. A tőkemódszerrel elszámolt és 2004. március 31-én vagy azt követően megszerzett befektetésekre az egységnek a jelen IFRS-t kell alkalmaznia az alábbiak elszámolására:

- (a) a befektetés könyv szerinti értékében bennfoglalt megszerzett goodwill. Emiatt az ezen névleges goodwill amortizációját nem lehet az egységnek a befektetést befogadó nyereségében vagy veszteségében lévő részesedése meghatározásakor figyelembe venni.

- (b) az egységnek a befektetést befogadó azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó való értékében lévő részesedésének a befektetés költségét meghaladó bármely többlete, amelyet a befektetés könyv szerinti értéke tartalmaz. Emiatt az egységnek ezt a többletet bevételként kell figyelembe vennie az egységnek a befektetést befogadó nyereségében vagy veszteségében lévő részesedése meghatározásakor azon időszakban, amikor a befektetés megszerzésre került.

IFRS 3

84. A tőkemódszer alkalmazásával elszámolt, és 2004. március 31-ét megelőzően megszerzett befektetésekre vonatkozóan:
- (a) az egységnek a jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmaznia a 2004. március 31-én vagy azt követően kezdődő első éves időszak elejétől a befektetés könyv szerinti értékében benne foglalt bármilyen megszerzett goodwill-re. Emiatt az egységnek ezen időponttól kezdődően abba kell hagynia az adott goodwill amortizációjának az egységnek a befektetést befogadó nyereségében vagy veszteségében lévő részesedése meghatározásakor történő figyelembe vételét.
 - (b) az egységnek a befektetés könyv szerinti értékében benne foglalt bármely negatív goodwillt ki kell vezetnie a 2004. március 31-én vagy azt követően kezdődő első éves időszak elején, a felhalmozott eredmény nyitó egyenlegében elvégzett megfelelő módosítással.

Korlátozott visszamenőleges alkalmazás

85. Az egység a jelen IFRS előírásait a 78-84. bekezdésben meghatározott hatályba lépési időpontokat megelőző időpontban meglévő vagy azután megszerzett, valamint az azután bekövetkező üzleti kombinációkra alkalmazhatja, feltéve, hogy:
- (a) az IFRS múltbeli üzleti kombinációkra történő alkalmazásához szükséges értékelések és egyéb információk már rendelkezésre álltak, amikor ezeket a kombinációkat kezdetben elszámolták;
- valamint
- (b) az egység a (2004-ben módosított) IAS 36-ot és a (2004-ben módosított) IAS 38-at is alkalmazza a jövőre nézve ugyanezen időponttól, valamint, hogy az ezen standardok ezen időponttól történő alkalmazásához szükséges értékeléseket és információkat az egység már korábban beszerezte, és így nincs szükség olyan becslések meghatározására, amelyeket egy korábbi időpontban kellett volna elkészíteni.

EGYÉB KIADVÁNYOK VISSZAVONÁSA

86. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi (az 1998-ben kibocsátott) IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardot.
87. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi az alábbi értelmezéseket:
- (a) SIC-9 *Üzleti kombinációk – Akvizícióként vagy érdekeltségek egyesítéseként történő minősítés*;
 - (b) SIC-22 *Üzleti kombinációk – Az eredetileg szerepeltetett valós érték és goodwill későbbi módosítása*;
- valamint
- (c) SIC-28 *Üzleti kombinációk – tőkeinstrumentumok „adásvétel időpontja” és valós értéke*.
-

A FÜGGELÉK

Meghatározott kifejezések

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

Az akvizíció időpontja	Az az időpont, amikor a felvásárló ténylegesen megszerzi a felvásárolt feletti ellenőrzést .
Megállapodás időpontja	Az az időpont, amikor a kombinációban résztvevő felek jelentős megállapodásra jutnak, és a nyilvánosan jegyzett társaságok esetében azt nyilvánosan bejelentik. Az ellenséges felvásárlás esetében a lényegi megállapodás létrejöttének legkorábbi időpontja az az időpont, amikor a felvásárolt tulajdonosai közül elegendő számú elfogadta a felvásárlónak a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzésére vonatkozóan tett ajánlatát.
üzleti tevékenység	Tevékenységek és eszközök integrált összessége, melyek folytatásának és kezelésének célja, hogy: (a) megtérülést biztosítson a befektetők számára; vagy (b) alacsonyabb költségeket vagy egyéb gazdasági hasznokat nyújtson közvetlenül és arányosan a kötvénytulajdonosoknak és résztvevőknek. Egy üzleti tevékenység általában inputokból, az ezekre alkalmazott folyamatokból, és az outputokból, amely bevétel előállítására használnak vagy fognak használni. Amennyiben egy átadott tevékenység- vagy eszközállományban goodwill is jelen van, az átadott állományról feltételezhető, hogy az egy üzleti tevékenységet alkot.
Üzleti kombináció	Elkülönült egységek vagy üzleti tevékenységek egyesítése egyetlen beszámolót készítő egységbe .
közös ellenőrzés alatt álló egységek vagy üzleti tevékenységek részvételével létrejött üzleti kombinációk	Olyan üzleti kombináció , amelyben az egyesülő egységek vagy üzleti tevékenységek mindegyike végső soron ugyanazon fél vagy felek ellenőrzése alatt áll a kombináció előtt és után is, és az ellenőrzés nem csak átmeneti.
függő kötelezettség	A függő kötelezettség az IAS 37 <i>Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések</i> standardban meghatározott értelemmel bír, azaz: (a) olyan lehetséges kötelelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen az egység ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni, vagy (b) olyan meglévő kötelelem, amely múltbeli eseményekből származik, de nem mutatták ki, mert: (i) nem valószínű, hogy a kötelelem kiegyenlítése gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlását fogja igényelni; vagy (ii) a kötelelem összege nem mérhető megfelelő megbízhatósággal.
Ellenőrzés	Lehetőség egy egység vagy üzleti tevékenység pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében.

IFRS 3

Adásvétel időpontja

Amikor egy **üzleti kombináció** egyetlen adásvételi ügylet keretében történik, az adásvétel időpontja az **akvizíció időpontja**. Amikor az **üzleti kombináció** egynél több adásvétel során jön létre, pl. amikor azt egymást követő részvényvásárlásokon keresztül, szakaszokban valósítják meg, az adásvétel időpontja az az időpont, amikor az egyes egyedi befektetések a felvásárló pénzügyi kimutatásaiban megjelenítésre kerülnek.

Valós érték

Az az összeg, amelyért egy jól tájékozott és üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszköz elcserélhető vagy egy kötelezettség kiegyenlíthető.

Goodwill

Olyan eszközökből származó jövőbeni gazdasági hasznok, amelyek egyedileg nem azonosíthatók, és elkülönítetten nem mutathatók ki.

Immateriális eszköz

Az immateriális eszköz az IAS 38 *Immateriális javak* standardban meghatározott értelemmel bír, azaz egy egyedileg azonosítható nem monetáris eszköz, amely fizikai megjelenéssel nem rendelkezik.

Közös vállalkozás

A közös vállalkozás az IAS 31 *Közös vállalkozásban lévő érdekeltségek* standardban meghatározott értelemmel bír, azaz olyan szerződéses megállapodás, melyben kettő vagy több fél olyan gazdasági tevékenységet végez, ami közös ellenőrzés tárgyát képezi.

Kisebbségi részesedés

Egy leányvállalat nyereségének vagy veszteségének és nettó eszközeinek azon része, amely olyan részesedésnek tulajdonítható, amelynek sem közvetlenül, sem közvetve, **leányvállalatok**on keresztül, nem az **anyavállalat** a tulajdonosa.

egyesülés

Olyan nem befektetői tulajdonban álló egység, mint pl. egy biztosító egyesület, vagy egy kölcsönös szövetkezet, ami alacsonyabb költségeket, vagy egyéb gazdasági hasznokat biztosít tagjainak vagy résztvevőinek közvetlenül és arányosan.

Anyavállalat

Olyan egység, amelynek egy vagy több **leányvállalata** van.

Valószínű

Valószínűbb, mint nem.

Beszámolót készítő egység

Olyan egység, akire nézve vannak olyan felhasználók, akik az egység általános célú pénzügyi kimutatásaira támaszkodnak olyan információkért, amelyek hasznosak lesznek számukra a források felosztására vonatkozó döntések meghozatalánál. A beszámolót készítő egység lehet egy különálló egység, vagy egy csoport, amely az **anyavállalatból** és annak valamennyi **leányvállalatából** áll.

Leányvállalat

Olyan egység, beleértve a jogi személyiséggel nem rendelkező társaságokat is, mint pl. a partnerséget, amelyet egy másik egység (az anyavállalat) **ellenőriz**.

B FÜGGELÉK

Alkalmazásra vonatkozó kiegészítés

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

Fordított akvizíciók

- B1 Ahogy azt a 21. bekezdés leírja, egyes üzleti kombinációk esetében, melyeket fordított akvizíciónak is hívnak, a felvásárló az az egység, akinek a tökerészesedése megszerzésre került, és a kibocsátó egység a felvásárolt. Ez a helyzet állhat fenn, pl. amikor egy zártkörűen működő társaság „felvásároltatja” magát egy kisebb nyilvánosan működő társasággal, és ily módon tőzsdén jegyzetté válik. Bár jogilag a kibocsátó nyilvánosan működő társaság az anyavállalat, és a zártkörűen működő társaság a leányvállalat, a jogi leányvállalat a felvásárló, amennyiben képes a jogi anyavállalat pénzügyi és működési politikájának irányítására, az annak tevékenységéből származó haszon megszerzésére.
- B2 Az egységnek a B3-B15 bekezdésben foglalt útmutatót kell követnie a fordított akvizíció elszámolásánál.
- B3 A fordított akvizíciós elszámolás az üzleti kombináció költségének az akvizíció napján történő felosztását határozza meg, és nem vonatkozik a kombináció utáni ügyletekre.

Az üzleti kombináció költsége

- B4 Amikor egy üzleti kombináció költsége részeként tőkeinstrumentumok kerülnek kibocsátásra, a 24. bekezdés előírásai alapján a kombináció költségének tartalmaznia kell e tőkeinstrumentumoknak az adásvétel időpontjában érvényes valós értékét. A 27. bekezdés kimondja, hogy megbízható nyilvánosan közzétett ár hiányában a tőkeinstrumentumok valós értéke a felvásárló valós értéke, vagy a felvásárolt valós értéke alapján becsülhető meg, attól függően, hogy melyik a nyilvánvalóbb.
- B5 Egy fordított akvizíció esetén úgy kell tekinteni, hogy az üzleti kombináció költsége a jogi leányvállalatnál (azaz számvetési célokra a felvásárló) merült fel a jogi anyavállalat (számvetési célokra a felvásárolt) tulajdonosai részére kibocsátott tőkeinstrumentumok formájában. Amennyiben a jogi leányvállalat tőkeinstrumentumainak nyilvánosan közzétett ára kerül felhasználásra a kombináció költségének a meghatározásához, ki kell számítani a jogi leányvállalat tőkeinstrumentumainak azon számát, amelyet a jogi leányvállalatnak ki kellett volna bocsátania, hogy ugyanolyan tulajdoni arányt biztosítson a jogi anyavállalat tulajdonosainak az egyesült egységben, amilyenrel azok rendelkeznek az egyesült egységben a fordított akvizíció eredményeként. A tőkeinstrumentumok így kiszámított számának a valós értéke lesz a kombináció költsége.
- B6 Amennyiben a jogi leányvállalat tőkeinstrumentumainak valós értéke egyébként nem egyértelmű, a jogi anyavállalat teljes kibocsátott tőkeinstrumentumainak üzleti kombinációt megelőző valós értékét kell felhasználni a kombináció költsége meghatározásának alapjául.

A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése és bemutatása

- B7 Egy fordított akvizíciót követően készített konszolidált pénzügyi kimutatásokat a jogi anyavállalat neve alatt kell kibocsátani, de a megjegyzésekben azt úgy kell bemutatni, hogy az a jogi leányvállalat pénzügyi kimutatásainak folytatása (azaz a felvásárlóé számvetési 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.

IFRS 3

- (b) az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban kimutatott felhalmozott eredmény és egyéb saját tőke egyenlegek a jogi leányvállalat közvetlenül az üzleti kombinációt megelőzően kimutatott felhalmozott eredménye és egyéb saját tőke egyenlegei kell, hogy legyenek.
- (c) az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban kibocsátott tőkeinstrumentumként elszámolt összeget olyan módon kell meghatározni, hogy a jogi leányvállalat közvetlenül a kombináció előtti jegyzett tőkéjéhez hozzáadják a kombináció B4-B6 bekezdésekben leírtak szerint meghatározott költségét. Ugyanakkor azonban, az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenített saját tőke szerkezetének (azaz a kibocsátott tőkeinstrumentumok számának és típusának) a jogi anyavállalat saját tőke szerkezetét kell tükröznie, beleértve a jogi anyavállalat által a kombináció megvalósításához kibocsátott tőkeinstrumentumokat.
- (d) az e konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenített összehasonlító információknak a jogi leányvállalat adatainak kell lennie.
- B8 A fordított akvizíciós elszámolás csak a konszolidált pénzügyi kimutatásokra vonatkozik. Ily módon a jogi anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban, ha van, a jogi leányvállalatba történő befektetést az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard azon rendelkezései alapján kell elszámolni, amelyek a befektetéseknek a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban történő megjelenítésére vonatkoznak.
- B9 A fordított akvizíciót követően elkészített konszolidált pénzügyi kimutatásoknak a jogi anyavállalat (azaz számviteli célokra a felvásárolt) eszközeinek, kötelezettségeinek, és függő kötelezettségeinek valós értékeit kell tükröznie. Ily módon az üzleti kombináció költségét azáltal kell felosztani, hogy megjelenítik a jogi anyavállalat azon azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit, amelyek megfelelnek a 37. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak, azoknak az akvizíció időpontjában érvényes valós értékén. A kombináció költségének a felvásárló e tételek nettó valós értékében való részesedését meghaladó bármely többletét az 51-55. bekezdések alapján kell elszámolni. A felvásárló e tételek nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletét az 56. bekezdés alapján kell elszámolni.

Kisebbségi részesedés

- B10 Egyes fordított akvizíciókban a jogi leányvállalat tulajdonosai közül egyesek nem cserélik be tőkeinstrumentumaikat a jogi anyavállalat tőkeinstrumentumaira. Bár az az egység, melyben e tulajdonosok tőkeinstrumentummal rendelkeznek (a jogi leányvállalat) szerzett meg egy másik egységet (a jogi anyavállalat), e tulajdonosokat kisebbségi részesedésként kell kezelni a fordított akvizíciót követően elkészített konszolidált pénzügyi kimutatásokban. Ennek oka, hogy a jogi leányvállalat azon tulajdonosai, akik nem cserélik be tőkeinstrumentumaikat a jogi anyavállalat tőkeinstrumentumaira, csak a jogi leányvállalat eredményeiből és nettó eszközeiből részesednek, és az egyesült egység eredményeiből és nettó eszközeiből nem. Fordítva, a jogi anyavállalat valamennyi tulajdonosa rendelkezik részesedéssel az egyesült egység eredményeiben és nettó eszközeiben, még akkor is, ha a jogi anyavállalatot kell felvásároltnak tekinteni.
- B11 Mivel a jogi leányvállalat eszközei és kötelezettségei a konszolidált pénzügyi kimutatásokban azok kombinációt megelőző könyv szerinti értékén kerülnek kimutatásra, a kisebbségi részesedésnek a jogi leányvállalat nettó eszközeinek kombinációt megelőző könyv szerinti értékében meglevő arányos részesedést kell tükröznie.

Egy részvényre jutó eredmény

- B12 Ahogy azt a B7(c) bekezdés leírja, a fordított akvizíció után elkészített konszolidált pénzügyi kimutatásokban megjelenő saját tőke szerkezetnek a jogi anyavállalat saját tőke szerkezetét kell tükröznie, beleértve a jogi anyavállalat által az üzleti kombináció végrehajtására kibocsátott tőkeinstrumentumokat.

B13 A meglévő törzsrészesvények átlagos súlyozott számának kiszámításához (a nevező) arra az időszakra vonatkozóan, amelyben a fordított akvizíció történik:

- (a) az adott időszak elejétől az akvizíció időpontjáig meglévő törzsrészesvények számának a jogi anyavállalat által a jogi leányvállalat tulajdonosai részére kibocsátott törzsrészesvény számát kell tekinteni;

és

- (b) az akvizíció időpontjától az adott időszak végéig meglévő törzsrészesvények száma a jogi anyavállalat adott időszak alatt meglévő törzsrészesvényeinek tényleges száma kell, hogy legyen.

B14 Egy fordított akvizíciót követően a konszolidált pénzügyi kimutatásokban bemutatott, az akvizíció időpontját megelőző valamennyi időszakra közzétett egy részesvényre jutó eredmény alapértékét úgy kell kiszámolni, hogy az egyes időszakokban a jogi leányvállalat törzsrészesvényeseire jutó nyereséget vagy veszteséget elosztják a jogi anyavállalat által a jogi leányvállalat tulajdonosainak a fordított akvizíció során kibocsátott törzsrészesvények számával.

B15 A B13 és B14. bekezdésekben bemutatott számítások azt feltételezik, hogy nem történt változás a jogi leányvállalat által kibocsátott törzsrészesvények számában az összehasonlító időszakok alatt, valamint azon időszak elejétől, amelyben a fordított akvizíció megtörtént, az akvizíció időpontjáig. Az egy részesvényre jutó eredmény kiszámítását megfelelően módosítani kell, hogy az figyelembe vegye a jogi leányvállalat által ezen időszakok alatt kibocsátott törzsrészesvények 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 felhasználnia.
- (b) az aktív piacon nem forgalmazott pénzügyi instrumentumok esetén a felvásárlónak becsült értékeket kell felhasználnia, amelyek figyelembe vesznek olyan jellemzőket, mint pl. ár-hozam arány, osztalék hozam, valamint hasonló jellemzőkkel rendelkező egységek összehasonlítható instrumentumainak várható növekedési üteme.
- (c) követelések, előnyös szerződések, és egyéb azonosítható eszközök esetén a felvásárlónak a részére járó összegek aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékét kell figyelembe vennie, szükség esetén levonva a behajthatatlanság miatti leírásokat és a behajtási költségeket. Ugyanakkor azonban, a rövid lejáratú követelések, előnyös szerződések és egyéb azonosítható eszközök esetén nem szükséges diszkontálni, amikor a névérték és a diszkontált érték közötti különbség nem jelentős.
- (d) a készletek esetében:
- (i) a késztermékek és az áruk esetében a felvásárlónak az értékesítési árat kell alkalmaznia, csökkentve (1) az elidegenítés költségeinek, és (2) a felvásárlónak az értékesítésért járó ésszerű mértékű, a hasonló késztermékek és áruk nyereségén alapuló, nyereségnek az összegével;
- (ii) a befejezetlen termelés esetében felvásárlónak a késztermékek értékesítési árat kell figyelembe vennie, csökkentve (1) a befejezés költségeinek, (2) az elidegenítés költségeinek, és (3) a befejezésért és az értékesítésért járó ésszerű mértékű, a hasonló késztermékek nyereségén alapuló, nyereségnek az összegével;

és

- (iii) a nyersanyagokat a felvásárlónak aktuális újrbeszerzési áron kell figyelembe vennie.

IFRS 3

- (e) a telekre és épületekre vonatkozóan a felvásárlónak a piaci értéket kell figyelembe vennie.
- (f) a gépek és berendezések esetében a felvásárlónak a piaci értéket kell felhasználnia, amit általában értékelő határoz meg. Amennyiben a gépek és berendezések egy tételének speciális jellege miatt nem lehet összehasonlító piaci adatot beszerezni a valós érték megállapításához, és adott eszköz ritkán – legfeljebb egy működő üzem részeként – kerül értékesítésre, a felvásárló a valós értéket a jövedelem, vagy az értékcsökkentett pótlási érték módszerrel is megbecsülheti.
- (g) az immateriális javak esetén a felvásárlónak a valós értéket kell meghatároznia:
 - (i) az IAS 38 *Immaterális javak* standardban meghatározott aktív piac alapján;
vagy
 - (ii) amennyiben nincs aktív piac, azon az értéken, amennyit a felvásárló a rendelkezésre álló legjobb információk alapján, jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében fizetett volna az eszközért (ld. még az IAS 38-at, amely további útmutatást ad az üzleti kombinációk során megszerzett immateriális javak valós értékének meghatározására).
- (h) a meghatározott juttatási programok miatti nettó munkavállalói juttatási eszközök vagy kötelezettségek esetén a felvásárlónak a meghatározott juttatási kötelelem jelenértékét kell figyelembe vennie, csökkentve a program eszközeinek valós értékével. Egy eszköz azonban csak olyan mértékben kerül kimutatásra, amennyiben valószínű, hogy a felvásárló rendelkezésére fog állni a juttatási rendszerből történő visszatérítés, vagy a jövőbeli hozzájárulások csökkenése formájában.
- (i) az adó követelésekre és kötelezettségekre vonatkozóan a felvásárló a negatív adóalapokból származó adó előnyt és a nyereségre vagy veszteségre fizetendő adót kell, hogy figyelembe vegye az IAS 12 *Nyereségadók* standardnak megfelelően, az egyesült egység szemszögéből nézve. Az adóköveteléseket vagy -kötelezettségeket az azonosítható eszközök, kötelezettségek és függő kötelezettségek valós értéken történő újra megállapításának adó-hatásait figyelembe véve határozzák meg és azokat nem diszkontálják.
- (j) a szállítókra és a váltókötelezettségekre, a hosszú lejáratú tartozásokra, a kötelezettségekre, az időbeli elhatárolásokra és egyéb fizetendő igényekre az adott kötelezettség teljesítésére fizetendő összegeknek az aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékét kell figyelembe venni. Nem szükséges viszont a diszkontálás az olyan rövid lejáratú kötelezettségek esetében, amelyeknél a névérték és a diszkontált érték különbsége nem jelentős.
- (k) a hátrányos szerződéseket, és a felvásárolt egyéb azonosítható kötelezettségeit az adott kötelelem teljesítésére fizetendő összegeknek az aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékén kell figyelembe venni.
- (l) a felvásárolt egyéb függő kötelezettségeinél a felvásárlónak azt az összeget kell figyelembe vennie, amit egy harmadik fél felszámítana az adott függő kötelezettségek átvállalásáért. Ezen összegeknek tükrözniük kell a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást, és nem csak az egyetlen legvalószínűbb vagy az elvárt minimum vagy maximum cash flow értéket.

B17 A fent felsorolt útmutatások közül némelyik a valós értéknek jelenérték számítási módszerekkel való becslését írja elő. Amennyiben egy konkrét tételre vonatkozó útmutatás nem utal jelenérték technika alkalmazására, e technikát még fel lehet használni az adott termék valós értékének a becslése során.

C FÜGGELÉK

Egyéb IFRS-ek módosításai

A jelen függelékben foglalt módosítások az olyan üzleti kombinációkra vonatkoznak, amelyeknél a megállapodás napja 2004. március 31. vagy későbbi időpont, valamint az ilyen üzleti kombinációk során megszerzett goodwill és immateriális javak megjelenítésére. Minden más tekintetben, e módosításokat a 2004. március 31.-én vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazni.

Ugyanakkor azonban, amennyiben az egység úgy dönt, hogy a 85. bekezdés alapján az IFRS 3-at a 78-84. bekezdésekben meghatározott hatálybalépési időpontokat megelőző időponttól alkalmazza, a jelen módosításokat is ugyanezen időponttól kell a jövőre nézve alkalmaznia.

C1 A 2004. március 31.-én hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számviteli Standardokat és Értelmezéseket is, az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard aktuális verziójára való hivatkozások az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardra módosulnak.

C2 Az IFRS 1 *A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása* standard B1. bekezdése az alábbiak szerint módosul.

B1 Az első alkalmazó választhatja, hogy nem alkalmazza visszamenőlegesen az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot a múltbeli üzleti kombinációkra (azokra az üzleti kombinációkra, amelyek az IFRS-ekre való áttérés időpontját megelőzően történtek meg). Azonban, ha egy első alkalmazó bármely üzleti kombinációját újra megállapítja, hogy eleget tegyen az IFRS 3-nak, valamennyi későbbi üzleti kombinációját újra meg kell állapítania, és alkalmaznia kell ugyanezen időponttól a (2004-ben módosított) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* és a (2004-ben módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standardokat. Például: ha az első alkalmazó azt választja, hogy újra megállapít egy 2002. június 30-án megtörtént üzleti kombinációt, akkor a 2002. június 30-a és az IFRS-ekre való áttérés időpontja között megtörtént valamennyi üzleti kombinációt újra meg kell állapítania, továbbá 2002. június 30-tól alkalmaznia kell a (2004-ben módosított) IAS 36-ot és a (2004-ben módosított) IAS 38-at.

C3 [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

C4 Az IAS 12 *Nyereségadók* standard az alábbiak szerint módosul:

Bevezetés

Az 1. bekezdés (c) albekezdése az alábbiak szerint módosul:

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

A 6. és 9. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

6. Az eredeti IAS 12 nem utalt kifejezetten az üzleti kombinációk során végzett valós értékre történő helyesbítésekre. Az ilyen módosítások átmeneti különbözeteket keletkeztetnek és a (módosított) IAS 12 előírja, hogy az egység az ennek eredményeként keletkező halasztott adó kötelezettséget vagy (a megjelenítés valószínűségi kritériumától függően) halasztott adó követelést kimutassa, egy ennek megfelelő hatás megjelenítésével a goodwill; vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, vagy függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többlete értékének a meghatározásakor. Ugyanakkor azonban a (módosított) IAS 12 tiltja a goodwill kezdeti megjelenítéséből származó halasztott adó kötelezettségek megjelenítését.

IFRS 3

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

Standard

A Cél-ban, a harmadik bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Ez a standard megköveteli, hogy az egység ugyanúgy számolja el az ügyletek és más események adókövetkezményeit, mint ahogy magukat az ügyleteket és tranzakciókat elszámolja. Ilyen módon a nyereségben vagy veszteségben megjelenített ügyletek és egyéb események bármely kapcsolódó adókihatását is a nyereségben vagy veszteségben jelenítik meg. A közvetlenül a saját tőkében megjelenített ügyletek és egyéb események bármely kapcsolódó adókihatását közvetlenül a saját tőkében jelenítik meg. Hasonlóképpen, az üzleti kombináció során megszerzett halasztott adókövetelések és -kötelezettségek megjelenítése az adott üzleti kombinációból keletkező goodwill összegére, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletének az összegére van hatással.

A 15., 18., 19. és 21. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

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

(a) *a goodwill kezdeti megjelenítése;*

vagy

...

18. Átmeneti különbözetek akkor is felmerülhetnek, ha:

(a) az üzleti kombináció költségét a megszerzett azonosítható eszközökhöz és átvállalt kötelezettségekhez rendelik – azok valós értékére való hivatkozással – de adózási szempontból nem történik ezzel egyenértékű érték helyesbítés (ld. 19. bekezdés);

(b) az eszközöket átértékelik és adózási szempontból nem történik ennek megfelelő érték helyesbítés (ld. 20. bekezdés);

(c) egy üzleti kombináció során goodwill keletkezik (ld. 21. és 32. bekezdések);

...

19. Egy üzleti kombináció költsége oly módon kerül felosztásra, hogy az azonosítható megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek valós értékén kerülnek kimutatásra az akvizíció időpontjában. Átmeneti különbözet akkor keletkezik, ha a megszerzett, azonosítható eszköz vagy átvállalt kötelezettség adóalapját az üzleti kombináció nem érinti vagy eltérően érinti. Például amikor egy eszköz könyv szerinti értékét annak valós értékére növelik, de az eszköz adóalapja az előző tulajdonosnál kimutatott bekerülési érték marad, adóköteles átmeneti különbözet keletkezik, amely halasztott adókötelezettséget eredményez. A keletkező halasztott adókötelezettség a goodwillt érinti (lásd a 66. bekezdést).

21. Az üzleti kombináció során keletkező goodwillt a kombináció költségének a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei valós értékében való részesedését meghaladó többletként értékelik. Sok adóhatóság nem teszi lehetővé, hogy a goodwill könyv szerinti értékéből történő levonás az adóköteles nyereség meghatározásakor levonható ráfordítás legyen. Továbbá ezekben a jogrendszerekben a goodwill bekerülési értéke gyakran nem vonható le, ha egy leányvállalat az alapvető üzleti tevékenységét elidegeníti. Ezekben a jogrendszerekben a goodwill adóalapja nulla. A goodwill könyv szerinti értéke és nulla adóalapja közötti bármely különbség adóköteles átmeneti különbözet. Ez a standard azonban nem teszi lehetővé az ebből eredő halasztott adókötelezettség kimutatását, mert a goodwill egy maradvány, így a halasztott adókötelezettség megjelenítése a goodwill könyv szerinti értékét növelné.

A következő új 21A és 21B bekezdések kerülnek be:

- 21A. Az olyan halasztott adó kötelezettségekben bekövetkező későbbi csökkenések, amelyek nem kerülnek megjelenítésre, mivel a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnak, szintén úgy tekintendők, mintha a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnának, és így azok a 15(a) bekezdés alapján nem kerülnek kimutatásra. Például, ha az üzleti kombináció során megszerzett goodwill bekerülési értéke 100, de az adóalap nulla, a 15(a) bekezdés megtiltja, hogy az egység az ennek eredményeként keletkező halasztott adókötelezettséget kimutassa. Amennyiben az egység később 20 egység értékvesztés miatti veszteséget számol el az adott goodwillre, a goodwillre vonatkozó adóköteles átmeneti különbözet 100-ról 80-ra csökken, és ennek eredményeként a meg nem jelenített halasztott adó kötelezettség értéke is csökken. Ez a csökkenés a meg nem jelenített halasztott adókötelezettség értékében szintén úgy tekintendő, mint ami a goodwill kezdeti megjelenítéséhez tartozik, és ezért annak megjelenítését a 15(a) bekezdés tiltja.
- 21B. A goodwillhez kapcsolódó adóköteles átmeneti különbözetre vonatkozó halasztott adókötelezettségeket ugyanakkor ki kell mutatni, amennyiben azok nem a goodwill kezdeti megjelenítéséből származnak. Például, ha az üzleti kombináció során megszerzett goodwill bekerülési értéke 100, amelynek évente 20 %-a az adóból levonható az akvizíció évétől kezdődően, a goodwill adóalapja 100 a nyilvántartásba vételkor és 80 az akvizíció évének végén. Ha a goodwill könyv szerinti értéke az akvizíció évének végén 100 marad, egy 20 értékű adóköteles átmeneti különbözet keletkezik az adott év végén. Mivel ez az adóköteles átmeneti különbözet nem a goodwill kezdeti megjelenítéséhez kapcsolódik, a keletkező halasztott adó kötelezettség megjelenítésre kerül.

A 22(a), 24., 26. (c) bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

22. ...

- (a) egy üzleti kombináció során az egység bármely halasztott adókötelezettséget vagy –követelést kimutat, és ez a goodwill összegére, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletnek az összegére van hatással (ld. 19. bekezdés);

...

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

- (a) **nem üzleti kombináció,**

és

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

...

IFRS 3

26. ...

- (c) egy üzleti kombináció költsége oly módon kerül felosztásra, hogy az azonosítható megszerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek valós értéken kerülnek kimutatásra az akvizíció időpontjában. Amikor egy kötelezettséget mutatnak ki az akvizíció során, de az ehhez kapcsolódó költségek adózási szempontból csak egy későbbi időszakban vonhatók le, levonható átmeneti különbözet keletkezik, amely halasztott adókövetelést eredményez. Halasztott adókövetelés akkor is keletkezhet, ha a megszerzett, azonosítható eszköz valós értéke kisebb, mint annak adóalapja. A keletkező halasztott adókövetelés mindkét esetben a goodwillt érinti (lásd a 66. bekezdést);

és

...

A 32. bekezdés, és az azt megelőző fejléc törlésre kerül.

Az 58(b) és a 66-68. bekezdések, valamint a 68. bekezdést követő példa az alábbiak szerint módosul, és a következő 68C bekezdés kerül be:

58. ...

(b) egy üzleti kombináció (ld. 66-68. bekezdések).

66. A 19. és a 26(c). bekezdésben található magyarázat szerint az üzleti kombinációk során átmeneti különbözetek merülhetnek fel. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standarddal összhangban az egység az ebből eredő halasztott adóköveteléseket (olyan mértékben, amennyiben a 24. bekezdésben található kimutatási kritériumok teljesülnek) vagy a halasztott adókötelezettségeket az akvizíció időpontjában azonosítható eszközként és kötelezettséggként mutatja ki. Következésképpen, az ilyen halasztott adó követelések hatással vannak a goodwill összegére, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többletének az összegére. Ugyanakkor azonban a 15(a) bekezdés szerint, az egység nem számolhatja el a goodwill kezdeti megjelenítéséből származó halasztott adókötelezettségeket.
67. Az üzleti kombináció eredményeként a felvásárló valószínűsítheti, hogy érvényesíteni tud majd egy olyan saját halasztott adókövetelést, amely az üzleti kombináció előtt nem volt kimutatva. Például lehetséges, hogy a felvásárló fel tudja használni fel nem használt negatív adóalapjait a felvásárolt jövőbeli adóköteles nyereségével szemben. Ilyen esetekben a felvásárló kimutatja a halasztott adó követelést, de azt nem veszi figyelembe az üzleti kombináció elszámolása részeként, és ily módon nem veszi figyelembe a goodwill összegének, vagy a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, és függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a kombináció költségét meghaladó bármely többlete összegének a meghatározásánál.
68. Amennyiben a felvásárolt elhatárolható negatív nyereségadó alapjaiból vagy más halasztott adó követelésekből származó adóelőny nem felelt meg az IFRS 3-ban az elkülönült megjelenítésre meghatározott követelményeknek az üzleti kombináció kezdeti elszámolásakor, de a későbbiekben az realizálásra kerül, a felvásárló az ennek eredményeként keletkező halasztott adó bevételt a nyereségben vagy veszteségben számolja el. Ezen felül a felvásárlónak:

- (a) le kell csökkentenie a goodwill értékét arra az összegre, ami akkor került volna megjelenítésre, ha a halasztott adókövetelés azonosítható eszközként kimutatásra került volna az akvizíció időpontjától;

valamint

- (b) ráfordításként kell elszámolnia a goodwill könyv szerinti értékében bekövetkezett csökkenést.

Ugyanakkor azonban ez az eljárás nem eredményezheti a felvásárlónak a felvásárolt azonosítható eszközei, kötelezettségei, vagy függő kötelezettségei nettó valós értéken való részesedésének a kombináció bekerülési értékét meghaladó többletének a létrehozását, és nem is növelheti a korábban az ilyen többletként elszámolt összeget.

Példa:

Az egység megszerzett egy leányvállalatot, amelynek 300 egység levonható átmeneti különbözete volt. Az akvizíció időpontjában érvényes adókulcs 30 %. A keletkező 90 egységnyi halasztott adókövetelés nem került megjelenítésre egyedi módon azonosítható eszközként az üzleti kombinációból keletkező 500 egységnyi goodwill meghatározásánál. Két évvel a kombinációt követően az egység úgy ítélte meg, hogy a jövőbeni adóköteles nyereség elegendő lesz az adó előny igénybevételehez, a teljes levonható átmeneti különbözetre vonatkozóan.

Az egység megjelenít egy 90 egységnyi halasztott adókövetelést, és a nyereségben vagy veszteségben egy 90 egységnyi halasztott adó bevételt. Az egység szintén csökkenti a goodwill könyv szerinti értékét 90-nel, és azonos összegű ráfordítást számol el a nyereségben vagy veszteségben. Következésképpen, a goodwill bekerülési értéke 410-re csökken, ami az az összeg, ami megjelenítésre került volna, ha a 90 egységnyi halasztott adókövetelés az akvizíció napján azonosítható eszközként megjelenítésre került volna.

Ha az adókulcs 40 %-ra nőtt volna, az egység 120 összegű halasztott adó követelést jelenítene meg (a 300 40 %-a) és, a nyereségben vagy veszteségben 120 értékű halasztott adó bevételt. Ha az adókulcs 20 %-ra csökkent volna, az egység 60 egységnyi halasztott adó követelést (a 300 20 %-a) és 60 halasztott adó bevételt jelenítene meg. Mindkét esetben az egység a goodwill könyv szerinti értékét is csökkentené 90-nel, és ezen összeget ráfordításként számolná el.

68C. A 68A bekezdésben foglaltak szerint, az adólevonás összege (vagy a 68B bekezdés szerint értékelt becsült jövőbeni adólevonás) eltérhet a kapcsolódó halmozott bérköltségektől. A standard 58. bekezdésének előírásai szerint, a tényleges és a halasztott adót bevételként és költségként kell elszámolni a tárgyidőszak nyereségében vagy veszteségében, kivéve, ha az adó (a) egy olyan ügyletből vagy eseményből keletkezett, ami a tárgyidőszakban, vagy más időszakban közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra, vagy (b) egy üzleti kombinációból keletkezik. Amennyiben az adólevonás összege (vagy becsült jövőbeni adólevonás összege) meghaladja a kapcsolódó halmozott bérköltségeket, ez azt jelzi, hogy az adólevonás nem csupán kifizetésekhez kapcsolódik, hanem valamilyen saját tőke tételhez is. Ebben a helyzetben a kapcsolódó tényleges vagy halasztott adó többletet közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni.

C5 Az IAS 14 Szegmens szerinti jelentés standard az alábbiak szerint módosul.

A fedőlapon, az IAS 14 cím utáni második bekezdés az alábbiak szerint módosul:

Az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard 129. és 130. bekezdései közzétételi követelményeket írnak elő az értékvesztés miatti veszteségek szegmens szerinti jelentésére vonatkozóan.

Standard

A 19. és 21. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

19. A szegmens eszközök közé tartoznak a szegmens működési tevékenységei során használt forgóeszközök; az ingatlanok, gépek és berendezések; a pénzügyi lízing tárgyat képező eszközök (IAS 17 Lízingek) és az immateriális javak. Ha a szegmens ráfordítás egy bizonyos értékcsökkenési vagy amortizációs tételt tartalmaz, a kapcsolódó eszköz a szegmens eszközök között is szerepel. A szegmens eszközök nem tartalmazzák az általánosan az egység vagy a központ céljaira használt eszközöket. A szegmens eszközök tartalmazzák a két vagy több szegmens által közösen használt működési eszközöket, ha a felosztásra ésszerű alap létezik. A szegmens eszközök tartalmazzák a közvetlenül a szegmenshez kapcsolódó vagy ésszerű módon a szegmenshez rendelhető goodwill értékét, a szegmens ráfordítások pedig tartalmazzák a goodwillre vonatkozóan elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket.

21. A szegmens eszközeinek és kötelezettségeinek értékelése tartalmazza az üzleti kombináció során megszerzett egység azonosítható szegmens eszközeinek és kötelezettségeinek bekerüléskori könyv szerinti értékeinek módosításait még akkor is, ha ezek a módosítások kizárólag a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése céljából történnek, és nem rögzítik azokat sem az anyavállalat, sem a leányvállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban. Hasonlóképpen, ha a tárgyi eszközöket az akvizíciót követően átértékeltek az IAS 16 átértékelési modelljével összhangban, a szegmens eszközeinek értéke ezeket az átértékeléseket tükrözi.

IFRS 3

C6 A (2003-ban módosított) IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard 64. bekezdése törlésre került.

C7 Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard az alábbiak szerint módosul.

Standard

Az 108. bekezdés módosított szövege a következő:

108. Egy üzleti kombinációban az egység a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból keletkező eszközöket és kötelezettségeket a kötelelem jelenértékén mutatja ki, levonva a program eszközeinek valós értékét (ld. IFRS 3 *Üzleti kombinációk*). A kötelelem jelenértéke az alábbiak közül mindet tartalmazza még abban az esetben is, ha a felvásárolt az akvizíció időpontjában nem mutatta ki azokat:

- (a) az akvizíció időpontja előtt keletkezett aktuáriusi nyereségek és veszteségek (függetlenül attól, hogy a 10 %-os „folyosón” belülre vagy kívülre esnek-e);
- (b) múltbeli szolgálat költsége, amely az akvizíciót megelőzően a juttatás módosításai vagy egy új program bevezetése következtében keletkezett;

és

...

C8 Az IAS 27 *Konzolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard 30. bekezdése az alábbiak szerint módosul:

30. Egy leányvállalat bevételeit és ráfordításait a konszolidált pénzügyi kimutatásokban az akvizíció időpontjától veszik figyelembe, ahogy azt az IFRS 3 meghatározza. A bevétel és a ráfordítások...

C9 Az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard az alábbiak szerint módosul:

A közös ellenőrzés 2. bekezdésben megadott definíciója az alábbiak szerint módosul:

Közös ellenőrzés az ellenőrzés szerződésben megállapított megosztása egy gazdasági tevékenység felett, és csak akkor áll fenn, amikor a tevékenységre vonatkozó stratégiai pénzügyi és működési döntések meghozatala az ellenőrzést közösen gyakorló felek (a tulajdonosok) egyhangú döntését igényli.

A 15. bekezdésben, az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardra történő utalás törlésre kerül. E módosítást követően, valamint az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek* standard által tett módosítások után, a 15. bekezdés szövege a következő:

15. Amikor egy korábban értékesítésre tartottnak minősített társult vállalkozásban lévő befektetés már nem felel meg a minősítés követelményeinek, azt a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni az értékesítésre tartottá minősítésének időpontjától. Az értékesítésre tartottá minősítést követő időszakok pénzügyi kimutatásait ennek megfelelően módosítani kell.

A 23. és 33. bekezdések az alábbiak szerint módosulnak:

23. A társult vállalkozásban lévő befektetést a tőkemódszer alkalmazásával számolják el akkortól, hogy az társult vállalkozássá válik. A befektetés megszerzésekor a befektetés bekerülési értéke, valamint a befektetőnek a társult vállalkozás azonosítható eszközei, kötelezettségei és függő kötelezettségei nettó valós értékéből való részesedése között fennálló különbözetet az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard alapján számolják el. Emiatt:

- (a) a társult vállalkozásra vonatkozó goodwill benne van a befektetés könyv szerinti értékében. Ugyanakkor, e goodwill amortizációja nem megengedett, így azt nem kell figyelembe venni a befektetőnek a társult vállalkozás nyereségében vagy veszteségében való részesedésének a meghatározásánál.

- (b) a befektetőnek a társult vállalkozás azonosítható eszközei, kötelezettségei, vagy függő kötelezettségei nettó valós értékében való részesedésének a befektetés bekerülési értékét meghaladó többlete nem lehet benne a befektetés könyv szerinti értékében, hanem azt bevételként veszik figyelembe a befektetőnek a társult vállalkozás nettó nyereségében vagy veszteségében való részesedésének meghatározásakor, abban az időszakban, amikor a befektetés megszerzésre került.

A társult vállalkozás nettó nyereségéből vagy veszteségéből a megszerzést követően a befektetőre eső részt megfelelően módosítják, pl. azért, hogy elszámolják az értékcsökkenhető eszközök értékcsökkenését, a megszerzés időpontjában érvényes valós érték alapján. Hasonlóképpen, a társult vállalkozás nettó nyereségéből vagy veszteségéből a megszerzést követően a befektetőre eső részt megfelelően módosítják a társult vállalkozás által, például a goodwillre, vagy ingatlanokra, gépekre és berendezésekre, elszámolt értékvesztés miatti veszteségekkel.

33. Mivel a goodwillt a társult vállalkozásban lévő befektetés könyv szerinti értéke tartalmazza, és az nincs elkülönítetten megjelenítve, azt nem kell külön megvizsgálni értékvesztés szempontjából az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardban a goodwill értékvesztési vizsgálatára meghatározott előírások szerint. Ehelyett a befektetés teljes könyv szerinti értékét kell alávetni az IAS 36 szerinti értékvesztési vizsgálatnak, összehasonlítva a megtérülő értéket (ami a használati érték és az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték közül a magasabb) annak könyv szerinti értékével, minden olyan esetben, amikor az IAS 39 előírásainak alkalmazása azt jelzi, hogy a befektetés értékvesztett lehet. A befektetés használati értékének meghatározásához az egység az alábbiakat veszi figyelembe:

- (a) a társult vállalkozás által várhatóan generált összes jövőbeni becsült cash flow jelenértékéből rá eső részt, beleértve a működésből származó cash flow-t, valamint a befektetés végső elidegenítéséből származó bevételt;

vagy

- (b) a befektetésből várható osztalékokból és a befektetés végső elidegenítéséből várhatóan befolyó becsült jövőbeli cash flow-k jelenértékét.

Megfelelő feltételezések mellett mindkét módszer ugyanazt az eredményt adja.

C10 Az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standard az alábbiak szerint módosul:

A közös ellenőrzés 3. bekezdésben megadott definíciója az alábbiak szerint módosul:

Közös ellenőrzés az ellenőrzés szerződésben megállapított megosztása egy gazdasági tevékenység felett, és csak akkor áll fenn, amikor a tevékenységre vonatkozó stratégiai pénzügyi és működési döntések meghozatala az ellenőrzést közösen gyakorló felek (a tulajdonosok) egyhangú döntését igényli.

Az 11. bekezdés módosított szövege a következő:

11. A szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre a közös vállalat felett. Biztosítja továbbá, hogy egyetlen tag se legyen képes a tevékenységet egyoldalúan ellenőrizni.

A 43. bekezdésben az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardra történő utalás törlésre kerül. E módosítás követően, valamint az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek* standard által tett módosítások után a 43. bekezdés szövege a következő:

43. Amikor egy korábban értékesítésre tartottnak minősített közös vállalkozásban lévő érdekeltség már nem felel meg a minősítés követelményeinek, azt a részarányos konszolidáció módszerének vagy a tőkemódszer alkalmazásával számolják el az értékesítésre tartott minősítésének időpontjától. Az értékesítésre tartottként történő minősítést követő időszakok pénzügyi kimutatásait ennek megfelelően módosítani kell.

IFRS 3

C11 A (2003-ban módosított) IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás standardban a 4(c) bekezdés új száma 4(d). A 4(d) bekezdés új száma 4(c) és annak szövege az alábbira módosul:

- (c) **egy üzleti kombinációban a függő ellenértékre szóló szerződéseket (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.**

E változást követően, valamint az IFRS 4 Biztosítási szerződések standard általi módosításokat követően a 4(c)-(3) bekezdések szövege a következő:

- (c) **egy üzleti kombinációban a függő ellenértékre szóló szerződéseket (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.**

- (d) **az IFRS4. Biztosítási szerződések standardban meghatározott biztosítási szerződéseket. Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, ha az IAS 39 előírja az egység számára azok elkülönült elszámolását.**

- (e) **azokat pénzügyi instrumentumokat, amelyek azért tartoznak az IFRS 4 hatálya alá, mivel azok diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. E pénzügyi instrumentumok kibocsátója mentesül a jelen standard 15-32. és AG25-AG35. bekezdéseinek e jellemzőkre való alkalmazása alól, a pénzügyi kötelezettségek és tőkeinstrumentumok megkülönböztetését illetően. Ugyanakkor azonban ezen instrumentumok a jelen standard minden egyéb rendelkezésének hatálya alá tartoznak. Továbbá, a jelen standard vonatkozik az ezen instrumentumokba beágyazott származékos termékekre is (ld. IAS 39).**

Az IFRS 2 Részvény-alapú kifizetés standard által beillesztett 4(f) bekezdés változatlan.

C12 Az IAS 33 Egy részvényre jutó eredmény standard 22. és 64. bekezdéseinek szövege az alábbiak szerint módosul:

22. Egy üzleti kombináció költsége részeként kibocsátott törzsrészvényeket a részvények darabszámának súlyozott átlagában az akvizíció időpontjától veszik figyelembe. Ennek oka, hogy a felvásárló a felvásárolt nettó nyereségét vagy veszteségét ezen időponttól fogva beleveszi az eredménykimutatásába.

64. **Amennyiben...közzé kell tenni. Ezen felül az egy részvényre jutó eredmény alap és hígított értékét valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan módosítani kell a hibák és a számviteli politika változások visszamenőlegesen elszámolt hatásaival.**

C13 Az IAS 34 Közbeneső pénzügyi beszámoló standard 16(i) és 18. bekezdéseinek szövege az alábbiak szerint módosul:

16. ...

- (i) **a közbeneső időszak alatt az egység szerkezetében bekövetkezett változás hatásait, ideértve az üzleti kombinációkat, a leányvállalatok és hosszú távú befektetések akvizícióit vagy elidegenítéseit, az átszervezéseket és a megszűnő tevékenységeket, a függő kötelezettségekben és a függő követelésekben a legutolsó éves mérleg fordulónapja óta bekövetkezett változásokat. Üzleti kombinációk esetében az egységnek közzé kell tennie az IFRS 3 Üzleti kombinációk standard 66-73. bekezdéseiben meghatározott információkat.**

...

18. Más standardok is állapítanak meg olyan közzétételeket, amelyeket a pénzügyi kimutatásokban meg kell tenni. Ebben az összefüggésben a pénzügyi kimutatások olyan teljes körű pénzügyi kimutatásokat jelentenek, amelyeket általában egy éves pénzügyi beszámoló, néhány esetben más beszámoló tartalmaz. A 16(i) bekezdésben előírtak kivételével a más standardok által megkövetelt közzétételek nem kötelezőek, ha az egység közbeneső pénzügyi beszámolója csak a tömörített pénzügyi kimutatásokat és a kijelölt kiegészítő megjegyzéseket tartalmazza, nem pedig teljes körű pénzügyi kimutatásokat.

C14 Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard 5. bekezdése a következőre módosul:

5. Amennyiben a céltartalék, függő kötelezettség vagy függő követelés egy bizonyos típusával egy másik standard foglalkozik, úgy az egységnek a jelen standard helyett azt a standardot kell alkalmaznia. Például az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard foglalkozik az üzleti kombináció során átvállalt függő kötelezettségek felvásárló általi kezelésével. Hasonlóképpen, a céltartalékok bizonyos típusait a következőkre vonatkozó standardok is taglalják:

...

C15 A (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standard 2(f) és (h) bekezdései törölésre kerülnek az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard által. A 2(g) bekezdés új száma 2 (f), és annak módosított szövege a következő: A következő új 2(g) bekezdés kerül be. E változást követően, valamint az IFRS 4 általi módosításokat követően, a 2(d)-(g) bekezdések szövege a következő:

- (d) *az egység által kibocsátott pénzügyi instrumentumok, amelyek megfelelnek az IAS 32 tőkeinstrumentum definíciójának (beleértve az opciókat és warrantokat is). Ugyanakkor az ilyen tőkeinstrumentumok birtokosának alkalmaznia kell a jelen standardot, kivéve, ha azok megfelelnek az (a) albekezdésben meghatározott kivételnek.*
- (e) *az IFRS 4 Biztosítási szerződések standard által meghatározott biztosítási szerződésből, vagy más olyan szerződésből fakadó jogok és kötelek, amelyek azért tartoznak az IFRS 4 hatálya alá, mert diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. Ugyanakkor, a jelen standard vonatkozik az ilyen szerződésekbe beágyazott származékos termékekre, amennyiben a származékos termék önmagában nem olyan szerződés, amely az IFRS 4 hatálya alá tartozik (ld. 10-13. bekezdések, valamint A Függelék AG23-AG33. bekezdések). Ezen túlmenően, amennyiben a biztosítási szerződés egy olyan pénzügyi garanciaszerződés, amely a jelen standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy másik félnek történő átadásakor lett megkötve, vagy fenntartva, a kibocsátónak az adott szerződésre a jelen standardot kell alkalmaznia (ld. 3. bekezdés, valamint A Függelék AG4A bekezdés).*
- (f) *egy üzleti kombinációban a függő ellenértékre szóló szerződések (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra.*
- (g) *egy üzleti kombinációban a felvásárló és az eladó között a felvásárolt egy jövőbeni időpontban történő megvásárlására vagy eladására kötött szerződés.*

A 2(i) és 2(j) bekezdések számozása 2(h) és (i)-re módosul. Az IFRS 2 *Részvény alapú kifizetés* standard egy új 2(i) bekezdést illeszt be.

C16 [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

C17 [A módosítás nem vonatkozik a standardok szövegére]

C18 A SIC-32 *Immateriális javak – weboldal költségei* értelmezés az alábbiak szerint módosul.

A 8. és -10. bekezdések módosított szövege a következő:

8. A fejlesztés eredményeként létrejött weboldal akkor, és csak akkor mutatható ki immateriális eszközként, ha az IAS 38 21. bekezdésében a megjelenítésre és kezdeti értékelésre meghatározott általános feltételek teljesítésén túl az egység az IAS 38 57. bekezdésében foglalt feltételeket is teljesíti. Különösen az egység akkor képes megfelelni annak a feltételnek, hogy bemutassa, hogy weboldala hogyan fog valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat termelni az IAS 38 57(d) bekezdése szerint, amikor pl. a weboldal képes bevételt generálni, beleértve a megrendelések leadása általi közvetlen bevétel lehetőségét. Az egység nem tudja bizonyítani, hogy hogyan fog egy kizárólag vagy elsődlegesen a saját termékei vagy szolgáltatásai promóciós és reklámozási céljaira kifejlesztett weboldal valószínűsíthető jövőbeni gazdasági hasznokat generálni, következésképpen, az ilyen weboldal kifejlesztésének valamennyi ráfordítását azok felmerülése időpontjában költségként kell elszámolnia.

IFRS 3

9. Az egység saját weboldalának kifejlesztésével és működtetésével kapcsolatos belső ráfordításokat az IAS 38-nak megfelelően kell elszámolni. Azon egyes tevékenységek jellegét, amelyekre az egyes ráfordítások felmerültek (pl. alkalmazottak képzése, és a weboldal fenntartása), valamint a weboldal fejlesztési vagy fejlesztés utáni szakaszát egyaránt értékelni kell a megfelelő számviteli eljárás meghatározásához (további útmutatás a jelen Értelmezés Függelékében). Például:
- (a) a Tervezési szakasz jellegében hasonlít az IAS 38 54-56. bekezdéseiben leírt kutatási szakaszhoz. Az e szakaszban felmerült ráfordításokat azok felmerülése időpontjában költségként kell elszámolni.
 - (b) az Alkalmazási és infrastruktúra-fejlesztési, a Grafikai tervezési, valamint a Tartalomfejlesztési szakaszok, feltevé, hogy a tartalmat az egység saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozásától és promóciójától eltérő célra alakították ki, jellegükben hasonlítanak az IAS 38 57-64. bekezdésében leírt fejlesztési szakaszokhoz. Az e szakaszokban felmerült ráfordításokat a weboldalnak a jelen Értelmezés 8. bekezdése alapján immateriális eszközként kimutatott bekerülési értékében kell figyelembe venni, amikor az adott ráfordítást közvetlenül hozzárendelhető, és szükséges a weboldal létrehozásához, legyártásához, vagy elkészítéséhez annak érdekében, hogy az képes legyen a vezetés által meghatározott módon működni. Például a konkrétan egy weboldal részére való tartalom megvásárlásával vagy létrehozásával kapcsolatos ráfordítás (kivéve az egység saját termékeit és szolgáltatásait reklámozó és promótáló tartalmat), vagy a tartalom felhasználásnak elősegítésével kapcsolatos ráfordítást (pl. másolást lehetővé tevő engedély megszerzése) egy weboldalon, a fejlesztés költségében kell figyelembe venni, amikor ez a feltétel teljesül. Ugyanakkor azonban az IAS 38 71. bekezdése alapján, egy immateriális eszközre vonatkozó olyan ráfordítás, amely a korábbi pénzügyi kimutatásokban költségként került megjelenítésre, nem számolható el az immateriális eszköz bekerülési költsége részeként egy későbbi időpontban (pl. ha egy szerzői jog bekerülési értéke teljes mértékben amortizálásra került, és a tartalom később megjelenik a weboldalon).
 - (c) a tartalomfejlesztési szakaszban felmerült ráfordításokat, amennyiben a tartalom az egység saját termékei és szolgáltatási reklámozási és promóciós céljaira került kifejlesztésre (pl. a termékek digitális fotói), azok felmerülése időpontjában költségként kell elszámolni az IAS 38 69(c) bekezdése alapján. Például, az egység saját termékeiről készült digitális fotók elkészítésére, és azok megjelenítésének javítására vonatkozó szakértői szolgáltatások ráfordításainak az elszámolásakor, a ráfordításokat költségként kell elszámolni, mivel a szakmai szolgáltatásokat a folyamat során nyújtották, és nem akkor, amikor a digitális fotók megjelentek a weboldalon.
 - (d) a működési szakasz akkor kezdődik, amikor a weboldal fejlesztése befejeződött. Az e szakaszban felmerült ráfordítást költségként kell elszámolni annak felmerülése időpontjában, kivéve, ha az megfelel az IAS 38 19. bekezdésében meghatározott megjelenítési kritériumnak.
10. A jelen értelmzés 8. bekezdése alapján immateriális eszközként kimutatott weboldalt a nyilvántartásba vétel után az IAS 38 72-87. bekezdései alapján kell értékelni. A weboldal hasznos élettartamára vonatkozó legjobb becslésnek rövidnek kell lennie.

A Hatálybalépés napja bekezdés szövege az alábbiak szerint változik:

Hatálybalépés napja: A jelen értelmzés 2002. március 25-én lép hatályba. A jelen értelmzés átvételének hatásait az 1998-ban kibocsátott IAS 38 átmeneti rendelkezései alapján kell elszámolni. Emiatt azokban az esetekben, amikor egy weboldal nem felel meg az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, de korábban eszközként volt kimutatva, az eszközt ki kell vezetni a jelen értelmzés hatálybalépésének napján. Amikor egy weboldal már létezik és a kifejlesztésének ráfordítása megfelel az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, de korábban eszközként nem volt kimutatva, az immateriális eszközt a jelen értelmzés hatálybalépésének napján nem lehet kimutatni. Amikor egy weboldal már létezik, és kifejlesztésének ráfordítása megfelel az immateriális eszközként való megjelenítés feltételeinek, valamint azt korábban eszközként kimutatták és azt kezdetben bekerülési értéken értékelték, a kezdetben megjelenített összeg megfelelően meghatározottnak tekintendő.

Biztosítási szerződések

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–12
Beágyazott származékos termékek	7–9
A letéti komponens leválasztása	10–12
Megjelenítés és értékelés	13–35
Átmeneti felmentés bizonyos egyéb IFRS-ek alól	13–20
Kötelezettség elégségességi teszt	15–19
A viszontbiztosítási eszközök értékvesztése	20
A számviteli politika változása	21–30
A jelenlegi piaci kamatlábak	24
A jelenlegi gyakorlat folytatása	25
Óvatosság	26
Jövőbeni befektetési nyereségráták	27–29
Árnyék elszámolás	30
Az üzleti kombináció vagy állomány átruházás során megszerzett biztosítási szerződések	31–33
A diszkrecionális részesedési jellemző	34–35
Diszkrecionális részesedési jellemzők a biztosítási szerződésekben	34
Diszkrecionális részesedési jellemzők a pénzügyi instrumentumoknál	35
Közzététel	36–39
A megjelenített összegek magyarázata	36–37
A cash flow-k összege, ütemezése és bizonytalansága	38–39
Hatálybalépés napja és áttérés	40–45
Közzététel	42–44
A pénzügyi eszközök újra-megjelölése	45

CÉL

1. A jelen IFRS célja a biztosítási szerződésekre vonatkozó pénzügyi beszámolás meghatározása az e szerződéseket kibocsátó egységek számára (akit a jelen IFRS biztosítóként határoz meg) mindaddig, amíg a Testület a biztosítási szerződésekre vonatkozó projekt második szakaszát be nem fejezi. Különösen a jelen IFRS előírja:

- (a) a biztosítási szerződések biztosítók általi elszámolásának korlátozott mértékű fejlesztését.

IFRS 4

- (b) az olyan közzétételt, amely egyedileg azonosítja és magyarázza a biztosító pénzügyi kimutatásaiban a biztosítási szerződésekből származóként feltüntetett összegeket, és elősegíti, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói megérthessék a biztosítási szerződésekből származó jövőbeni cash flow-k összegét, ütemezését és azok bizonytalanságát.

HATÓKÖR

2. Az egységnek a jelen IFRS-t kell alkalmaznia:
- (a) az általa kibocsátott biztosítási szerződésekre (beleértve a viszontbiztosítási szerződéseket is) és az általa birtokolt viszontbiztosítási szerződésekre.
- (b) az általa kibocsátott pénzügyi instrumentumok, amelyek *diszkrecionális részesedési jellemzővel* rendelkeznek (ld. 35. bekezdés). Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standard írja elő a pénzügyi instrumentumokra vonatkozó közzétételi kötelezettségeket, melybe 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 (ld. IAS 32 és IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés*), kivéve a 45. bekezdésben foglalt átmeneti rendelkezéseket.
4. Az egységnek nem kell alkalmaznia a jelen IFRS-t:
- (a) a gyártó, kereskedő vagy kiskereskedő által közvetlenül kibocsátott termék garanciákra (ld. IAS 18 *Bevételek* és IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*).
- (b) a munkáltatók munkavállalói juttatási programba tartozó eszközeire és kötelezettségeire (ld. IAS 19 *Munkavállalói juttatások* és IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés*), valamint a meghatározott nyugdíjazási juttatási programok nyugdíjazási juttatási kötelezeteire (ld. IAS 26 *Nyugdíjazási juttatási programok elszámolása és beszámolója*).
- (c) az olyan szerződésen alapuló jogokra és kötelezettségekre, amelyek egy nem pénzügyi tétel jövőbeni használatától vagy használati jogától függhetnek (pl. egyes használati díjak, jogdíjak, feltételes lízing díjak és hasonló tételek), valamint a lízingbevevő pénzügyi lízingbe beágyazott maradvány érték garanciájára (ld. IAS 17 *Lízingek*, IAS 18 *Bevételek*, és IAS 38 *Immateriális javak*).
- (d) az olyan pénzügyi garanciákra, amelyet az egység az IAS 39 hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek más feleknek történő átadása során vállal vagy tart meg, függetlenül attól, hogy a pénzügyi garanciát pénzügyi garanciának, hitellelnek, vagy biztosítási szerződésnek nevezik-e (ld. IAS 39).
- (e) egy üzleti kombinációban a fizetendő vagy járó függő ellenértékre (ld. 3. IFRS *Üzleti összefonódások*).
- (f) az egység birtokában lévő *közvetlen biztosítási szerződésekre* (azaz olyan közvetlen biztosítási szerződések, melyekben az egység a *kötvénytulajdonos*). Ugyanakkor a *viszontbiztosításba adó* a jelen IFRS-t köteles alkalmazni a birtokában lévő viszontbiztosítási szerződésekre.
5. A könnyebb hivatkozás kedvéért, a jelen IFRS a biztosítási szerződést kibocsátó bármely egységet biztosítónak nevezi, függetlenül attól, hogy az adott egységet jogi vagy szabályozói célokra biztosítónak kell-e tekinteni.
6. A viszontbiztosítási szerződés a biztosítási szerződések egy fajtája. Ennek megfelelően a jelen IFRS-ben a biztosítási szerződésekre történő valamennyi hivatkozás a viszontbiztosítási szerződésekre is értendő.

Beágyazott származékos termékek

7. Az IAS 39 előírásai alapján az egységnek egyes beágyazott származékos termékeket az alapszerződéstől el kell különítenie, azokat *valós értéken* kell értékelnie, és a valós értékükben bekövetkezett változásokat a nyereségben vagy veszteségben kell figyelembe vennie. Az IAS 39 alkalmazandó a biztosítási szerződésekbe beágyazott származékos termékekre is, kivéve, ha a beágyazott származékos termék maga a biztosítási szerződés.
8. Az IAS 39 előírásai alól kivételt képezve a biztosítónak nem kell elkülönítenie és valós értéken értékelnie a kötvénytulajdonos rendelkezésére álló azon visszavásárlási opciót, amely fix összegre (vagy egy fix összegre és kamatlábból összetevődő összegre) szól, még akkor sem, ha a visszavásárlási összeg eltér az alap *biztosítási kötelezettség* könyv szerinti értékétől. Ugyanakkor az IAS 39 előírása alkalmazandó a biztosítási szerződésbe beágyazott eladási (put) vagy készpénzes visszavásárlási opciókra, amennyiben a visszavásárlási érték egy pénzügyi változó (mint pl. részvény ár, vagy árutőzsdei ár vagy index), vagy egy, a szerződő felekre nem jellemző nem pénzügyi változó változásai alapján változik. Ezen felül az előírás akkor is alkalmazandó, ha a kötvénytulajdonos eladási (put) vagy készpénzes visszavásárlási opciójának lehívására való képessége az ilyen változókban bekövetkező módosuláshoz kötött (pl. egy olyan eladási (put) opció, amely akkor hívható le, ha a részvénypiaci árfolyam eléri a meghatározott szintet).
9. A 8. bekezdés egyformán alkalmazandó a diszkrecionális részesedési jellemzővel bíró pénzügyi instrumentumra vonatkozó visszavásárlási opciókra.

A letéti komponens leválasztása

10. Egyes biztosítási szerződések biztosítási és *letéti komponens*t is tartalmaznak. Egyes esetekben a biztosító számára előírás vagy megengedett az ilyen komponensek leválasztása:
- (a) a leválasztás akkor kötelező, ha az alábbi két feltétel közül mindkettő teljesül:
- (i) a biztosító a letéti komponens (beleértve a beágyazott visszavásárlási opciókat is) értékét képes elkülöníteni (azaz a biztosítási komponens figyelembe vétele nélkül) meghatározni.
- (ii) a biztosító számviteli politikája egyébként nem írja elő a letéti komponensből származó kötelek és jogok teljes körű megjelenítését.
- (b) a leválasztás megengedett, de nem kötelező, ha a biztosító képes a letéti komponens értékének az (a)(i) pont szerinti elkülönült meghatározására, ugyanakkor számviteli politikája alapján valamennyi, a letéti komponensből eredő kötelemet és jogot meg kell jelenítenie, függetlenül attól, hogy ezen jogok és kötelek értékelésére milyen alapot alkalmaz.
- (c) a leválasztás tilos, amikor a biztosító a letéti komponens értékét nem tudja az (a)(i) pont szerint elkülöníteni meghatározni.
11. Az alábbi példa egy olyan esetre, amikor a biztosító számviteli politikája nem írja elő a letéti komponensből származó valamennyi kötelemet és jog elszámolását. A *viszontbiztosításba* adó a viszontbiztosítótól kártérítést kap a károkért, ugyanakkor a szerződés alapján a viszontbiztosításba adónak a következő évek során vissza kell fizetnie a kártérítés összegét. E kötelemet a letéti komponensből ered. Amennyiben a viszontbiztosításba adó számviteli politikája egyébként megengedné, hogy a kártérítést bevételként számolja el, anélkül, hogy az annak eredményeként keletkező kötelemet is meg kellene jelenítenie, a leválasztás kötelező.
12. Egy szerződés részekre bontásához a biztosító köteles:
- (a) a jelen IFRS-t alkalmazni a biztosítási komponensre.
- (b) az IAS 39-et alkalmazni a letéti komponensre.

IFRS 4

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

Átmeneti felmentés bizonyos egyéb IFRS-ek alól

13. Az IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák standard 10-12. bekezdései meghatározzák azon kritériumokat, amelyeket az egységnek a számviteli politika meghatározásához fel kell használnia, amennyiben egy adott tételre konkrétan egyik IFRS sem vonatkozik. Ugyanakkor a jelen IFRS felmenti a biztosítókat ezen kritériumok saját számviteli politikájukra való alkalmazási kötelezettsége alól:

- (a) a biztosító által kibocsátott biztosítási szerződések vonatkozásában (beleértve a kapcsolódó szerzési költségeket és immateriális javakat, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdések leírják);

valamint

- (b) az általa birtokolt viszontbiztosítási szerződések vonatkozásában.

14. Ugyanakkor a jelen IFRS nem menti fel a biztosítót az IAS 8 10-12. bekezdéseiben meghatározott kritériumok egyes hatásai alól. Konkrétan a biztosító:

- (a) a jövőbeni lehetséges kárigényekre képzett céltartalékokat nem mutathatja ki kötelezettségként, amennyiben e kárigények olyan biztosítási szerződésekből keletkeztek, amelyek a beszámolás időpontjában nem léteztek (mint pl. a katasztrófa-tartalékok és káringadozási tartalékok).

- (b) köteles a 15-19. bekezdésekben meghatározott *kötelezettség elégségességi tesztet* elvégezni.

- (c) kizárólag akkor vezethet ki a mérlegéből egy biztosítási kötelezettséget (vagy a biztosítási kötelezettség egy részét), amikor az megszűnt – vagyis amikor a szerződésben meghatározott kötelemnek eleget tettek, azt elengedték vagy az lejárt.

- (d) nem számíthatja be:

- (i) a viszontbiztosítási eszközöket a kapcsolódó kötelezettségekkel szemben;

vagy

- (ii) a viszontbiztosítási szerződésekből származó bevételeket vagy ráfordításokat a kapcsolódó biztosítási szerződésekből származó ráfordításokkal vagy bevételekkel szemben.

- (e) köteles megvizsgálni, hogy viszontbiztosítási eszközei nem értékvesztettek-e (ld. 20. bekezdés).

Kötelezettség elégségességi teszt

15. **A biztosítónak valamennyi beszámolási fordulónapra vonatkozóan meg kell vizsgálnia, hogy a kimutatott biztosítási kötelezettségei elegendőek-e a biztosítási szerződés alapján felmért jövőbeni cash flow-kra vonatkozó aktuális becslések alapján. Amennyiben az értékelés azt mutatja, hogy biztosítási kötelezettségeinek könyv szerinti értéke (csökkentve a kapcsolódó halasztott szerzési költségekkel és immateriális javakkal, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdések leírják) nem elegendő a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések fényében, a teljes hiányt el kell számolni a nyereségben vagy veszteségben.**

16. Amennyiben a biztosító olyan kötelezettség elégségességi tesztet alkalmaz, ami megfelel egyes meghatározott minimum feltételeknek, a jelen IFRS nem ír elő további kötelezettséget. A minimum előírások a következők:

- (a) A teszt figyelembe vesz valamennyi szerződéses cash flow, valamint a kapcsolódó cash flow-k, mint pl. a kárigények kezelési költségei, és a beágyazott opciókból és garanciákból származó cash flow-k aktuális becsléseit.

- (b) Amennyiben a tesztből az derül ki, hogy a kötelezettség nem elégséges, a teljes hiányt a nyereségben vagy veszteségben számolják el.

17. Amennyiben a biztosító számviteli politikája nem ír elő olyan kötelezettség elégségségi tesztet, amely megfelel a 16. bekezdésben leírt minimum követelményeknek, a biztosítónak:
- (a) meg kell határozni a releváns biztosítási kötelmek könyv szerinti értékét (*), levonva az alábbi tételek könyv szerinti értékét:
 - (i) a kapcsolódó halasztott szerzési költségek;
 - és
 - (ii) a kapcsolódó immateriális javak, mint pl. az üzleti kombináció vagy állomány átruházás során megszerzetek (ld. 31. és 32. bekezdések). Ugyanakkor a kapcsolódó viszontbiztosítási eszközöket nem veszik figyelembe, mivel a biztosító azokat elkülönülten számolja el (ld. 20. bekezdés).
 - (b) meg kell határozni, hogy az (a) pontban meghatározott összeg alacsonyabb-e azon könyv szerinti értéknél, amelyet akkor lenne szükséges kimutatni, ha a vonatkozó biztosítási kötelmek az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard hatálya alá tartoznának. Amennyiben az alacsonyabb, a biztosítónak a teljes különbözetet a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolnia, és csökkentenie kell a kapcsolódó halasztott szerzési költségek vagy a kapcsolódó immateriális javak könyv szerinti értékét, vagy növelnie kell a kapcsolódó biztosítási kötelezettségek könyv szerinti értékét.
18. Amennyiben a biztosító kötelezettség elégségségi tesztje megfelel a 16. bekezdésben meghatározott minimum követelményeknek, a vizsgálatot az adott vizsgálatban megadott összevont szinten alkalmazzák. Amennyiben a kötelezettség elégségségi tesztje nem felel meg ezen minimum követelményeknek, a 17. bekezdésben meghatározott összehasonlítást kell a szerződés állomány azon szintjén kell elvégezni, amely nagyjából hasonló kockázatoknak van kitéve, és egy állományként, közös kezelés alatt áll.
19. A 17(b) pontban meghatározott összegnek (azaz az IAS 37 alkalmazása eredményének) a jövőbeni befektetési nyereségeket akkor és csak akkor kell tükröznie (ld. 27-29. bekezdések), ha a 17(a) pontban meghatározott érték szintén tükrözi e nyereségrátákat.

A viszontbiztosítási eszközök értékvesztése

20. Amennyiben a viszontbiztosításba adó viszontbiztosítási eszközei értékvesztést szenvedtek, a viszontbiztosításba adónak azok könyv szerinti értékét ennek megfelelően csökkenteni kell, és az értékvesztés miatti veszteséget a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolnia. Egy viszontbiztosítási eszköz akkor és csak akkor értékvesztett, amikor:
- (a) objektív bizonyíték létezik arra vonatkozóan, hogy valamely esemény miatt, amely a viszontbiztosítási eszköz nyilvántartásba vétele után következett be, előfordulhat, hogy az viszontbiztosításba adó nem kapja meg a szerződés alapján neki járó teljes összeget;
 - és
 - (b) az adott eseménynek megbízhatóan mérhető hatása van azon összegekre, amelyeket a viszontbiztosításba adó kapni fog a viszontbiztosítótól.

A számviteli politika változása

21. A 22-30. bekezdések egyaránt vonatkoznak azon biztosítók általi változtatásokra, akik már alkalmazzák az IFRS-eket, és azokra, akik az IFRS-eket először alkalmazzák.
22. **A biztosító kizárólag akkor és csak akkor változtathatja meg a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáját, ha a változás a pénzügyi kimutatásokat relevánsabbá teszi a felhasználók gazdasági döntéshozatali igényei szempontjából és nem teszi azokat kevésbé megbízhatóvá, vagy ha azokat megbízhatóbbá teszi és nem teszi kevésbé relevánssá ezen igények szempontjából. A biztosító a relevanciát és megbízhatóságot az IAS 8-ban foglalt kritériumok alkalmazásával köteles megítélni.**

(*) A releváns biztosítási kötelmek az olyan biztosítási kötelmek (és a kapcsolódó halasztott szerzési költségek és a kapcsolódó immateriális javak), amelyekre a biztosító számviteli politikája nem ír elő olyan kötelezettség elégségségi tesztet, ami megfelelne a 16. bekezdésben leírt minimum követelményeknek.

IFRS 4

23. A biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politika megváltoztatásának alátámasztására a biztosítónak be kell mutatni, hogy a változás pénzügyi kimutatásait közelebb hozza az IAS 8-ban meghatározott kritériumok eléréséhez, ugyanakkor a változásnak nem kell az ezen kritériumnak való teljes megfelelést biztosítania. Az alábbiakban a következő konkrét problémák kerülnek megvitásra:

- (a) a jelenlegi kamatlábak (24. bekezdés);
- (b) a jelenlegi gyakorlat folytatása (25. bekezdés);
- (c) óvatosság (26. bekezdés);
- (d) a jövőbeli befektetési nyereségráták (27-29. bekezdések);

és

- (e) az 'árnyék elszámolás' (30. bekezdés).

A jelenlegi piaci kamatlábak

24. A biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy számviteli politikáját megváltoztassa annak érdekében, hogy a megjelölt biztosítási kötelezettségek (*) értékét újra meghatározhassa a jelenlegi kamatlábak tükrözésére, valamint hogy az e kötelezettségekben bekövetkező változásokat a nyereségben vagy veszteségben számolja el. Ekkor a biztosító olyan új számviteli elveket is bevezethet, amelyek egyéb aktuális becsléseket és feltételezéseket is előírnak a biztosítási kötelezettségeknél. A jelen bekezdésben meghatározott választás lehetővé teszi, hogy a biztosító a megjelölt biztosítási kötelezettségekre vonatkozóan változtassa meg a számviteli politikáját, anélkül, hogy e politikát konzisztens módon alkalmaznia kellene valamennyi hasonló kötelezettségre, ahogyan azt az IAS 8 előírja. Amennyiben a biztosító egyes kötelezettségeket e választására megjelöl, folyamatosan és konzisztens módon alkalmaznia kell a piaci kamatlábakat (és amennyiben alkalmazható, egyéb aktuális becsléseket és feltételezéseket) valamennyi időszakban, és valamennyi ilyen kötelezettségre vonatkozóan, azok megszűnéséig.

A jelenlegi gyakorlat folytatása

25. A biztosítónak lehetősége van a következő eljárásokat folytatni, ugyanakkor egyikük bevezetése sem tesz eleget a 22. bekezdés feltételeinek:

- (a) a biztosítási kötelezettségek diszkontálás nélküli értékelése.
- (b) a szerződésen alapuló, jövőbeni befektetési kezelési díjakra vonatkozó jogok olyan értéken történő kimutatása, amely meghaladja valós értéküket, ami más piaci résztvevők által hasonló szolgáltatásokért felszámolt jelenlegi díjakkal való összehasonlításból következik. Valószínű, hogy ezen szerződésen alapuló jogok valós értéke kezdetben megegyezik az azokra vonatkozóan kifizetett megszerzési költségekkel, kivéve, ha a jövőbeni befektetési kezelési díjak és a kapcsolódó költségek nincsenek összhangban a piaci összehasonlító adatokkal.
- (c) nem egységes számviteli politika alkalmazása a leányvállalatok biztosítási szerződéseire (és kapcsolódó halasztott szerzési költségeire és kapcsolódó immateriális javaira, ha vannak), kivéve, ahol a 24. bekezdés azt lehetővé teszi. Amennyiben az alkalmazott számviteli politika nem egységes, a biztosító megváltoztathatja azt, amennyiben a változás nem teszi az alkalmazott politikát még szerteágazóbbá, és az megfelel a jelen IFRS egyéb előírásainak is.

Óvatosság

26. A biztosítónak nem szükséges megváltoztatnia a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáját, hogy a nagymértékű óvatosságot eltűnjön. Ugyanakkor amennyiben a biztosító a biztosítási szerződések értékét már jelenleg is elegendő óvatosság mellett állapítja meg, nem kell további óvatosságot bevezetnie.

(*) 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.

Jövőbeni befektetési nyereségráták

IFRS 4

27. Nem szükséges, hogy a biztosító megváltoztassa a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikáját úgy, hogy a jövőbeni befektetési nyereségrátákat ne vegye figyelembe. Ugyanakkor az a megcáfолható feltételezés, hogy a biztosító pénzügyi kimutatásai kevésbé relevánsak és megbízhatóvá válnak, ha a biztosító olyan számviteli politikát vezet be, ami a biztosítási szerződések értékének meghatározása során tükrözi a jövőbeni befektetési nyereségrátákat, kivéve, ha e nyereségráták hatással vannak a szerződés alapján járó kifizetésekre. Két példa olyan számviteli politikára, ami tükrözi e nyereségrátákat:
- (a) olyan diszkontkamatláb alkalmazása, amely tükrözi a biztosító eszközein elért becsült megtérülést;
- vagy
- (b) az ezen eszközökre vonatkozó megtérülés előrejelzése egy becsült megtérülési ráta alapján, az előrejelzett megtérülés eltérő diszkontlábon való diszkontálása, és az eredmény figyelembevétele a kötelezettség értékének meghatározásánál.
28. A biztosító a 27. bekezdésben leírt megcáfолható feltételezést akkor és csak akkor írhatja felül, ha a számviteli politika megváltoztatásának egyéb elemei megfelelő mértékben növelik a pénzügyi kimutatások relevanciáját és megbízhatóságát ahhoz, hogy meghaladják a jövőbeni befektetési megtérülési ráták figyelembevétele által keletkezett relevancia és megbízhatóság csökkenést. Például tételezzük fel, hogy egy biztosító biztosítási szerződésekre jelenleg alkalmazott számviteli politikája túlzottan óvatos kezdeti feltételezéseket, és olyan diszkontkamatlábát tartalmaz, amelyet egy szabályozó hatóság írt elő a piaci viszonyok közvetlen figyelembevétele nélkül, és az nem vesz figyelembe egyes beágyazott opciókat és garanciákat. A biztosító pénzügyi kimutatásait relevánsabbá és nem kevésbé megbízhatóvá teheti, amennyiben átáll egy átfogó, széleskörűen alkalmazott befektető-orientált számviteli elszámolási módszerre, ami magában foglalja:
- (a) a jelenlegi becsléseket és feltételezéseket;
- (b) ésszerű (de nem túlzott mértékben óvatos) korrekciót a kockázat és bizonytalanság kifejezésére;
- (c) olyan érték meghatározásokat, amelyek a beágyazott opciók és garanciák belső értékét és időértékét egyaránt tükrözik;
- valamint
- (d) a jelenlegi piaci diszkontkamatlábát, még akkor is, ha az a biztosító eszközein elérhető becsült megtérülést tükrözi.
29. Egyes értékelési módszereknél egy diszkontrátát alkalmaznak a jövőbeni nyereségráták jelenértékének meghatározására. A nyereségrátát azután különböző időszakokhoz rendelik egy képlet felhasználásával. Az ilyen módszereknél, a diszkontráták csak közvetett módon van hatással a kötelezettség értékének meghatározására. Konkrétan, egy kevésbé helyes diszkontráták alkalmazása csak kismértékben van vagy nincs hatással a kötelezettség kezdeti értékelésére. Ugyanakkor egyéb módszerek esetén, a diszkontráták közvetlenül meghatározhatják a kötelezettség értékelését. Az utóbbi esetben, mivel egy eszközalapú diszkontkamatláb bevezetésének jelentősebb hatása van, nagyon valószínű, hogy a biztosító képes lenne megcáfолni a 27. bekezdésben bemutatott feltételezést.

„Árnyék elszámolás”

30. Egyes elszámolási módszereknél a biztosító eszközein realizált nyereség vagy veszteség közvetlen hatással van a következők közül egyesek vagy valamennyi értékének meghatározására: (a) a biztosítási kötelmek, (b) a kapcsolódó halasztott szerzési költségek, és (c) a kapcsolódó immateriális javak, ahogy azokat a 31. és 32. bekezdések bemutatják. A biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy számviteli politikáját olyan módon megváltoztassa, hogy egy eszközön elért elszámolt, de még nem realizált nyereség vagy veszteség ugyanolyan hatással legyen az érték meghatározásra, mint a már realizált nyereség vagy veszteség. A biztosítási kötelezettség (vagy halasztott szerzési költség vagy immateriális javak) kapcsolódó módosítását akkor és csak akkor kell a saját tőkében elszámolni, ha a nem realizált nyereség és veszteség is közvetlenül a saját tőkében került elszámolásra. E gyakorlatot néha „árnyék elszámolás”-nak nevezik.

IFRS 4

Az üzleti kombináció vagy állomány átruházás során megszerzett biztosítási szerződések

31. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardnak való megfelelés biztosítására a biztosítónak az akvizíció időpontjában valós értéken kell megjelenítenie az üzleti kombináció során átvállalt biztosítási kötelezettségeket és megszerzett *biztosítási eszközöket*. Ugyanakkor a biztosító számára megengedett, de nem előírás, hogy egy bővebb bemutatást alkalmazzon, amely a megszerzett biztosítási szerződések valós értékét két összetevőre osztja fel:
- (a) egy kötelezettségre, melynek értéke a biztosítónak az általa kibocsátott biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politikája alapján kerül meghatározásra;
- valamint
- (b) egy immateriális eszközre, amely (i) a szerződésen alapuló megszerzett biztosítási jogok és átvállalt biztosítási kötelezettségek valós értékének, valamint (ii) az (a) pontban meghatározott összegnek a különbözete. Ezen eszköz későbbi értékelésének konzisztensnek kell lennie a kapcsolódó biztosítási kötelezettség értékelésével.
32. A biztosítási szerződéseket tartalmazó állományt megszerző biztosító számára megengedett, hogy a 31. bekezdésben leírt részletesebb bemutatást alkalmazza.
33. A 31. és 32. bekezdésekben leírt immateriális javak nem tartoznak az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* és az IAS 38 *Immaterális javak* standardok hatálya alá. Ugyanakkor, az IAS 36 és az IAS 38 alkalmazandó a vevőlistákra és vevőkapcsolatokra, amelyek olyan jövőbeni szerződésekre vonatkozó várakozásokat tükröznek, amelyek nem képezik részét egy üzleti kombináció vagy állomány átruházás időpontjában már létező, szerződéses biztosítási jogoknak és szerződéses biztosítási kötelezettségeknek.

A diszkrecionális részesedési jellemző

Diszkrecionális részesedési jellemzők a biztosítási szerződésekben

34. Egyes biztosítási szerződések diszkrecionális részesedési jellemzőt és *garantált elemet* tartalmaznak. Az ilyen szerződés kibocsátója:
- (a) a garantált elemet a diszkrecionális részesedési jellemzőtől elkülönülten is kimutathatja, de nem szükséges elkülönülten kimutatnia azt. Amennyiben a kibocsátó azokat nem mutatja ki elkülönülten, az egész szerződést kötelezettségként kell besorolnia. Amennyiben a kibocsátó azokat elkülönülten sorolja be, a garantált elemet kell kötelezettségként besorolnia.
 - (b) köteles, amennyiben a diszkrecionális részesedési jellemzőt külön számolja el a garantált elemtől, e jellemzőt külön besorolni, akár kötelezettségként, akár a saját tőke egy külön összetevőjeként. A jelen IFRS nem határozza meg, hogy a kibocsátó hogyan határozza meg, hogy e jellemző kötelezettség vagy saját tőke-e. A kibocsátó e jellemzőt szét is bonthatja kötelezettség és saját tőke komponensre, és konzisztens számviteli politikát kell alkalmaznia erre a szétbontásra. A kibocsátó nem sorolhatja be e jellemzőt olyan köztes kategóriaként, ami nem kötelezettség, és nem is saját tőke.
 - (c) elszámolhatja bevételként az összes kapott biztosítási díjat anélkül, hogy leválasztaná abból a saját tőke komponensre vonatkozó részt. Az ennek eredményeként a garantált elembe, valamint a kötelezettségként besorolt diszkrecionális részesedési jellemző részében bekövetkező változások a nyereségben vagy veszteségben kerülnek elszámolásra. Amennyiben a diszkrecionális részesedési jellemző egy része vagy egésze a saját tőkébe kerül besorolásra, lehetséges, hogy a nyereség vagy veszteség egy része e jellemzőnek tulajdonítható (ugyanolyan módon, mint ahogy lehetséges, hogy egy rész kisebbségi részesedéseknek tulajdonítható). A kibocsátó a diszkrecionális részesedési jellemző saját tőke komponensére eső nyereség vagy veszteség részt a nyereség vagy veszteség felosztásként számolja el, nem pedig ráfordításként vagy bevételként (ld. IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása*).
 - (d) amennyiben szerződés az IAS 39 hatálya alá tartozó beágyazott származékos terméket is tartalmaz, köteles az IAS 39-et alkalmazni ezen beágyazott származékos termékre.
 - (e) köteles, a 14-20. valamint a 34(a)-(d) bekezdésekben nem említett minden egyéb vonatkozásban az ilyen szerződésekre meglévő számviteli politikáját folytatni, kivéve, ha e számviteli politikát olyan módon változtatja meg, hogy az megfeleljen a 21-30. bekezdésekben leírtaknak.

Diszkracionális részesedési jellemzők a pénzügyi instrumentumoknál

35. A 34. bekezdés előírásai azon pénzügyi instrumentumokra is alkalmazandók, amelyek rendelkeznek diszkracionális részesedési jellemzővel. Ezen túl:
- (a) amennyiben a kibocsátó a teljes diszkracionális részesedési jellemzőt kötelezettségként sorolja be, el kell végeznie a 15-19. bekezdésekben meghatározott kötelezettség elégségességi tesztet a teljes szerződésre nézve (azaz mind a garantált elemre, mind pedig a diszkracionális részesedési jellemzőre). A kibocsátónak nem kell meghatároznia azt az összeget, ami akkor keletkezett volna, ha az IAS 39 kerül alkalmazásra a garantált elemre vonatkozóan.
 - (b) amennyiben a kibocsátó a jellemző egy részét vagy egészét a saját tőke külön komponenseként sorolja be, a teljes szerződésre vonatkozóan elszámolt kötelezettség nem lehet alacsonyabb azon összegnél, ami akkor keletkezett volna, ha a garantált elemre az IAS 39-et alkalmazzák. Ezen összegnek tartalmaznia kell a szerződés visszaváltására vonatkozó opció belső értékét, de nem kell tartalmaznia az időértékét, ha a 9. bekezdés az adott opciót felmenti a valós értéken történő értékelési kötelezettség alól. A kibocsátónak nem szükséges közzétennie azt az összeget, ami akkor keletkezett volna, ha az IAS 39 kerül alkalmazásra a garantált elemre vonatkozóan, és nem is szükséges ezen összeget elkülönülten bemutatnia. Továbbá a kibocsátónak nem szükséges ezen összeget meghatároznia, amennyiben az elszámolt teljes kötelezettség összege egyértelműen magasabb.
 - (c) bár e szerződések pénzügyi instrumentumok, a kibocsátó dönthet úgy, hogy e szerződések díjait továbbra is bevételként számolja el, valamint, hogy az ennek eredményeként a kötelezettség könyv szerinti értékében bekövetkező növekedést ráfordításként számolja el.

KÖZZÉTÉTEL

A megjelenített összegek magyarázata

36. **A biztosítónak a pénzügyi kimutatásaiban szereplő, biztosítási szerződésekből szár mazó összegek azonosítására és magyarázatára vonatkozó információkat kell közzétennie.**
37. A 36. bekezdésnek való megfelelés biztosítására, a biztosítónak közzé kell tennie:
- (a) a biztosítási szerződésekre, valamint a kapcsolódó eszközökre, kötelezettségekre, bevételekre és ráfordításokra vonatkozó számviteli politikáját.
 - (b) a biztosítási szerződésekből származó megjelenített eszközöket, kötelezettségeket, bevételeket és ráfordításokat (és amennyiben a direkt módszerrel készíti a cash flow kimutatását, a cash flow-kat). Ezen túlmenően amennyiben a biztosító direkt biztosító, az alábbiakat is közzé kell tennie:
 - (i) a nyereségben vagy veszteségben elszámolt, a viszontbiztosítás megvásárlása miatt keletkezett nyereséget vagy veszteséget;
 - valamint
 - (ii) amennyiben a viszontbiztosításba adó a viszontbiztosítás megvásárlásából keletkező nyereséget és veszteséget elhatárolja és amortizálja, az adott időszakra vonatkozó amortizációt, valamint az időszak elején és végén még amortizálatlan összeget.
 - (c) a (b) pontban bemutatott megjelenített összegek meghatározására legnagyobb hatással lévő feltételezések meghatározásának folyamatát. Ha kivitelezhető, a biztosítónak számszerű adatokat is meg kell adnia e feltételezésekre vonatkozóan.
 - (d) a felhasznált feltételezésekben bekövetkező változások hatását a biztosítási eszközök és biztosítási kötelmek értékének meghatározására, külön bemutatva minden egyes olyan változás hatását, amely jelentős hatással volt a pénzügyi kimutatásokra.
 - (e) a biztosítási kötelezettségekben, a viszontbiztosítási eszközökben, és ha van, a kapcsolódó halasztott szerzési költségekben felmerült változások levezetését.

IFRS 4

A cash flow-k összege, ütemezése és bizonytalansága

38. **A biztosító köteles olyan információkat közzétenni, amelyek segítik a felhasználókat abban, hogy megértsék a biztosítási szerződésekből származó jövőbeni cash flow-k összegét, ütemezését és bizonytalanságát.**
39. A 38. bekezdésnek való megfelelés biztosítására, a biztosítónak közzé kell tennie:
- (a) a biztosítási szerződésekből eredő kockázatok kezelésének céljait, valamint az e kockázatok csökkentésére vonatkozó politikáját.
 - (b) a biztosítási szerződések azon feltételeit, amelyek lényeges hatással vannak a biztosító jövőbeli cash flow-i összegére, időzítésére és bizonytalanságára.
 - (c) információt a *biztosítási kockázatról* (a viszontbiztosítás általi kockázat csökkentés előtt és után), beleértve az alábbiakra vonatkozó információkat:
 - (i) a nyereség vagy veszteség, valamint a saját tőke érzékenysége az olyan változókban bekövetkező változásokra, amelyek jelentős hatással vannak rájuk.
 - (ii) a biztosítási kockázat koncentrálódásai.
 - (iii) a tényleges kárigények, összehasonlítva a korábbi becslésekkel (azaz a kárigények alakulása). A kárigények alakulására vonatkozó közzétételnek azon legkorábbi időszakra kell visszamennie, amelyben az első olyan jelentős kárigény bekövetkezett, amelyre vonatkozóan még mindig bizonytalanság áll fenn a kárfizetések összegét és ütemezését illetően, de maximum tíz évre visszamenőleg. A biztosítónak nem kell közzétennie ezen információkat az olyan kárigényekre vonatkozóan, amelyeknél a kárigény kifizetések összegére és ütemezésére vonatkozó bizonytalanság tipikusan egy éven belül megoldódik.
 - (d) a kamatláb kockázatra, és hitelkockázatra vonatkozó információkat, amelyeket az IAS 32 előírna, ha a biztosítási szerződés az IAS 32 hatálya alá tartozna.
 - (e) információt az alap biztosítási szerződésbe beágyazott származékos termékek kamatláb kockázatnak vagy piaci kockázatnak való kitettségéről, amennyiben a biztosítónak nem kell a beágyazott származékos termékeket valós értéken értékelnie, és nem is értékeli azokat valós értéken.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

40. A 41-45. bekezdésben foglalt átmeneti rendelkezések egyaránt vonatkoznak azon egységekre, amelyek már alkalmazzák az IFRS-eket, amikor először alkalmazzák a jelen IFRS-t, és azokra az egységekre is, amelyek először alkalmazzák az IFRS-eket (egy első alkalmazó).
41. Az egységnek a jelen IFRS-t a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben az egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen IFRS-t, ezt a tényt közzé kell tennie.

Közzététel

42. Az egységnek nem szükséges a jelen IFRS-ben előírt közzétételi előírásokat olyan összehasonlító időszakokra alkalmaznia, amelyek 2005. január 1-je előtt kezdődtek, kivéve a 37(a) és (b) pontokban előírt közzétételi kötelezettségeket, amelyek a számviteli politikára, valamint a megjelenített eszközökre, kötelezettségekre, bevételekre és ráfordításokra vonatkoznak (valamint a cash flow-kra, ha a direkt módszert alkalmazzák).
43. Amennyiben a 10-35. bekezdés rendelkezései közül bármelyik alkalmazása kivitelezhetetlen a 2005. január 1-jét megelőzően kezdődött éves időszakokra vonatkozóan összehasonlító adatokra, az egységnek ezt a tényt közzé kell tennie. A kötelezettség elégségségi teszt (15-19. bekezdések) alkalmazása az ilyen összehasonlító információkra egyes esetekben kivitelezhetetlen lehet, ugyanakkor nagyon valószínűtlen, hogy a 10-35. bekezdések egyéb előírásainak alkalmazása az ilyen összehasonlító információkra kivitelezhetetlen. A „kivitelezhetetlen” kifejezés jelentését az IAS 8 határozza meg.

44. A 39(c)(iii) bekezdés alkalmazásakor az egységnek nem kell információkat közzétennie azon kárigények alakulásáról, amelyek a jelen IFRS alkalmazása első évének a végéhez képest öt évnél régebben merültek fel. Ezen túlmenően a jelen IFRS első alkalmazásakor amennyiben kivitelezhetetlen információt készíteni azon kárigények alakulásáról, amelyek annak a legkorábbi időszaknak a kezdőnapját megelőzően merültek fel, amelyre az egység a jelen IFRS-szel összhangban álló, teljes körű összehasonlító adatokat mutat be, az egységnek közzé kell tennie ezt a tényt.

A pénzügyi eszközök újra-megjelölése

45. Amikor a biztosító megváltoztatja a biztosítási kötelekre vonatkozó számviteli politikáját, megengedett, de nem előírás, hogy pénzügyi eszközei egy részét vagy egészét „nyereséggel vagy veszteséggel szemben valós értéken értékeltnek” sorolja át. Ez az átsorolás akkor megengedett, ha a biztosító akkor változtatja meg számviteli politikáját, amikor először alkalmazza a jelen IFRS-t, és ezt követően hajt végre egy a 22. bekezdés alapján megengedett számviteli politika változtatást. Az átsorolás számviteli politika változásnak minősül, melyre az IAS 8 alkalmazandó.
-

IFRS 4

A FÜGGELÉK

Meghatározott kifejezések

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

Viszontbiztosításba adó	A viszontbiztosítási szerződésben szereplő kötvénytulajdonos .
Letéti komponens	Egy olyan szerződéses komponens, amely nem kerül az IAS 39 alapján származékos terméként elszámolásra, de az IAS 39 hatálya alá tartozna, ha külön instrumentum lenne.
Közvetlen biztosítási szerződés	Olyan biztosítási szerződés , ami nem viszontbiztosítási szerződés.
Diszkrecionális részesedési jellemző	A garantált szolgáltatások kiegészítéseként, szerződésen alapuló jog további hasznok megszerzésére: (a) amelyek valószínűleg jelentős részét alkotják a teljes szerződéses szolgáltatásnak; (b) amelyek összege vagy ütemezése a szerződés alapján a kibocsátó döntésétől függ; és (c) amely szerződés alapján az alábbiakon alapul: (i) egy meghatározott szerződés állomány, vagy meghatározott szerződés típus teljesítményén; (ii) a kibocsátó meghatározott eszköz állományán realizált és/vagy nem realizált befektetési megtérülésén; vagy (iii) a szerződést kibocsátó társaság, alap, vagy más egység nyereségén vagy veszteségén.
Valós érték	Az az összeg, amelyért jól tájékozott és üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszköz elcserélhető, vagy egy kötelezettség kiegyenlíthető.
Pénzügyi kockázat	Annak kockázata, hogy a jövőben változás következik be valamely meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, árfolyam, árindex vagy kamatlábindex, hitel besorolás vagy hitelindex, vagy egyéb változó egyikében, vagy egynél többben, egy nem pénzügyi változó esetében feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő felekre.
Garantált szolgáltatások	Kifizetések vagy más szolgáltatások, amelyre egy konkrét kötvénytulajdonosnak vagy befektetőnek feltétel nélküli joga van, ami nem függ a kibocsátó szerződésen alapuló rendelkezési jogától.
Garantált elem	Kötelem egy olyan szerződésben szereplő garantált juttatások megfizetésére, amely diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaz.
Biztosítási eszköz	A biztosító valamely biztosítási szerződésből keletkező nettó, szerződésen alapuló jogai.
Biztosítási szerződés	Olyan szerződés, melynek alapján az egyik fél (a biztosító) jelentős biztosítási kockázatot vállal át a másik féltől (a kötvénytulajdonos), vállalva, hogy kártalanítja a kötvénytulajdonost, amennyiben meghatározott bizonytalan jövőbeni események (a biztosítási események) kedvezőtlenül érintik a kötvénytulajdonost. (További útmutatást a jelen meghatározáshoz ld. a B Függelékben)
Biztosítási kötelezettség	A biztosító valamely biztosítási szerződésből keletkező nettó, szerződésen alapuló kötelmei.
Biztosítási kockázat	A pénzügyi kockázaton kívüli kockázat, amelyet a kötvénytulajdonos a kibocsátóra átruház.
Biztosítási esemény	Olyan bizonytalan jövőbeni 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.
Kötelezettség elégségességi teszt	Annak értékelése, hogy egy biztosítási kötelezettség könyv szerinti értékét növelni kell-e (vagy a kapcsolódó halasztott szerzési költségek vagy immateriális javak könyv szerinti értékét csökkenteni kell-e) a jövőbeni cash flow-k felülvizsgálata alapján.
Kötvénytulajdonos	Az a fél, akinek egy biztosítási szerződés alapján kártérítésre van joga, ha valamely biztosítási esemény bekövetkezik.
Viszontbiztosítási eszközök	A viszontbiztosításba adó valamely viszontbiztosítási szerződésből keletkező nettó, szerződésen alapuló jogai.
Viszontbiztosítási szerződés	Egy biztosító (a viszontbiztosító) által kibocsátott biztosítási szerződés egy másik biztosító (a viszontbiztosításba adó) kártalanítására a viszontbiztosításba adó egy vagy több szerződéséből származó káraiért.
Viszontbiztosító	Az a fél, akinek kötelezettsége áll fenn egy viszontbiztosítási szerződés alapján a viszontbiztosításba adó felé történő kártérítésre, amennyiben egy biztosítási esemény bekövetkezik.
Leválaszt	Egy szerződés komponenseinek oly módon történő elszámolása, mintha azok elkülönült szerződések lennének.

IFRS 4

B FÜGGELÉK

A biztosítási szerződés fogalma

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

B1 A jelen függelék iránymutatást ad az A Függelékben foglalt biztosítási szerződés fogalmi meghatározására vonatkozóan. A meghatározás a következő kérdéseket tekinti át:

- (a) a „bizonytalan jövőbeli esemény” kifejezést (B2-B4 bekezdések);
 - (b) a természetbeni kifizetéseket (B5-B7 bekezdések);
 - (c) a biztosítási kockázatot és egyéb kockázatokat (B8-B 17 bekezdések);
 - (d) példákat a biztosítási szerződésekre (B18-21 bekezdések);
 - (e) a jelentős biztosítási kockázatot (B22-B28 bekezdések);
- valamint
- (f) a biztosítási kockázat szintjében bekövetkező változásokat (B29-B30 bekezdések).

A bizonytalan jövőbeli esemény

B2 A bizonytalanság (vagy kockázat) alkotja a biztosítási szerződés lényegét. Ennek megfelelően a következők közül legalább az egyik bizonytalan a biztosítási szerződés megkötésekor:

- (a) hogy a *biztosítási esemény* bekövetkezik-e;
 - (b) az mikor következik be;
- vagy
- (c) mennyit kell fizetnie a biztosítónak, ha az bekövetkezik.

B3 Egyes biztosítási szerződéseknél a biztosítási esemény egy kár felfedezése a szerződés időbeli hatálya alatt, még akkor is, ha a kár olyan eseményből keletkezett, ami a szerződés megkötése előtt következett be. Más biztosítási szerződéseknél a biztosítási esemény olyan esemény, amely a szerződés időbeli hatálya alatt következik be, még akkor is, ha az annak eredményeként bekövetkező kár csak a szerződés időbeli hatálya után derül ki.

B4 Egyes biztosítási szerződések már megtörtént eseményekre vonatkoznak, amelyek pénzügyi hatása még bizonytalan. Erre példa egy viszontbiztosítási szerződés, amely a direkt biztosítót védi a kötvénytulajdonosok által már bejelentett kárigények kedvezőtlen alakulásától. Az ilyen szerződéseknél, a biztosítási esemény az ilyen kárigények végső költségének felfedezése.

A természetben történő kifizetés

B5 Egyes biztosítási szerződések előírják vagy megengedik, hogy a kifizetés természetben történjen. Egy példa erre, amikor a biztosító egy ellopott tárgyat közvetlenül újra cserél, ahelyett, hogy a kötvénytulajdonos számára a kárt megtérítené. Egy másik példa, amikor a biztosító saját kórházát és orvosi személyzetét használja a szerződés által lefedett orvosi szolgáltatások nyújtására.

- B6 Egyes fix díjazású szolgáltatási szerződések, amelyekben a szolgáltatás szintje egy bizonytalan eseménytől függ, megfelel a jelen IFRS-ben megadott biztosítási szerződés definíciónak, de az egyes országokban nem biztosítási szerződés-ként kerül szabályozásra. Egy példa erre az olyan karbantartási szerződés, amelyben a szolgáltató azt vállalja, hogy egyes berendezéseket meghibásodás esetén megjavít. A fix szolgáltatási díj a meghibásodások várható számán alapul, de bizonytalan, hogy egy konkrét gép el fog-e romlani. A berendezés meghibásodása kedvezőtlenül érinti annak tulajdonosát, és a szerződés a tulajdonost kártalanítja (természetben, és nem pénzben). Egy másik példa erre az autó lerobbanása esetén nyújtott szolgáltatások, melyeknél a szolgáltató azt vállalja, hogy egy fix éves díj ellenében út menti segítséget nyújt, vagy elvontatja az autót egy közeli javítóműhelybe. Az utóbbi szerződés megfelel a biztosítási szerződés definíciójának még akkor is, ha a szolgáltató nem vállalja, hogy javítást vagy alkatrészcsere-t 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 jelentős kötelezettségek keletkeznek a már bekövetkezett meghibásodásokra és lerobbanásokra.
 - (b) Amennyiben az IAS 18 *Bevételek* standard kerülne alkalmazásra, a szolgáltató a bevételt a készütség arányában számolhatná el (és más meghatározott kritérium függvényében). Ez a módszer a jelen IFRS alapján is elfogadható, amely megengedi, hogy a szolgáltató (i) e szerződések esetén folytassa a meglévő számviteli politikát, kivéve, ha az olyan gyakorlatot tartalmaz, amelyet a 14. bekezdés tilt, és (ii) fejlessze számviteli politikáját, amennyiben azt a 22-30. bekezdések megengedik.
 - (c) A szolgáltatónak meg kell vizsgálnia, hogy a szolgáltatások nyújtására vonatkozó szerződéses kötelme teljesítésének költsége meghaladja-e az előre beszedett bevételeket. Ehhez a jelen IFRS 15-19. bekezdésében bemutatott kötelezettség elégségségi tesztet kell elvégeznie. Amennyiben a jelen IFRS nem vonatkozna ezen szerződésekre, a szolgáltatónak az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardot kellene alkalmaznia annak eldöntéséhez, hogy a szerződések hátrányosak-e.
 - (d) E szerződésekre vonatkozóan a jelen IFRS-ben előírt közzétételi kötelezettségek valószínűleg nem jelentenek jelentős többletterhet a más IFRS-ekben előírt közzétételekhez képest.

A biztosítási kockázat és egyéb kockázatok megkülönböztetése

- B8 A biztosítási szerződés fogalmi meghatározása a biztosítási kockázatra utal, amelyet a jelen IFRS a pénzügyi kockázaton kívüli olyan kockázatként definiál, amelyet a kötvénytulajdonos átad a kibocsátónak. Az olyan szerződés, amely a kibocsátót pénzügyi kockázatnak teszi ki jelentős biztosítási kockázat nélkül, nem minősül biztosítási szerződésnek.
- B9 A pénzügyi kockázat meghatározása az A Függelékben egy pénzügyi és nem pénzügyi változókból álló felsorolást tartalmaz. E lista olyan nem pénzügyi változókat is tartalmaz, amelyek nem jellemzők a szerződő félre, mint pl. a földrengési veszteségindex egy adott régióban, vagy a hőmérsékleti index egy adott városban. Abba nem tartoznak bele az olyan nem pénzügyi változók, amelyek a szerződésben szereplő félre jellemzők, pl. olyan tüzeset bekövetkezése vagy be nem következése, amely az adott fél eszközeit megrongálja vagy elpusztítja. Ezen túlmenően a nem pénzügyi eszköz való értékében bekövetkező változások kockázata nem pénzügyi kockázat, amennyiben a való 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.

IFRS 4

- B11 Egyes szerződéseknél a biztosítási esemény egy olyan összeg megfizetését váltja ki, amely egy árindekshez kötött. Az ilyen szerződések biztosítási szerződésnek minősülnek, feltéve, hogy a biztosítási eseménytől függő kifizetés jelentős is lehet. Például egy a megélhetési költségek indexéhez kapcsolt életjáradék biztosítási kockázatot ad át, mivel a kifizetést egy bizonytalan esemény váltja ki – a járadékos túlélése. Az árindekshez kapcsolás egy beágyazott származékos termék, de az szintén biztosítási kockázatot ad át. Amennyiben az ennek eredményeként létrejövő biztosítási kockázattaladás jelentős, a beágyazott származékos termék megfelel a biztosítási szerződés fogalmának, mely esetben azt nem kell elkülöníteni, és valós értéken értékelni (ld. a jelen IFRS 7. bekezdése).
- B12 A biztosítási kockázat fogalma olyan kockázatra utal, amelyet a biztosító a kötvénytulajdonostól vesz át. Más szavakkal, a biztosítási kockázat egy már létező kockázat, melyet a kötvénytulajdonos a biztosítónak átad. Ily módon egy a szerződés által létrehozott új kockázat nem biztosítási kockázat.
- B13 A biztosítási szerződés fogalma a kötvénytulajdonost érintő kedvezőtlen hatásra utal. A meghatározás nem korlátozza a biztosító általi kifizetést egy olyan összegre, ami megegyezik a kedvezőtlen hatású esemény pénzügyi hatásával. Például a meghatározás nem zárja ki az „újat a régiért” fedezetet, amely a kötvénytulajdonosnak elegendő összeget fizet ahhoz, hogy lehetővé tegye a megsérült régi eszköz kicserélését egy új eszközre. Hasonlóképpen a meghatározás nem korlátozza a határozott idejű kockázati életbiztosítási szerződés alapján történő kifizetést az elhunyt által eltartott személyek által elszenvedett pénzügyi veszteség mértékére, és nem zárja ki annak lehetőségét, hogy egy előre meghatározott összeg kerüljön megfizetésre, amely számszerűsíti a halál vagy baleset által okozott veszteséget.
- B14 Egyes szerződések akkor írnak elő kifizetést, ha egy meghatározott esemény bekövetkezik, ugyanakkor nem írják elő a kifizetés feltételeként egy kedvezőtlen hatás bekövetkezését a kötvénytulajdonosra. Az ilyen szerződés nem minősül biztosítási szerződésnek még akkor sem, ha a kötvénytulajdonos a szerződést valamely mögöttes kockázat csökkentésére használja fel. Például amennyiben a kötvénytulajdonos egy származékos terméket használ fel egy mögöttes, nem pénzügyi változó fedezésére, amely korrelál az egység egyik eszközéből származó cash flow-kkal, a származékos termék nem biztosítási szerződés, mivel a kifizetés nem függ attól, hogy a kötvénytulajdonost kedvezőtlenül érinti-e az eszközéből származó cash flow-k csökkenése. Fordítva, a biztosítási szerződés definíciója egy bizonytalan eseményre utal, melyre vonatkozóan a kötvénytulajdonost érintő valamely kedvezőtlen hatás a kifizetés szerződéses előfeltétele. Az ilyen szerződéses előfeltétel nem írja elő, hogy a biztosító megvizsgálja, hogy az esemény ténylegesen kedvezőtlen hatással volt-e, ugyanakkor lehetővé 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. Ugyanakkor amennyiben az ilyen szerződés kibocsátója csökkenti e kockázatot egy olyan második szerződés felhasználásával, amely e kockázatot egy részét átadja a másik félre, a második szerződés a másik felet biztosítási kockázatnak teszi ki.
- B17 A biztosító csak akkor képes jelentős biztosítási kockázatot átvenni a kötvénytulajdonostól, ha a biztosító a kötvénytulajdonostól elkülönült egység. Egy biztosítóegyesület esetében az egyesület minden kötvénytulajdonostól kockázatot vesz át és e kockázatokat megosztja. Bár a kötvénytulajdonosok közösen viselik ezen megosztott kockázatokat tulajdonosi minőségükben, az egyesület akkor is kockázatot vett át, amely a biztosítási szerződés alapelemét képezi.

Példák biztosítási szerződésekre

- B18 Az alábbiak példák olyan szerződésekre, amelyek biztosítási szerződésnek minősülnek, amennyiben a biztosítási kockázat átadása jelentős:
- (a) lopás vagy az ingatlan megrongálása elleni biztosítás.
 - (b) termékfelelősség, szakmai felelősség, polgári felelősség vagy jogi kiadások elleni biztosítás.

- (c) életbiztosítás és temetési biztosítás költségei (bár a halál biztos esemény, bizonytalan, hogy mikor fog bekövetkezni, vagy egyes életbiztosítások esetében hogy a halál a biztosítás által lefedett időtartam alatt következik-e be).
- (d) az életjáradékok és nyugdíjbiztosítások (azaz olyan szerződések, amelyek kártérítést nyújtanak a bizonytalan jövőbeni eseményre – a járadékos vagy nyugdíjas túlélésére –, hogy segítsék a járadékost vagy nyugdíjast egy meghatározott életszínvonal fenntartásában, amelyet egyébként a saját túlélése kedvezőtlenül érintene).
- (e) munkaképtelenségi és egészségügyi ellátás.
- (f) kezességi kötvények, kezesi kötvények, teljesítménykötvények és ajánlati kötvények (azaz olyan szerződések, amelyek kártérítést biztosítanak, amennyiben egy másik fél nem teljesíti a szerződéses kötelezettségét, pl. egy épület felépítését).
- (g) hitelbiztosítás, amely előírja a kibocsátó számára, hogy meghatározott kifizetéseket teljesítsen, hogy a birtokost olyan kárért kártalanítsa, ami amiatt merült fel, mert egy meghatározott adós a hitel instrumentum eredeti vagy módosított feltételei szerinti esedékességi időpontban nem teljesíti a kifizetést. E szerződések számos jogi formában létrejöhetnek, mint pl. egy pénzügyi garancia, hitellel, hitelmulasztási származékos termék, vagy biztosítási szerződés formájában. Ugyanakkor e szerződések nem tartoznak a jelen IFRS hatálya alá, amennyiben az egység az IAS 39 hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek másik félre történő átadása során kötötte meg vagy tartotta fenn azokat (ld. 4(d) bekezdés).
- (h) termékszavatosság. Egy másik fél által kibocsátott termékgaranciák valamely gyártó, forgalmazó vagy kiskereskedő által értékesített termékre vonatkozóan a jelen IFRS hatálya alá tartoznak. Ugyanakkor a közvetlenül a gyártó forgalmazó, vagy kiskereskedő által kibocsátott termék szavatosságok nem tartoznak a jelen IFRS hatálya alá, mivel azok az IAS 18 *Bevételek* és az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardok hatálya alá tartoznak.
- (i) tulajdonlási jogcímre vonatkozó biztosítás (azaz a telek olyan tulajdonlási jogcímbeli fogyatékosága 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 kötvénnytulajdonosok részére az utazás alatt elszenvedett veszteségeért). A B6 és B7. bekezdések e típusba tartozó szerződéseket mutatnak be.
- (k) katasztrófa-kötvények, amelyek a tőkeösszeg vagy kamat vagy mindkettő csökkentett kifizetését biztosítja, amennyiben egy meghatározott esemény kedvezőtlenül érinti a kötvény kibocsátóját (kivéve, ha a meghatározott esemény nem hoz létre jelentős biztosítási kockázatot, pl. ha az esemény valamely kamatlábban vagy árfolyamban bekövetkező változás).
- (l) a biztosítási swap-ok, és más olyan szerződések, amelyek éghajlati, geológia vagy más olyan fizikai változók alapján írják elő a kifizetést, amelyek jellemzők a szerződésben szereplő félre.
- (m) viszontbiztosítási szerződések.

B19 Az alábbiak példák olyan tételekre, amelyek nem minősülnek biztosítási szerződésnek:

- (a) az olyan befektetési szerződések, amelyek biztosítási szerződés formájában jelennek meg, de a kibocsátót nem teszik ki jelentős biztosítási kockázatnak, pl. olyan életbiztosítási szerződések, amelyben a biztosító nem visel jelentős halandósági kockázatot (az ilyen szerződések nem biztosítási pénzügyi instrumentumok vagy szolgáltatási szerződések, ld. B20-B21. bekezdések).
- (b) az olyan szerződések, amelyek jogi formájuk szerint biztosítási szerződések, de az összes jelentős biztosítási kockázatot visszahárítják a kötvénnytulajdonosra egy nem felmondható és érvényesíthető mechanizmus által, ami a kötvénnytulajdonos általi jövőbeni kifizetéseket módosítja a biztosított veszteségek közvetlen következményeként, pl. egyes pénzügyi viszontbiztosítási szerződések vagy egyes csoportos szerződések (az ilyen szerződések általában nem biztosítási pénzügyi instrumentumok vagy szolgáltatási szerződések, ld. B20-B21. bekezdések).

IFRS 4

- (c) az önbiztosítás, más szavakkal egy olyan kockázat megtartása, amely egyébként lefedhető lett volna egy biztosítással (nincs biztosítási szerződés, mivel áll fenn egy másik féllel kötött megállapodás).
- (d) az olyan szerződések (pl. szerencsejáték szerződés), amelyek akkor írnak elő kifizetést, ha egy meghatározott bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezik, de nem írják elő a kifizetés szerződéses előfeltételeként, hogy az eseménynek kedvezőtlenül kell érintenie a kötvénytulajdonost. Ugyanakkor ez nem zárja ki egy előre meghatározott kifizetés lehetőségét, ami számszerűsíti az egyes meghatározott események, mint pl. halál vagy baleset, által okozott veszteséget (ld. még B13. bekezdés).
- (e) az olyan származékos termékek, amelyek az egyik felet pénzügyi kockázatnak teszik ki, de biztosítási kockázatnak nem, mivel azt írják elő, hogy az adott fél a kifizetést pusztán egy meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, árfolyam, árindex vagy ráták, hitelbesorolás vagy hitelindex, vagy más változóban bekövetkező változások alapján teljesítse, a nem pénzügyi változó esetében feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő félre (ld. IAS 39).
- (f) egy pénzügyi garanciaszerződés (vagy hitellel, hitelmulasztási származékos termék, 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 (ld. 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 (ezt általában időjárási származékos terméknek nevezik).
- (h) a katasztrófa-kötvények amelyek a tőkeösszeg, kamat vagy mindkettő csökkentett kifizetését írják elő éghajlati, geológiai vagy egyéb olyan fizikai változók alapján, amelyek nem jellemzők a szerződő félre.
- B20 Amennyiben a B19 bekezdésben leírt szerződések pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget hoznak létre, azok az IAS 39 hatálya alá tartoznak. Egyebek között ez azt jelenti, hogy a szerződő felek egy ún. letéti elszámolást alkalmaznak, amely a következőket foglalja magában:
- (a) az egyik fél a kapott ellenértéket pénzügyi kötelezettségként számolja el, nem pedig bevételként.
- (b) a másik fél a fizetett ellenértéket pénzügyi eszközként számolja el, nem pedig ráfordításként.
- B21 Amennyiben a B19 bekezdésben leírt szerződések nem hoznak létre pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget, a 18. IAS alkalmazandó. Az IAS 18 alapján egy olyan ügylet kapcsolódó bevételt, ami szolgáltatásnyújtást is tartalmaz, az ügylet készletértéke foka alapján kell elszámolni, amennyiben az ügylet kimenetele megbízhatóan mérhető.

Jelentős biztosítási kockázat

- B22 Egy szerződés kizárólag akkor biztosítási szerződés, ha jelentős biztosítási kockázatot ad át. A biztosítási kockázatot a B8-B21. bekezdések tárgyalják. Az alábbi bekezdések annak értékelésével foglalkoznak, hogy a biztosítási kockázat jelentős-e.
- B23 A biztosítási kockázat akkor és csak akkor jelentős, ha a biztosítási esemény a biztosító számára jelentős pótlólagos juttatások kifizetésére vonatkozó kötelezettséget eredményezne valamelyik forgatókönyv esetén, amelyek nem tartalmazzák a kereskedelmi tartalom nélküli eseteket (azaz nincs megfigyelhető hatásuk az ügylet gazdasági jellemzőire). Amennyiben egyes kereskedelmi tartalommal rendelkező forgatókönyvek szerint jelentős többletjuttatás kifizetése lenne esedékes, az előző mondatban meghatározott feltétel akkor is teljesülne, ha a biztosítási esemény rendkívül valószínűtlen, vagy ha a függő cash flow-k várható (azaz valószínűség alapján súlyozott) jelenértéke csak kis része a hátralévő összes szerződéses cash flow várható jelenértékének.

B24 A B23 bekezdésben leírt pótlólagos juttatások olyan összegekre utalnak, amelyek meghaladják azokat, amelyek fizetendők lennének, ha nem következne be biztosítási esemény (kivéve a kereskedelmi tartalommal nem rendelkező forgatókönyveket). Ezen többletösszegekbe beleértendők a kárrendezési és a kárfelmérési költségek, de nem tartoznak bele az alábbiak:

- (a) azon képesség elvesztése, hogy a követénytulajdonos felé jövőbeni szolgáltatásokért díj kerülhessen felszámításra. Például egy befektetéshez kapcsolt életbiztosítási szerződésben a követénytulajdonos halála azt jelenti, hogy a biztosító a továbbiakban már nem tud befektetés kezelési szolgáltatásokat nyújtani és ezért díjat beszedni. Ugyanakkor a biztosító ezen gazdasági vesztesége nem tükröz biztosítási kockázatot, mint ahogy egy viszontbefektetői alap kezelője sem vállal biztosítási kockázatot az ügyfél lehetséges halála miatt. Emiatt a jövőbeni befektetés kezelési díjak lehetséges elvesztése nem releváns annak megítélésében, hogy a szerződés mennyi biztosítási kockázatot ruház át.
- (b) olyan díjakról való lemondás halál esetén, amelyek elállás vagy visszaváltás esetén járnának volna. Mivel a szerződés keletkeztette ezen díjakat, az e díjakról való lemondás nem a keletkezés előtti kockázatot kártalanítja a követénytulajdonosokat. 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 követénytulajdonos számára. Például vegyünk egy olyan szerződést, amely azt igényli a kibocsátótól, hogy fizessen meg 1 millió pénznem egységet, amennyiben az eszköz fizikai kárt szenvedett, amely egy pénznem egységnyi nem jelentős gazdasági veszteséget okozott a követénytulajdonos számára. E szerződésben a követénytulajdonos a biztosító részére az egy pénznem egységnyi veszteség nem jelentős kockázatát adja át. Ugyanakkor a szerződés olyan nem biztosítási kockázatot hoz létre, mely szerint a kibocsátónak 999 999 pénznem egységet meg kell fizetnie, amennyiben egy konkrét esemény bekövetkezik. Mivel a kibocsátó nem vesz át jelentős biztosítási kockázatot a követénytulajdonostól, ez a szerződés nem minősül biztosítási szerződésnek.
- (d) lehetséges viszontbiztosítási megtérülések. A biztosító ezeket elkülönülten számolja el.

B25 A biztosítónak a biztosítási kockázat jelentőségét szerződésenként kell értékelnie, nem pedig a pénzügyi kimutatásokra való lényegessége szerintily módon a biztosítási kockázat akkor is lehet jelentős (*), ha minimális annak a valószínűsége, hogy jelentős a veszteség egy szerződés állományra vetítve. E szerződésenkénti értékelés megkönnyíti a szerződés biztosítási szerződésként való besorolását. Ugyanakkor amennyiben egy viszonylag homogén, kis szerződésekkel álló állományról tudott, hogy az olyan szerződésekkel áll, amelyek biztosítási kockázatot adnak át, a biztosítónak nem kell minden egyes, az adott állományba tartozó szerződést megvizsgálnia annak eldöntésére, hogy melyik az a néhány nem származékos szerződés, amely jelentéktelen biztosítási kockázatot ad át.

B26 A B23-B25.bekezdésekből következően, amennyiben egy szerződés olyan halál esetére szóló szolgáltatást fizet, amely meghaladja a túlélés esetén fizetendő összeget, a szerződés biztosítási szerződésnek minősül, kivéve ha a pótlólagos, halál esetére szóló szolgáltatás nem jelentős (amelyet a szerződés alapján, és nem a teljes szerződés állomány alapján kell megítélni). Amint azt a B24(b) bekezdés említi, a felmondási és visszaváltási díjakról halál esetén történő lemondás nem tartozik ezen értékelés körébe, amennyiben e visszaváltás a követénytulajdonost nem egy keletkezés előtti kockázattal kompenzálja. Hasonlóképpen egy járadékszerződés, amely rendszeres összeget fizet egy követénytulajdonos élete hátralévő részére, biztosítási szerződésnek minősül, kivéve, ha az összesített életben léttől függő kifizetések összege nem jelentős.

B27 A B23. bekezdés vonatkozik a pótlólagos juttatásokra. E pótlólagos juttatások tartalmazhatnak előírást juttatások korábban történő megfizetésére, amennyiben a biztosítási esemény korábban bekövetkezik, és a kifizetés nem kerül korrigálásra a pénz időértékével. Egy példa erre egy teljes életre szóló biztosítás fix összegre (más szavakkal, egy olyan biztosítás, amely egy fix, halál esetére szóló szolgáltatást fizet a követénytulajdonos halála esetén, és a biztosítási lefedettségnek nincs lejárat ideje). Biztos, hogy a követénytulajdonos meg fog halni, de a halál időpontja bizonytalan. A biztosító veszteséget szenved azon egyedi szerződésekre vonatkozóan, melyek esetében a követénytulajdonos korán meghal, még akkor is, ha a teljes szerződésállományon összességében nincs veszteség.

B28 Amennyiben egy biztosítási szerződés szétválasztásra kerül egy letéti részre és egy biztosítási részre, a biztosítási kockázat átadás jelentőségét a biztosítási komponensre nézve kell értékelni. Egy beágyazott származékos termék által átadott biztosítási kockázat jelentőségét a beágyazott származékos termékre tekintettel kell megítélni.

(*) E célra, a párhuzamosan egy másik féllel is megkötött szerződés (vagy szerződések, amelyek egyébként egymástól függenek) egyetlen szerződést képeznek.

IFRS 4

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 járadék-díjak 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 kötelelem meg nem szűnik, vagy le nem jár.
-

Más IFRS-ek módosításai

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

Az IAS 32 és az IAS 39 módosításai

- C1 A (2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás* standardban a 4(d) bekezdés új száma 4(c). A 4(c) bekezdés új száma 4 (d), és annak módosított szövegét a C4. bekezdés tartalmazza.

A 6. bekezdés törlésre kerül.

Az AG8. bekezdés végére bekerül a következő mondat:

Ezen függő jogok és kötelek közül egyesek az IFRS 4 hatálya alá tartozó biztosítási szerződések lehetnek.

- C2 A (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés* standardban a 2(e) bekezdés új száma 2(d). A 2(d) bekezdés új száma 2 (e), és annak módosított szövegét a C5. bekezdés tartalmazza. Az AG4. bekezdés módosított szövege a következő:

AG4. A jelen standard vonatkozik a biztosítók pénzügyi eszközeire és pénzügyi kötelezettségeire, kivéve a 2(e) bekezdésben kizárt jogokat és kötelezettségeket, mivel azok az IFRS 4 hatálya alá tartozó szerződésekből keletkeznek.

- C3 Az IAS 32 4(e) és az IAS 39 2(h) bekezdései hatóköri kizárásokat tartalmaznak egyes klimatikus, geológiai és egyéb fizikai változókra alapuló származékos ügyletekre vonatkozóan. E bekezdések törlésre kerültek. Ennek eredményeként az ilyen származékos termékek az IAS 32 és az IAS 39 hatálya alá kerülnek, kivéve ha azok megfelelnek a biztosítási szerződés definíciójának, és így az IFRS 4 hatálya alá tartoznak. Továbbá az IAS 39 AG1. bekezdése az alábbiak szerint módosul:

AG1. Egyes szerződéseknél a kifizetés klimatikus, geológiai és egyéb fizikai változók függvényében történik. (Az éghajlati változókra alapuló szerződéseket néha „időjárási származékos termékeknek” is nevezik). Ha az ilyen szerződések nem esnek az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatálya alá, a jelen standard hatálya alá tartoznak.

- C4 Az IAS 32-be egy új 4(e) bekezdés kerül be. E változást, valamint a C1. és C3. bekezdésekben, valamint az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardban meghatározott változásokat követően a 4(c)-(e) bekezdések szövege az alábbi:

(c) *egy üzleti kombináció során a függő ellenértékre szóló szerződéseket (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.*

(d) *az IFRS 4 Biztosítási szerződések standard által meghatározott biztosítási szerződéseket. Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik a biztosítási szerződésekre beágyazott származékos termékekre, ha az IAS 39 előírja az egység számára azok elkülönült elszámolását.*

(e) *azokat a pénzügyi instrumentumokat, amelyek azért tartoznak az IFRS 4 hatálya alá, mivel azok diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. E pénzügyi instrumentumok kibocsátója mentesül a jelen standard 15-32. és AG25-AG35. bekezdéseinek e jellemzőkre való alkalmazása alól, a pénzügyi kötelezettségek és tőkeinstrumentumok megkülönböztetését illetően. Ugyanakkor ezen instrumentumok a jelen standard minden egyéb rendelkezésének hatálya alá tartoznak. Továbbá a jelen standard vonatkozik az ezen instrumentumokba beágyazott származékos termékekre (ld. 39. IAS).*

Az IFRS 2 *Részvény-alapú kifizetés* standard által beillesztett 4(f) bekezdés változatlan.

IFRS 4

C5 Az IAS 39 2(f) bekezdése törlésre kerül. E változást, valamint a C2. és C3. bekezdésekben, valamint a 3. IFRS Üzleti kombinációk standardban meghatározott változásokat követően a 2(d)-(g) bekezdések szövege az alábbi:

- (d) *az egység által kibocsátott pénzügyi instrumentumok, amelyek megfelelnek az IAS 32 tőkeinstrumentum definíciójának (beleértve az opciókat és warrantokat is). Ugyanakkor az ilyen tőkeinstrumentumok birtokosának alkalmaznia kell a jelen standardot, kivéve ha azok megfelelnek az (a) albekezdésben meghatározott kivételnek.*
- (e) *az IFRS 4. Biztosítási szerződések standard által meghatározott biztosítási szerződésből, vagy más olyan szerződésből fakadó jogok és kötelemények, amelyek azért tartoznak az IFRS 4 hatálya alá, mert diszkrécionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik az ilyen szerződésekbe beágyazott származékos termékre, amennyiben a származékos termék önmagában nem olyan szerződés, amely az IFRS 4 hatálya alá tartozik (ld. 10-13. bekezdések, valamint A Függelék AG23-AG33. bekezdések). Ezen túlmenően amennyiben a biztosítási szerződés egy olyan pénzügyi garancia szerződés, amely a jelen standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek egy másik félnek történő átadásakor lett megkötve vagy fenntartva, a kibocsátónak az adott szerződésre a jelen standardot kell alkalmaznia (ld. 3. bekezdés, valamint A Függelék AG4A bekezdés).*
- (f) *egy üzleti kombinációban a függő ellenértékre szóló szerződések (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk). Ezen kivétel kizárólag a felvásárlóra vonatkozik.*
- (g) *egy üzleti kombinációban a felvásárló és az eladó között a felvásárolt egy jövőbeni időpontban történő megvásárlására vagy eladására kötött szerződés.*

A 2(i) és 2(j) bekezdések számozása 2(h) és (i)-re módosul. A 2. IFRS Részvény alapú kifizetések egy új 2(i) bekezdést illeszt be.

A 3. bekezdés törlésre került, és azt egy új 3. bekezdés váltja fel, továbbá egy új AG4A bekezdés kerül be a szövegbe az alábbiak szerint:

3. Egyes pénzügyi garancia szerződések előírják a kibocsátó számára, hogy meghatározott kifizetéseket teljesítsen, hogy a birtokost olyan kárért kártalanítsák, ami amiatt merült fel, mert egy meghatározott adós a hitel instrumentum eredeti vagy módosított feltételei szerinti esedékességi időpontban nem teljesíti a kifizetést. Amennyiben ezen előírás jelentős kockázatot ad át a kibocsátónak, a szerződés az IFRS 4-ben meghatározott biztosítási szerződésnek minősül (ld. 2(e) és AG4A bekezdések). Egyéb pénzügyi garancia szerződések kifizetéseket írnak elő meghatározott kamatláb, pénzügyi instrumentum ára, tőzsdei áru ára, árfolyam, árindeks vagy kamatlábindeks, hitelbesorolás vagy hitelindex, vagy egyéb változó megváltozására válaszul, egy nem pénzügyi változó esetében feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő félre. Az ilyen szerződések a jelen standard hatálya alá tartoznak.

AG4A. A pénzügyi garanciaszerződések számos jogi formában megjelenhetnek, mint pl. pénzügyi garancia, hitellelvel, hitel nem teljesítés esetére szóló szerződés vagy biztosítási szerződés. Azok számviteli kezelése nem a jogi formától függ. Az alábbiak példák a megfelelő kezelésre (ld. 2(e) és 3. bekezdések):

- (a) Amennyiben a szerződés nem az IFRS 4 által meghatározott biztosítási szerződés, a kibocsátónak a jelen standardot kell alkalmaznia. Ily módon egy olyan pénzügyi garanciaszerződés, amely arra az esetre írja elő fizetések megtörténtét, amennyiben a hitelminősítés egy bizonyos szint alá csökken, a jelen standard hatálya alá tartozik.
- (b) Amennyiben a kibocsátó a pénzügyi garanciát a jelen standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközök vagy pénzügyi kötelezettségek másik félnek történő átadásakor vállalta vagy tartotta meg, a kibocsátó a jelen standardot alkalmazza.
- (c) Amennyiben a szerződés biztosítási szerződés az IFRS 4 meghatározása alapján, a kibocsátó az IFRS 4-et alkalmazza, kivéve amennyiben a (b) bekezdés alkalmazandó.
- (d) Amennyiben a kibocsátó áruk értékesítésével kapcsolatban nyújtott pénzügyi garanciát, a kibocsátó az IAS 18-at alkalmazza annak meghatározásához, hogy az ennek eredményeként keletkező bevételeket mikor számolja el.

- C6 Az IAS 39 9. bekezdésében, a származékos termék fogalmában az „egyéb változók” kifejezés a következővel kerül kicserélésre: „egyéb változó, egy nem származékos változó esetében, feltéve, hogy a változó nem jellemző a szerződő félre.” Ugyanez a módosítás történik az IAS 39 10. bekezdésében. Az IAS 39-be az alábbi új AG12A bekezdés kerül be:

AG12A. A származékos termék meghatározása olyan nem pénzügyi változókra utal, amelyek nem jellemzők a szerződő félre. Ez lehet pl. a földrengések okozta veszteség indexe valamely konkrét régióban, vagy a hőmérséklet indexe egy meghatározott városban. A szerződő félre jellemző nem pénzügyi változó lehet pl. egy tűz bekövetkezése, vagy be nem következése, amely károsítja vagy megsemmisíti a szerződő fél valamely eszközét. Egy nem pénzügyi eszköz valós értékében bekövetkező változás akkor jellemző a tulajdonosra, ha a valós érték nem csupán az adott eszközökre vonatkozó piaci árak változását tükrözi (egy pénzügyi változó), hanem a tartott konkrét nem pénzügyi eszköz állapotát is (egy nem pénzügyi változó). Például amennyiben egy konkrét autó maradványértékére vonatkozó garancia a garanciavállalót az autó fizikai állapotában bekövetkező változások kockázatának teszi ki, a maradványérték változása jellemző az autó tulajdonosára.

- C7 Az IAS 32-be az alábbi új 91A bekezdés kerül be, valamint a 86. bekezdésben a 90. bekezdésre történő hivatkozás kibővül a 91A bekezdéssel:

91A. **Egyes pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek az IFRS 4 Biztosítási szerződések standardban meghatározott diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmaznak. Amennyiben az egység e jellemző valós értékét nem képes megbízhatóan meghatározni, ezt a tényt közzé kell tennie a szerződés leírásával együtt, bemutatva a könyv szerinti értéket, annak okát, amiért a valós értéket nem lehet megbízhatóan meghatározni, és amennyiben lehetséges, a becslések azon tartományát, amelyen belül a valós érték valószínűleg van.**

A 49(a) bekezdésben a „biztosítási kötvény” kifejezés a „biztosítási szerződés” kifejezéssel kerül felváltásra.

- C8 Az IAS 39 AG30. bekezdése példákat sorol fel a beágyazott származékos termékekre, amelyek úgy tekintendők, mint amelyek nem kapcsolódnak szorosan egy alapszerződéshez, és az AG33. bekezdés példákat sorol fel olyan származékos termékekre, amelyek szorosan kapcsolódnak egy alapszerződéshez. Az AG30(g) és AG33(a), (b) és (d) bekezdések kibővülnek a biztosítási szerződésekre történő hivatkozással a következők szerint, és az AG33 bekezdésbe a következő új (g) és (h) pontok kerülnek be:

AG30 (g) Egy alap adósságinstrumentumba vagy alap biztosítási szerződésbe beágyazott vételi (call), eladási (put) vagy előtörlesztési opció nem kapcsolódik szorosan az alapszerződéshez, kivéve, ha az opció lehívási ára hozzávetőleg megegyezik az adósságinstrumentum amortizált bekerülési értékével vagy az alap biztosítási szerződés könyv szerinti értékével minden egyes lehívási időpontban. Egy beágyazott vételi (call) vagy eladási (put) opciós jellemzővel rendelkező átváltoztatható adósságinstrumentum kibocsátója szemszögéből annak értékelését, hogy a vételi (call) vagy eladási (put) opció szorosan kapcsolódik-e az alap adósságinstrumentumhoz, az előtt kell elvégezni, hogy a saját tőkeelem az IAS 32 alapján elkülönítésre kerülne.

AG33 (a) Egy olyan beágyazott származékos termék, amelynek alapjául egy kamatláb vagy egy kamatláb-index szolgál, amely megváltoztathatja annak a kamatnak az összegét, amely egyébként fizetendő vagy járó lenne egy kamatozó alap adósságinstrumentum vagy biztosítási szerződés után, szorosan kapcsolódik az alap instrumentumhoz, kivéve, ha a kombinált instrumentum olyan módon is teljesíthető, hogy annak birtokosa számára nem térülne meg a lényegében a teljes kimutatott befektetése, vagy a beágyazott származékos termék legalább megduplázná a birtokos kezdeti megtérülési rátáját az alapszerződésre vonatkozóan, és ez egy olyan megtérülési rátát eredményezhetne, ami legalább kétszerese lenne az alapszerződéssel azonos feltételekkel rendelkező szerződésekre érvényes piaci rátának.

(b) Egy adósságinstrumentum vagy biztosítási szerződés kamatlábara vonatkozó beágyazott padló (floor) vagy plafon (cap) szorosan kapcsolódik az alap instrumentumhoz, feltéve, hogy a plafon (cap) a piaci kamatlábnak megfelelő vagy annál alacsonyabb az instrumentum kibocsátásának időpontjában, valamint ha a plafon (cap) és a padló (floor) nem áttételesen van kötve az alapszerződéshez. Hasonlóképpen egy eszköz (pl. egy árutőzsdei termék) vételére vagy eladására vonatkozó szerződés olyan rendelkezései, amelyek plafon (cap) és padló (floor) értéket állapítanak meg az eszközért fizetendő vagy járó árra vonatkozóan, szorosan kapcsolódnak az alapszerződéshez, amennyiben kezdetben mind a plafon (cap), mind pedig a padló (floor) veszteséges volt, és azok nincsenek áttételesen kötve az alapszerződéshez.

IFRS 4

- (d) Egy olyan alapszerződésbe beágyazott deviza származékos termék, amely biztosítási szerződés vagy nem pénzügyi instrumentum (mint pl. egy szerződés valamely nem pénzügyi tétel megvásárlására vagy eladására, ahol az ár külföldi pénznemben került meghatározásra), szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, feltéve, hogy nincsen áttételes kötvé az alapszerződéshez, nem tartalmaz opciós jellemzőt, és az alábbi pénznemek valamelyikében írja elő a fizetést:
- (i) a szerződés valamelyik jelentős felének a funkcionális pénznemében;
 - (ii) az a pénznem, amelyben a nemzetközi kereskedelemben szokásosan meghatározzák a vonatkozó megszerzett vagy leszállított termék vagy szolgáltatás árát (mint pl. USD a nyersolaj-ügyleteknél);
- vagy
- (iii) egy olyan pénznem, amit általában alkalmaznak a nem pénzügyi tételek adás-vételi szerződéseiben abban a gazdasági környezetben, ahol az ügylet lebonyolódik (azaz egy viszonylag stabil és likvid pénznem, amelyet a helyi üzleti tranzakciók vagy külkereskedelem során általában használnak).
- (g) Egy alap pénzügyi instrumentumba vagy alap biztosítási szerződésbe „jegyhez kötés” (unit linking) jellemző szorosan kapcsolódik az alap instrumentumhoz vagy alap szerződéshez, amennyiben a jegyhez kapcsolódó kifizetések a jegyek azon aktuális értékéhez kapcsolódnak, amelyek az alap eszközeinek valós értékeit tükrözik. A jegyhez kötődő jellemző egy olyan szerződési feltétel, amely előírja, hogy a kifizetések egy belső vagy külső befektetési alap befektetési jegyeihez kapcsolódóan történjenek.
- (h) A biztosítási szerződésbe beágyazott származékos termék szorosan kapcsolódik az alap biztosítási szerződéshez, amennyiben a beágyazott származékos termék és az alap biztosítási szerződés olyan mértékben függnek egymástól, hogy az egység nem képes a beágyazott származékos termék értékét elkülönítlen (azaz az alapszerződés figyelembe vétele nélkül) megállapítani.

Egyéb IFRS-ek módosítása

C9 Az IAS 18 *Bevételek* standard az alábbiak szerint módosul:

A 6(c) bekezdés módosított szövege a következő:

- (c) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* hatálya alá tartozó biztosítási szerződések;

C10 Az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardban a következő lábjegyzet kerül be a 7. bekezdés kiegészítésére, a biztosítási szerződés fogalmának való megfelelésre vonatkozóan, a „szerződés” szó első előfordulása után:

- (*) A minősített biztosítási szerződés nem feltétlenül az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardban meghatározott biztosítási szerződést jelenti.

C11 Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardban az 1(b) és a 4. bekezdések törlésre kerülnek, és a következő új 5(e) bekezdés kerül beillesztésre:

- (e) a biztosítási szerződések (lásd az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardot). Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik a biztosító azon céltartalékaira, függő kötelezettségeire és függő követeléseire, amelyek nem az IFRS 4 hatálya alá tartozó biztosítási szerződésekben származó szerződéses kötelek és jogok.

A 2. bekezdésben (ahogy azt az IAS 39 2003-ban módosította) az utolsó mondat törlésre került.

C12 A (2003-ban módosított) IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardba a 32A-32C, valamint 75(f)(iv) bekezdések kerültek be, valamint a 32A bekezdésre történő hivatkozás került be a 30. bekezdésbe az alábbiak szerint:

30. **A 32A és 34. bekezdésben megjelölt kivételekkel, az egységnek számviteli politikájaként a 33-55. bekezdésekben bemutatott valós érték módszert, vagy az 56. bekezdésben meghatározott bekerülési érték módszert kell választania, és a kiválasztott politikát kell alkalmaznia valamennyi befektetési célú ingatlanára.**

A kötelezettségekhez kapcsolódó befektetési célú ingatlan

32A. **Az egység:**

- (a) *választhat valamennyi olyan kötelezettség mögött álló befektetési célú ingatlanra vonatkozóan a valós érték és a bekerülési érték módszer között, amely közvetlenül egyes meghatározott eszközök (beleértve az adott befektetési célú ingatlant is) valós értékéhez, vagy megtérüléséhez kapcsolódóan teljesít kifizetést;*

továbbá

- (b) *minden egyéb befektetési célú ingatlanra vonatkozóan választhat a valós érték vagy a bekerülési érték módszer között, függetlenül az (a) pontban hozott döntésétől.*

32B. Egyes biztosítók és egyéb egységek saját ingatlan alapot működtetnek, ami névleges egységeket bocsát ki, melyek egy részét befektetők tartják birtokukban kapcsolódó szerződések alapján, más részét pedig az egység birtokolja. A 32A bekezdés nem engedi meg az egység számára, hogy az alap által birtokolt ingatlanokat részben bekerülési értéken, részben pedig valós értéken értékelje.

32C. Amennyiben az egység eltérő módszert alkalmaz a 32A bekezdésben bemutatott két kategóriára, az eltérő módszerrel értékelt befektetési célú ingatlan állományok közötti értékesítést valós értéken kell elszámolni, és a valós értékben bekövetkezett változás halmozott értékét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Ennek megfelelően amennyiben egy befektetési célú ingatlan értékesítésre került egy olyan állományból, melyre a valós érték módszert alkalmazzák, egy olyan állományba, melyre a bekerülési érték módszert alkalmazzák, az ingatlan valós értéke az értékesítés időpontjában annak vélelmezett bekerülési értékévé válik.

75(f)(iv) *egy befektetési célú ingatlan valós értékének a nyereségben vagy veszteségben elszámolt olyan halmozott változása, amely egy olyan állományból történő értékesítés során keletkezett, amelynél a bekerülési érték modellt alkalmazzák, egy olyan állományba, ahol a valós érték modellt alkalmazzák (ld. 32C bekezdés).*

C13 Az IFRS 1 A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása standard, valamint annak kapcsolódó dokumentumai az alábbiak szerint változnak.

A 12. bekezdésben, a 13-25C bekezdésre történő hivatkozások úgy módosulnak, hogy a hivatkozás a 13-25D bekezdésekre történik.

A 13(g) és (h) bekezdések módosulnak, és egy új (i) bekezdés kerül be, az alábbiak szerint:

(g) korábban kimutatott pénzügyi instrumentumok megjelölése (25A bekezdés).

(h) részvény-alapú kifizetési ügyletek (25B és 25C bekezdések);

és

(i) biztosítási szerződések (25D bekezdés).

A 25C bekezdés után, egy új fejezetcím és egy új 25D bekezdés kerül be, az alábbiak szerint:

Biztosítási szerződések

25D Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRS 4 Biztosítási szerződések standard átmeneti rendelkezéseit. Az IFRS 4 korlátozza a biztosítási szerződésekre vonatkozó számviteli politika megváltoztatását, beleértve az első alkalmazók által tett változtatásokat is.

IFRS 4

A 36A bekezdés, valamint az azt megelőző fejezetcím módosításra kerül, az IFRS 4-re történő hivatkozás beillesztésével, és annak módosított szövege a következő:

Az összehasonlító adatok IAS 39-nek és IFRS 4-nek megfelelő újra-megállapítására vonatkozó követelmény alóli felmentés

36A Az első IFRS pénzügyi kimutatásaiban az az egység, amely 2006. január 1-jét megelőzően tér át az IFRS-ekre, legalább egyéves összehasonlító adatot kell bemutatson, de ezen összehasonlító információknak nem kell megfelelniük az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak. Amennyiben az egység azt választja, hogy olyan összehasonlító adatokat ad meg, amelyek nem felelnek meg az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak, az áttérés első évében:

- (a) a korábbi számviteli szabályozását kell alkalmaznia az összehasonlító adatokban szereplő, az IAS 32 és az IAS 39 hatálya alá eső pénzügyi instrumentumokra, valamint az IFRS 4 hatálya alá eső biztosítási szerződésekre;
- (b) közzé kell tennie ezt a tényt, valamint az ezen információ előállításának alapját;

továbbá

- (c) közzé kell tennie azon főbb **módosítások** jellegét, amelyek szükségesek lennének ahhoz, hogy az információk megfeleljenek az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak. Az egységnek nem kell e módosításokat számszerűsítene. Ugyanakkor az egységnek az összehasonlító időszak beszámolási fordulónapjára vonatkozó mérleg (vagyis az a mérleg, ami a korábbi számviteli szabályozás alapján összeállított összehasonlító adatokat tartalmazza), valamint az első IFRS szerinti beszámolási időszak kezdetére vonatkozó mérleg (vagyis az az első időszak, amely az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak megfelelő információkat tartalmazza) közötti módosítást oly módon kell kezelnie, mintha az a számviteli politika változásából keletkezett volna, és meg kell felelnie az IAS 8 28(a)-(e) és (f)(i) bekezdéseiben meghatározott közzétételi előírásoknak.

A 28(f)(i) bekezdés csak az összehasonlító időszak beszámolási fordulónapján a mérlegben kimutatott összegekre vonatkozik.

Azon egység esetében, amely választja, hogy olyan összehasonlító adatokat mutat be, amelyek nem felelnek meg az IAS 32, az IAS 39 és az IFRS 4 standardoknak, az „IFRS-re történő áttérés időpontjára” történő hivatkozások, kizárólag ezen standardok vonatkozásában, az első IFRS szerinti beszámolási időszak kezdetét jelentik.

C14 (Az IAS 39 által módosított) SIC-27 A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának értékelése értelmezés alábbiak szerint módosul.

A 7. bekezdés az alábbiak szerint módosul:

- 7. A megállapodás többi kötelmét, ideértve a nyújtott garanciákat és a szerződés lejárat előtti felbontásából származó kötelmeket is, a feltételektől függően az IAS 37, az IAS 39 vagy az IFRS 4 szerint kell elszámolni.

Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek

TARTALOM

Bekezdés

Cél	1
Hatókör	2–5
Az befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) értékesítésre tartottá minősítése	6–14
Kimerítésre szánt befektetett eszközök	13–14
Az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) értékelése	15–29
Egy befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékelése	15–19
Az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszairásának megjelenítése	20–25
Az értékesítési terv változásai	26–29
Bemutató és közzététel	30–42
A megszünt tevékenységek bemutatása	31–36
A folytatódó tevékenységekhez kapcsolódó nyereség és veszteség	37
Az értékesítésre tartottá minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) bemutatása	38–40
További közzétételek	41–42
Átmeneti rendelkezések	43
Hatálybalépés napja	44
Az IAS 35 Visszavonása	45

CÉL

1. A jelen IFRS célja az értékesítésre tartott eszközök számvitelének, valamint a *megszünt tevékenységek* bemutatásának és az azokra vonatkozó közzétételi kötelezettségeknek meghatározása. Különösen a jelen IFRS előírja:

- (a) az értékesítésre tartottként történő besorolás kritériumainak megfelelő eszközöknek azok könyv szerinti értéke vagy az *értékesítés költségeivel csökkentett valós értéke* közül az alacsonyabban 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 megszünt tevékenységek eredményének az elkülönült bemutatását magában az eredménykimutatásban.

IFRS 5

HATÓKÖR

2. A jelen IFRS besorolásra és bemutatásra vonatkozó előírásai valamennyi befektetett eszközként (*) elszámolt eszközre, valamint az egység valamennyi elidegenítési csoportjára alkalmazandók. A jelen IFRS-ben előírt értékelési előírások valamennyi elszámolt befektetett eszközre, valamint elidegenítési csoportra alkalmazandók (ld. 4. bekezdés), kivéve az 5. bekezdésben felsorolt eszközöket, melyeket továbbra is a megjelölt standard szerint kell elszámolni.
3. A (2003-ban módosított) IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard alapján befektetett eszközként besorolt eszközöket csak akkor lehet a forgóeszközök közé átsorolni, amikor azok megfelelnek a jelen IFRS-ben az értékesítésre tartott eszközök kritériumainak. A befektetett eszközök csoportjába tartozó azon eszközök, amelyeket az egység kimondottan továbbértékesítési céllal szerzett meg, csak akkor sorolhatók a forgóeszközök közé, ha azok megfelelnek az értékesítésre tartott minősített eszközök jelen IFRS-ben meghatározott kritériumainak.
4. Egyes esetekben az egység eszközök egy csoportját idegeníti el, egyes közvetlenül kapcsolódó kötelezettségekkel együtt, egyetlen ügylet keretében. Az ilyen elidegenítési csoport lehet pénztermelő egységek egy csoportja, egyetlen pénztermelő egység vagy egy pénztermelő egység egy része. (**) A csoport tartalmazhatja az egység bármely eszközét és kötelezettségét, beleértve a forgóeszközöket, a rövid lejáratú kötelezettségeket, valamint az 5. bekezdés alapján a jelen IFRS értékelési előírásai alól kizárt eszközöket. Amennyiben a jelen IFRS értékelési előírásai hatálya alá tartozó befektetett eszköz egy elidegenítési csoport részét képezi, a jelen IFRS értékelési előírásai a teljes csoportra alkalmazandók, azaz a csoportot annak könyv szerinti értéke és az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon értékelik. Az elidegenítési csoportba tartozó egyes egyedi eszközök és kötelezettségek értékelésére vonatkozó előírásokat a 18. 19. és 23. bekezdések tartalmazzák.
5. A jelen IFRS (***) értékelésre vonatkozó előírásai nem vonatkoznak az alábbi eszközökre, amelyek a felsorolt standardok hatálya alá tartoznak, akár egyedi eszközként, akár egy elidegenítési csoport részeként:
 - (a) a halasztott adókövetelésekre (IAS 12 Nyereségadók).
 - (b) a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre (IAS 19 Munkavállalói juttatások).
 - (c) az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközökre.
 - (d) az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard valós érték modellje alapján elszámolt befektetett eszközökre.
 - (e) az IAS 41 Mezőgazdaság standard szerint a becsült értékesítéskor felmerülő költségekkel csökkentett valós értéken értékelt befektetett eszközökre.
 - (f) az IFRS 4 Biztosítási szerződések standardban meghatározott biztosítási szerződések alapján fennálló szerződéses jogokra.

AZ BEFEKTETETT ESZKÖZÖK (VAGY ELIDEGENÍTÉSI CSOPORTOK) ÉRTÉKESÍTÉSRE TARTOTTÁ MINŐSÍTÉSE

6. **Az egység akkor minősíthet egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak, ha annak könyv szerinti értéke elsődlegesen egy értékesítési ügylet, nem pedig a folyamatos felhasználás során fog megtérülni.**

(*) A likviditás szerinti bemutatás szerint 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.

(**) Ugyanakkor azonban, amint egy eszközből vagy eszközcsoportból várhatóan elsődlegesen az értékesítésből, nem pedig a folyamatos használatból keletkeznek cash flow-k, azok kevésbé függenek az egyéb eszközökből származó cash flow-któl, és egy korábban egy pénztermelő egység részét alkotó elidegenítésre szánt eszközcsoport külön pénztermelő egységgé válik.

(***) A 18. és 19. bekezdések kivételével, amelyek a kérdéses eszközök értékének meghatározását az egyéb alkalmazandó IFRS-ek szerint írják elő.

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 esetén megszokottak, és az értékesítésnek *nagyon valószínűnek* kell lennie.
8. Ahhoz, hogy az értékesítés nagyon valószínű legyen, a megfelelő szintű menedzsmentnek elkötelezettnek kell lennie az eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítési terve mellett, és egy aktív program mellett a vevő megtalálására és a terv kivitelezésére. Ezen felül szükséges, hogy az eszköz (elidegenítési csoport) aktív marketingtevékenység alatt álljon egy olyan áron történő értékesítésre, amely ésszerű annak valós értékéhez viszonyítva. Ezen felül az értékesítésnek várhatóan a minősítéstől számított egy éven belül (kivéve, ha a 9. bekezdés mást enged meg) meg kell felelnie a befejezett értékesítésként való elszámolás feltételeinek, és a terv kivitelezéséhez szükséges intézkedéseknek azt kell jelezniük, hogy nem valószínű, hogy jelentős változtatásokat hajtanak végre a tervben, vagy a terv visszavonásra kerül.
9. Egyes események vagy körülmények az értékesítés befejezésének időszakát egy évnél hosszabbra terjeszthetik ki. Az értékesítés befejezéséhez szükséges időszak meghosszabbodása nem zárja ki, hogy az eszköz (elidegenítési csoport) értékesítésre tartottnak minősüljön, amennyiben a késedelmet az egység ellenőrzési körén kívül eső események vagy körülmények okozták, és elegendő bizonyíték áll rendelkezésre arra, hogy az egység továbbra is elkötelezett az eszköz (vagy elidegenítési csoport) eladása mellett. Ez az eset áll fenn, amikor a B Függelékben meghatározott kritériumok teljesülnek.
10. Az értékesítési ügyletekbe akkor értendők bele valamely befektetett eszköznek egy másik befektetett eszközre való cseréi, amikor a csereügylet az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard alapján kereskedelmi tartalommal bír.
11. Amikor egy egység kizárólag későbbi elidegenítés céljára szerez meg egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot), azt az akvizíció időpontjában csak akkor minősítheti értékesítésre tartottnak, ha a 8. bekezdésben meghatározott egyéves előírás teljesül (kivéve a 9. bekezdésben megengedett eseteket) és nagy a valószínűsége annak, hogy a 7. és 8. bekezdésekben felsorolt egyéb kritériumok, amelyek az adott időpontban még nem teljesültek, az akvizíciót követő rövid időn belül teljesülni fognak (általában három hónapon belül).
12. Amennyiben a 7. és 8. bekezdésben meghatározott kritériumok a mérlegfordulónap után teljesülnek, az egység ezen pénzügyi kimutatásaiban azok közzétételekor nem minősítheti az adott befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak. Ugyanakkor amennyiben a kritériumok a mérlegfordulónapot követően, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyását megelőzően teljesülnek, az egységnek a 41(a), (b) és (d) bekezdésekben meghatározott információkat közzé kell tennie a megjegyzésekben.

Kimerítésre szánt befektetett eszközök

13. Az egység egy kimerítésre szánt befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) nem minősíthet értékesítésre tartottnak. Ennek oka, hogy annak könyv szerinti értéke elsődlegesen a folytatódó használat során fog megtérülni. Ugyanakkor amennyiben a kimerítésre szánt elidegenítési csoport megfelel a 32(a)-(c) bekezdésekben megadott kritériumoknak, az egységnek az elidegenítési csoport eredményét és cash flow-it a 33. és 34. bekezdésnek megfelelően megszünt tevékenységként kell kimutatnia abban az időpontban, amikor annak használata befejeződik. A kimerítésre szánt befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoport) olyan befektetett eszközöket (vagy elidegenítésre szánt eszközcsoportokat) tartalmaznak, amelyeket azok gazdasági élettartama végéig használnak, és olyan befektetett eszközöket (vagy elidegenítésre szánt eszköz csoportokat), amelyeket inkább leselejteznek, nem pedig eladnak.
14. Az egység egy a használatból átmenetileg kivont befektetett eszközt nem számolhat el úgy, mintha azt már kimerítették volna.

AZ ÉRTÉKESÍTÉSRE TARTOTTNAK MINŐSÍTETT BEFEKTETETT ESZKÖZÖK (VAGY ELIDEGENÍTÉSI CSOPORTOK) ÉRTÉKELÉSE

egy befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékelése

15. Az egységnek az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) annak könyv szerinti értéke és az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabban kell értékelnie.

IFRS 5

16. Amennyiben egy újonnan megszerzett eszköz (vagy elidegenítési csoport) megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (ld. 11. bekezdés), a 15. bekezdés alkalmazása azt eredményezi, hogy az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) a kezdeti megjelenítéskor annak azon könyv szerinti értéke (pl. bekerülési értéke), amelyet akkor mutattak volna ki, ha nem minősítik azzá, valamint az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közül az alacsonyabbon értékelik. Így amikor az eszköz (vagy elidegenítési csoport) egy üzleti kombináció részeként kerül megszerzésre, azt az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéken kell értékelni.
17. Amikor az értékesítés várhatóan egy éven túl történik, az egységnek az értékesítés költségeit azok jelenértékén kell értékelnie. Az értékesítés költségeinek jelenértékében bekövetkező bármilyen, az idő múlásával beálló növekedést a nyereségben vagy veszteségben kell kimutatni, finanszírozási költségként.
18. Közvetlenül az eszköz (elidegenítési csoport) értékesítésre tartottá minősítését megelőzően az eszköz (vagy a csoportba tartozó valamennyi eszköz és kötelezettség) értékét a vonatkozó IFRS-ek szerint kell megállapítani.
19. Egy elidegenítési csoport későbbi értékelésekor a jelen IFRS-ben foglalt értékelési előírások hatálya alá nem tartozó, de az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét a vonatkozó IFRS-ek alapján újra meg kell állapítani, mielőtt az elidegenítési csoport értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke újra megállapításra kerül.

Az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírásának megjelenítése

20. Az egységnek az eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő kezdeti vagy későbbi leírásához szükséges értékvesztés miatti veszteséget el kell számolnia, amennyiben az nem került megjelenítésre a 19. bekezdés alapján.
21. Az egységnek az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkező mindennemű későbbi növekedés miatt nyereséget kell elszámolnia, de az nem haladhatja meg a jelen IFRS, vagy a korábban az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapján elszámolt halmozott értékvesztés miatti veszteség összegét.
22. Az egységnek az elidegenítési csoport értékesítési költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkező növekedést nyereségként kell elszámolnia:
 - (a) amennyiben az nem került megjelenítésre a 19. bekezdés alapján;
 - de
 - (b) az nem haladhatja meg a jelen IFRS, vagy korábban az IAS 36 alapján olyan befektetett eszközökre elszámolt halmozott értékvesztés miatti veszteség összegét, amelyek a jelen IFRS értékelésre vonatkozó előírásainak a hatálya alá tartoznak.
23. Az elidegenítési csoportra vonatkozóan elszámolt értékvesztés miatti veszteség (vagy bármely későbbi nyereség) értékével csökkenteni (növelni) kell a csoportba tartozó azon befektetett eszközök könyv szerinti értékét, amelyek a jelen IFRS-ben meghatározott értékelési előírások hatálya alá tartoznak, a (2004-ben módosított) IAS 36 104(a) és (b), valamint 122. bekezdésében meghatározott felosztási sorrend szerint.
24. A befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítésének időpontjáig korábban el nem számolt nyereséget vagy veszteséget a kivezetés időpontjában kell elszámolni. A kivezetésre vonatkozó előírásokat az alábbiak tartalmazzák:
 - (a) az ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozóan a (2003-ban módosított) IAS 16 67-72. bekezdései;
 - valamint
 - (b) az immateriális javakra vonatkozóan a (2004-ben módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standard 112-117. bekezdései.
25. Az egységnek nem kell értékcsökkentenie (amortizálnia) egy befektetett eszközt, amíg az értékesítésre tartottnak minősül, vagy ameddig az egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozik. Az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó kötelezettségekre vonatkozó kamat és egyéb ráfordításokat továbbra is el kell számolni.

Az értékesítési terv változásai

26. Amennyiben az egység az eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak minősítette, de a 7-9. bekezdésben leírt feltételek már nem teljesülnek, az egységnek az eszköz (elidegenítési csoport) értékesítésre tartottként való minősítését meg kell szüntetnie.
27. Az egységnek azt a befektetett eszközt, amely már nem minősül értékesítésre tartottnak (vagy ami már nem tartozik egy értékesítésre tartott elidegenítési csoportba), az alábbiak közül az alacsonyabb összegben kell értékelnie:
- (a) annak az értékesítésre tartottá minősítését megelőző könyv szerinti értéke, módosítva az értékcsökkenéssel, amortizációval vagy ártérítésekkel, amelyek megjelenítésre kerültek volna, ha az eszköz (elidegenítési csoport) nem lett volna értékesítésre tartottá minősítve,
- és
- (b) annak *megtérülő értéke* a megtartásra vonatkozó későbbi döntés meghozatalának időpontjában. (*)
28. Az egységnek a már nem értékesítésre tartottnak minősülő befektetett eszközök könyv szerinti értékében szükségessé váló módosításokat a folytatódó tevékenységek eredményében kell kimutatnia arra az időszakra vonatkozóan, amikor a 7-9. bekezdés feltételei már nem teljesülnek (**). E módosítást az egységnek ugyanazon eredménykimutatás részben kell feltüntetnie, amelyben a 37. bekezdés szerinti esetleges nyereséget vagy veszteséget feltünteti.
29. Amennyiben az egység eltávolít az értékesítésre tartott elidegenítési csoportból valamely egyedi eszközt vagy kötelezettséget, az elidegenítési csoport fennmaradó eszközeit és kötelezettségeit csak akkor lehet a továbbiakban is csoportként értékelni, ha az megfelel a 7-9. bekezdésekben foglalt feltételeknek. Egyéb esetekben a csoport azon fennmaradó befektetett eszközeit, amelyek egyenként megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek, egyedileg kell értékelni, a könyv szerinti értékük, és az értékesítési költségekkel csökkentett valós értékük közül az alacsonyabbon az adott időpontban. Minden olyan befektetett eszközre, amely nem felel meg a feltételeknek, a 26. bekezdés szerint meg kell szüntetni az értékesítésre tartottá minősítést.

BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

30. **Az egységnek olyan információkat kell bemutatnia és közzétennie, ami lehetővé teszi a pénzügyi kimutatásai felhasználói számára, hogy a megszűnt tevékenységek, valamint az elidegenített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) pénzügyi hatásait értékelni tudják.**

A megszűnt tevékenységek bemutatása

31. Egy egység valamely része olyan tevékenységekből és cash flow-kból tevődik össze, amelyek működési és pénzügyi beszámolási célokra egyértelműen megkülönböztethetők az egység fennmaradó részétől. Más szavakkal az egység egy része, amíg azt használatra tartották, pénztermelő egység vagy pénztermelő egységek egy csoportja volt.
32. A megszűnt tevékenység az egységnek egy olyan része, amelyet elidegenítettek vagy értékesítésre tartottá minősítettek,
- és
- (a) amely a tevékenység elkülönült, fontosabb üzletágát vagy földrajzi területét testesíti meg,

(*) Amennyiben a befektetett eszköz egy pénztermelő egység része, annak megtérülő értéke az a könyv szerinti érték, amelyet az adott pénztermelő egységre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségnek az IAS 36 alapján történő felosztása után mutattak volna ki.

(**) Kivéve, ha az eszköz ingatlan, gép, vagy berendezés, vagy egy olyan immateriális eszköz, ami az IAS 16 vagy az IAS 38 alapján ártérítelésre került, mielőtt az értékesítésre tartottként történő besorolás megtörtént, mely esetben a módosítást ártérítelési növekedésnek vagy csökkenésnek kell tekinteni.

IFRS 5

- (b) amely része a tevékenység egy elkülönült, fontosabb üzletágának vagy földrajzi területének az elidegenítésére irányuló koordinált tervnek,

vagy

- (c) amely egy olyan leányvállalat, amelyet kizárólagosan továbbértékesítési célra szereztek meg.

33. Az egységnek közzé kell tennie:

- (a) egy összevont összeget magában az eredménykimutatásban, amely az alábbiak összességét tartalmazza:

- (i) a megszünt tevékenységek adózott nyeresége vagy vesztesége

és

- (ii) a megszünt tevékenységet alkotó eszközök vagy elidegenítési csoport(ok) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő átértékelése kapcsán, vagy azok elidegenítése kapcsán elszámolt adózott nyereség vagy veszteség.

- (b) az (a) pontban szereplő összevont összeg megbontása:

- (i) a megszünt tevékenységek bevételei, ráfordításai és adózás előtti nyeresége vagy vesztesége;

- (ii) a kapcsolódó nyereségadó, az IAS 12 81(h) bekezdésének megfelelően;

- (iii) a megszünt tevékenységet alkotó eszközök vagy elidegenítési csoport(ok) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő átértékelése kapcsán, vagy azok elidegenítése kapcsán elszámolt nyereség vagy veszteség;

és

- (iv) a kapcsolódó nyereségadó ráfordítás, az IAS 12 81(h) bekezdésének megfelelően.

A megbontás a megjegyzésekben vagy magában az eredménykimutatásban is bemutatatható. Amennyiben az eredménykimutatásban kerül bemutatásra, azt egy olyan részben kell bemutatni, amelyet a megszünt tevékenységekhez tartozóként azonosítanak, azaz elkülönítve a folytatódó tevékenységektől. A megbontás nem szükséges az olyan elidegenítési csoportokra, amelyek olyan újonnan megszerzett leányvállalatok, amelyek az akvizíció időpontjában megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (ld. 11. bekezdés).

- (c) a megszünt tevékenységgel kapcsolatos működési, befektetési és finanszírozási tevékenységekből származó nettó cash flow-k. E közzétételek bemutatathatók a megjegyzésekben vagy magukban a pénzügyi kimutatásokban. Ezek a közzétételek nem szükségesek az olyan elidegenítési csoportokra, amelyek olyan újonnan megszerzett leányvállalatok, amelyek az akvizíció időpontjában megfelelnek az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (ld. 11. bekezdés).

34. A 33. bekezdésben foglalt közzétételeket az egységnek a pénzügyi kimutatásokban bemutatott megelőző időszakokra vonatkozóan újra be kell mutatnia, úgy, hogy azok valamennyi olyan tevékenységre vonatkozzanak, amelyek a legutolsó bemutatott időszak mérlegfordulónapjáig megszüntetésre kerültek.

35. A korábban a megszünt tevékenységek között kimutatott összegekre vonatkozóan a tárgyidőszakban elvégzett módosításokat, amelyek közvetlenül kapcsolódnak valamely egy megelőző időszakban megszünt tevékenységhez, külön kell besorolni a megszünt tevékenységek alatt. E módosítások jellegét és összegét közzé kell tenni. Példák olyan körülményekre, amikor e módosítások szükségesek lehetnek:

- (a) az elidegenítési ügylet feltételeiből származó bizonytalanság tisztázódása, mint pl. vételár módosítások és kármentesítési kérdések tisztázása a vevővel.

- (b) az adott részből keletkező és arra közvetlenül vonatkozó, annak elidegenítése előtt fennálló bizonytalanságok tisztázódása, pl. az eladót továbbra is terhelő környezetvédelmi és termékgarancia kötelemények.
 - (c) munkavállalói juttatási program kötelemények teljesítése, feltéve, hogy a teljesítés közvetlenül kapcsolódik az elidegenítési ügylethez.
36. Amennyiben az egység az egység valamely részének az értékesítésre tartottá minősítését megszünteti, a rész korábban a 33-35. bekezdés alapján a megszünt tevékenységek alatt kimutatott működési eredményét át kell sorolni a folytatódó tevékenységek eredménye közé valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan. A megelőző időszakokra vonatkozó összegeknél fel kell tüntetni, hogy azok újra-bemutatottak.

A folytatódó tevékenységekhez kapcsolódó nyereség és veszteség

37. Az olyan értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítésre szánt csoport) újraértékeléséből származó nyereség vagy veszteség összegét, amelyek nem felelnek meg a megszünt tevékenység definíciójának, a folytatódó tevékenységekből származó nyereség vagy veszteség részeként kell kimutatni.

Az értékesítésre tartottá minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoportok) bemutatása

38. Az egységnek az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközöket, valamint az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközöket a többi eszköztől elkülönítetten kell a mérlegben bemutatni. Az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó kötelezettségeket a mérlegben a többi kötelezettségtől elkülönítve kell bemutatni. Ezen eszközöket és kötelezettségeket nem lehet egymással szemben elszámolni, és nettó összegként bemutatni. Az értékesítésre tartottnak minősített eszközök és kötelezettségek főbb csoportjait vagy magában a mérlegben, vagy a kiegészítő mellékletben elkülönülten közzé kell tenni, kivéve a 39. bekezdésben megengedetteket. Az egységnek az értékesítésre tartott befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportra) vonatkozó, közvetlenül a saját tőkében elszámolt halmozott bevételek vagy ráfordítások összegét elkülönülten kell bemutatnia.
39. Amennyiben az elidegenítési csoport egy újonnan megszerzett leányvállalat, amely az akvizíció időpontjában megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (ld. 11. bekezdés), nem szükséges a főbb eszköz és kötelezettség csoportok közzététele.
40. Az egység az értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök összegeit, vagy az értékesítésre tartott elidegenítési csoportba tartozó eszközök és kötelezettségek összegeit nem sorolhatja át vagy nem mutathatja be újra az előző időszakok mérlegeiben úgy, hogy azok a legutolsó mérlegben szereplő besorolást tükrözzék.

További közzétételek

41. Az egységnek közzé kell tennie a következő információkat azon időszak megjegyzéseiben, amelyben egy befektetett eszközt (vagy elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottá minősítettek vagy értékesítettek:
- (a) a befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) leírása;
 - (b) az értékesítés tényeinek és körülményeinek, vagy a várható elidegenítéshez vezető tényeknek és körülményeknek bemutatása, valamint az elidegenítés várható módja és időpontja;
 - (c) a 20-22. bekezdések alapján elszámolt nyereség vagy veszteség, és amennyiben külön nem került kimutatásra magában az eredménykimutatásban, annak megjelölése, hogy az eredménykimutatás mely sora tartalmazza az adott nyereséget vagy veszteséget;

IFRS 5

- (d) amennyiben alkalmazható, azon szegmens, amelyben a befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) bemutatásra került az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standardalapján.
42. Amennyiben akár a 26., akár a 29. bekezdés alkalmazandó, az egységnek azon időszakban, amikor a befektetett eszköz (vagy elidegenítésre szánt csoport) eladására vonatkozó terv módosításra került, közzé kell tennie az e döntéshez vezető tényeket és körülményeket, valamint a döntés hatását az adott időszak eredményére, valamint bármely korábban bemutatott időszakra.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

43. A jelen IFRS-t a jövőre nézve kell alkalmazni azokra a befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportokra) vonatkozóan, amelyek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak, valamint azokra a tevékenységekre, amelyek a megszüntté minősítés kritériumainak, az IFRS hatálybalépését követően felelnek meg. Az egység alkalmazhatja az IFRS rendelkezéseit valamennyi olyan befektetett eszközre (vagy elidegenítési csoportra), amelyek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak, valamint az olyan tevékenységekre, amelyek a megszüntté minősítés kritériumainak, az IFRS hatálybalépését megelőző időpontot követően felelnek meg, feltéve, hogy az IFRS alkalmazásához szükséges értékelések és információk beszerzésre kerültek azon időpontig, amikor a kritériumok eredetileg teljesültek.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

AZ IAS 35 VISSZAVONÁSA

45. A jelen IFRS hatályon kívül helyezi az IAS 35 *Megszűnő tevékenységek* standardot.
-

A FÜGGELÉK

Meghatározott kifejezések

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

Pénztermelő egység	Az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbeáramlásokat teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlásoktól.
Az egység része	Olyan tevékenységek és cash flow-k, amelyek működési és pénzügyi beszámolási célokra egyértelműen megkülönböztethetők az egység fennmaradó részétől.
Értékesítés költségei	Egy eszköz (vagy elidegenítési csoport) elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltség, a pénzügyi költségek és a nyereségadó kivételével.
Forgóeszközök	Olyan eszköz, amely megfelel az alábbi kritériumok valamelyikének: (a) az egység szokásos működési ciklusa során várhatóan realizálják, illetve azon belül szándékoznak értékesíteni vagy felhasználni; (b) elsősorban kereskedési céllal tartják; (c) várhatóan a mérlegfordulónapot követő 12 hónap során realizálják; vagy (d) pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes, kivéve, ha az nem cserélhető el vagy nem használható fel egy kötelezettség kiegyenlítésére legalább a mérlegfordulónapot követő 12 hónapig.
Megszűnt tevékenység	Az egység olyan része, amelyet elidegenítettek vagy értékesítésre tartottá minősítettek, és: (a) amely a tevékenység elkülönült, fontosabb üzletágát vagy földrajzi területét testesíti meg, (b) amely része a tevékenység egy elkülönült, fontosabb üzletágának vagy földrajzi területének az elidegenítésére irányuló koordinált tervnek, vagy (c) amely egy olyan leányvállalat, amelyet kizárólagosan továbbértékesítési célra szereztek meg.
Elidegenítési csoport	Az eszközök olyan csoportja, amelyet értékesítés útján vagy más módon együttesen, egy csoportként, egyetlen ügyletben szándékoznak elidegeníteni, és az ezen eszközökhöz közvetlenül kapcsolódó olyan kötelezettségek, amelyeket az ügylet során átadnak. A csoport tartalmazza az üzleti kombináció során megszerzett goodwillt is, ha a csoport pénztermelő egység, melyre a (2004-ben módosított) IAS 36 <i>Eszközök értékvesztése</i> standard 80-87. bekezdése alapján goodwill került felosztásra vagy az egy ilyen pénztermelő egységen belüli tevékenység.
Valós érték	Az az összeg, amelyért jól tájékozott és üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszköz elcserélhető, vagy egy kötelezettség kiegyenlíthető.
Biztos vételi elkötelezettség	Egy független féllel kötött megállapodás, amely mindkét félre nézve kötelező érvényű, és általában jogi úton érvényesíthető, amely (a) meghatározza az ügylet valamennyi jelentős feltételét, beleértve az árat, és az ügylet időpontját, valamint (b) olyan hátrányt tartalmaz a nem teljesítés esetére, amely megfelelően nagy ahhoz, hogy a teljesítést nagyon valószínűvé tegye.

IFRS 5

Nagyon valószínűJelentősen valószínűbb, mint a **valószínű**.**Befektetett eszközök**Olyan eszköz, ami nem felel meg a **forgóeszköz** definíciójának.**Valószínű**

Valószínűbb, mint nem.

Megtérülő összegAz eszköz értékesítés költségeivel csökkentett **valós értéke** és **használati értéke** közül a magasabb.**Használati érték**

Egy eszköz folyamatos használatából, és hasznos élettartama végén történő elidegítéséből várhatóan keletkező becsült jövőbeli cash flow-k jelenértéke.

B FÜGGELÉK

Alkalmazásra vonatkozó kiegészítés

A jelen függelék az IFRS elválaszthatatlan részét képezi.

AZ ÉRTÉKESÍTÉS BEFEJEZÉSÉHEZ SZÜKSÉGES HATÁRIDŐ MEGHOSSZABBÍTÁSA

- B1 A 9. bekezdésben leírtak alapján az értékesítés befejezéséhez szükséges időszak meghosszabbodása nem zárja ki, hogy az eszközt (elidegenítési csoportot) értékesítésre tartottnak minősítsék, amennyiben a késedelmet az egység ellenőrzési körén kívül eső események vagy körülmények okozták, és elegendő bizonyíték áll rendelkezésre arra, hogy az egység továbbra is elkötelezett az eszköz (vagy elidegenítési csoport) eladása mellett. A 8. bekezdésben szereplő egyéves előírás alóli kivétel ily módon alkalmazható a következő helyzetekben, amelyekben az alábbi események vagy körülmények állnak fenn:
- (a) abban időpontban, amikor az egység elkötelezi magát egy befektetett eszköz (vagy elidegenítési csoport) értékesítésére vonatkozó terv mellett, ésszerűen azt várja, hogy mások (nem a vevő) olyan feltételeket fognak támasztani az eszköz (vagy elidegenítési csoport) átruházására vonatkozóan, amelyek miatt az értékesítés befejezéséhez szükséges időszakot meghosszabbítja, és:
 - (i) az e feltételekre való reagáláshoz szükséges intézkedéseket addig nem lehet kezdeményezni, amíg egy *biztos vételi elkötelezettség* nem áll fenn,
 - és
 - (ii) a biztos vételi elkötelezettség megszerzése egy éven belül nagyon valószínű.
 - (b) az egység megszerzi a biztos vételi elkötelezettséget, és ennek eredményeként a vevő vagy mások váratlanul olyan feltételeket támasztanak a korábban értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoport) átadására vonatkozóan, amelyek meghosszabbítják az értékesítés befejezéséhez szükséges időszakot; és
 - (i) a szükséges azonnali intézkedések megtörténtek az új feltételekre válaszul,
 - és
 - (ii) a kieléltető tényezőkre vonatkozóan kedvező megoldás várható.
 - (c) az előzetes egyéves időszak alatt olyan körülmények következtek be, amelyek korábban valószínűtlennek tűntek, és ennek eredményeként a korábban értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök (vagy elidegenítési csoport) nem került értékesítésre az adott időszak végéig, és:
 - (i) az első egyéves időszak alatt az egység megtette a körülmények megváltozása miatt szükséges intézkedéseket,
 - (ii) a befektetett eszközök (elidegenítési csoport) aktív marketing tevékenység alatt áll, a megváltozott körülményeket figyelembe véve ésszerű áron,
 - és
 - (iii) a 7. és 8. bekezdésben szereplő kritériumok teljesülnek.

IFRS 5

C FÜGGELÉK

Egyéb IFRS-ek módosítása

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

C1 A (2003-ban módosított) IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard az alábbiak szerint módosul.

Az 68. bekezdés módosított szövege a következő:

68. **Magának a mérlegnek minimálisan az alábbi összegeket bemutató sorokat kell tartalmaznia, amennyiben azok a 68A bekezdés alapján nem kerülnek kimutatásra:**

(a) ...

A 68A. bekezdés az alábbiak szerint módosul:

68A. **Magának a mérlegnek tartalmaznia kell továbbá az alábbi összegeket bemutató sorokat:**

(a) az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottnak minősített befektetett eszközök, valamint az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó eszközök összességét,

valamint

(b) az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó kötelezettségeket.

Az 81. bekezdés módosított szövege a következő:

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

...

(d) az adóráfordításokat;

(e) egyetlen összeget, amely (i) a megszünt tevékenységek adózott nyereségének vagy veszteségének, és (ii) a megszünt tevékenységet alkotó eszközöknek vagy elidegenítési csoport(ok)nak az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéken történő értékelése vagy elidegenítése kapcsán elszámolt adózott nyereségének vagy veszteségének összegét tartalmazza;

valamint

(f) a nyereség vagy veszteség értékét.

A 87(e) bekezdés módosított szövege a következő:

(e) megszünt tevékenységek;

C2 Az IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standard 22(b) és (c) bekezdésének módosított szövege a következő:

(b) egy tevékenység megszűnésére vonatkozó terv bejelentése;

- (c) jelentősebb eszköz vásárlások, az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek standard alapján eszközök értékesítésre tartottá minősítése, valamint eszközök egyéb elidegenítése vagy jelentős eszközök állam általi kisajátítása;

C3 Az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard az alábbiak szerint módosul.

Az 52. bekezdés módosított szövege a következő:

52. **Az egységnek valamennyi bemutatandó szegmensre közzé kell tennie szegmens eredményt, elkülönülten bemutattva a folytatódó tevékenységekből és a megszünt tevékenységekből származó eredményeket.**

A következő új 52A. bekezdés kerül be:

- 52A. **Az egységnek a pénzügyi kimutatásokban korábbi időszakokra bemutatott szegmens eredményeket újra meg kell állapítania oly módon, hogy az 52. bekezdésben a megszünt tevékenységekre vonatkozóan előírt közzétételek valamennyi olyan tevékenységre vonatkozzanak, amelyek a legutolsó bemutatott időszak mérlegfordulónapján megszüntnek minősültek.**

Az 67. bekezdés módosított szövege a következő:

67. **Az egységnek be kell mutatnia a bemutatandó szegmensekre közzétett információk és a konsolidált vagy egységszintű pénzügyi kimutatásokban foglalt összesített információk levezetését. E levezetés részeként az egységnek egyeztetnie kell a szegmens bevételeket az egység külső vevőktől származó bevételeivel (beleértve az egység olyan külső vevőktől származó bevételeit, amelyek egyik szegmensbe sincsenek besorolva); a folytatódó tevékenységekből származó szegmens eredményeket egyeztetni kell az egység folytatódó tevékenységekből származó működési nyereségének vagy veszteségének összehasonlítható értékével; valamint az egység folytatódó tevékenységeiből származó nyereséggel vagy veszteséggel; a megszünt tevékenységekből származó szegmens eredményt egyeztetni kell az egység megszünt tevékenységeiből származó nyereségével vagy veszteségével; a szegmens eszközeit...**

C4 A 2003-ban módosított IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard az alábbiak szerint módosul.

Az 3. bekezdés módosított szövege a következő:

3. Ez a standard nem vonatkozik:

- (a) az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottak minősített ingatlanokra, gépekre és berendezésekre;

- (b) a biológiai eszközökre...;

vagy

- (c) ásványi jogokra...

Ugyanakkor a jelen standard vonatkozik az (b) és (c) pontokban leírt eszközök kifejlesztésére és fenntartására használt ingatlanokra, gépekre és berendezésekre.

Az 55. bekezdés módosított szövege a következő:

55. ... Az eszköz értékcsökkentése az eszköznek az IFRS 5 szerinti értékesítésre tartottá (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítésének időpontja és a kivezetésének az időpontja közül a korábbi időpontban szűnik meg. Ily módon az értékcsökkentés nem szűnik meg, amikor az eszköz feleslegessé válik, vagy az aktív használatból azt kivonják, kivéve, ha azt már teljesen értékcsökkentették. Ugyanakkor azonban...

IFRS 5

Az 73(e)(ii) bekezdés módosított szövege a következő:

- (ii) **az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;**

A 79(c) bekezdés módosított szövege a következő:

- (c) az aktív használatból kivont, és az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottnak nem minősülő ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értéke;

C5 A 2003-ban módosított IAS 17 *Lízingek* standardba az alábbi 41A bekezdés kerül be:

- 41A. A pénzügyi lízing alapján meglévő olyan eszközt, amelyet az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősítenek (vagy amely egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoport része), az adott IFRS alapján kell elszámolni.

C6 Az IAS 27 *Konzolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 12. bekezdés módosított szövege a következő:

12. **A konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az anyavállalat* valamennyi leányvállalatát tartalmazniuk kell.**

Az alábbi lábjegyzet kerül be a 12. bekezdéshez:

- (*) Amennyiben az akvizíciókor egy leányvállalat megfelel az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek* standardban foglalt értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek, azt az adott standard alapján kell elszámolni.

A 16-18. bekezdések törlésre kerültek.

Az 37. bekezdés módosított szövege a következő:

37. **Amikor egyedi pénzügyi kimutatásokat készítenek, az olyan leányvállalatokban, közös vezetésű és társult vállalkozásokban lévő befektetéseket, amelyek nem minősülnek értékesítésre tartottnak (vagy nem részei egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak) az IFRS 5 alapján az alábbiak közül valamelyik módon kell elszámolni:**

- (a) **bekerülési értéken, vagy**

- (b) **az IAS 39 szerint.**

A befektetések egyes kategóriáira azonos elszámolást kell alkalmazni. Az olyan leányvállalatokban, közös vezetésű és társult vállalkozásokban lévő befektetéseket, amelyek értékesítésre tartottnak minősülnek (vagy részei egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak) az IFRS 5 alapján az adott IFRS alapján kell elszámolni.

Az 39. bekezdés módosított szövege a következő:

39. **A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az IAS 39 szerint kimutatott közös vezetésű vállalkozásokban és társult vállalkozásokban lévő befektetéseket a befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban ugyanilyen módon kell kimutatni.**

A 40(a) és (b) bekezdések törlésre kerülnek.

C7 Az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standard az alábbiak szerint módosul:

Az 13. bekezdés módosított szövege a következő:

13. **A társult vállalkozásban lévő befektetést a tőkemódszer alapján kell elszámolni, kivéve az alábbi eseteket:**

(a) **az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottnak minősített befektetésekre;**

(b) ...

Az 14. bekezdés módosított szövege a következő:

14. **A 13(a) bekezdésben meghatározott befektetéseket az IFRS 5 alapján kell elszámolni.**

A 15. bekezdés módosításra került, és az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardra történő utalásnak az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardra való módosítása után szövege a következő:

15. Amikor egy korábban értékesítésre tartottnak minősített társult vállalkozásban lévő befektetés már nem felel meg az ezen minősítés követelményeinek, azt a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni az értékesítésre tartottá minősítésének az időpontjától. Az értékesítésre tartottá minősítést követő időszakok pénzügyi kimutatásait ennek megfelelően módosítani kell.

A 16. bekezdés törlésre kerül.

Az 38. bekezdés módosított szövege a következő:

38. **„közé kell tenni. A befektetőnek a társult vállalkozás megszűnt tevékenységeiben való bármely részesedését szintén elkülönülten kell közzétenni.**

C8 Az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standard az alábbiak szerint módosul:

Az 2(a) bekezdés módosított szövege a következő:

(a) **az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottnak minősített érdekeltségekre;**

Az 42. bekezdés módosított szövege a következő:

42. **Az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősülő, közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségeket az adott IFRS szerint kell elszámolni.**

A 43. bekezdés módosításra került, és az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standardra történő utalás az IFRS 3-ra módosítása után szövege a következő:

43. Amikor egy korábban értékesítésre tartottnak minősített, közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltség már nem felel meg az ezen minősítés követelményeinek, azt a részarányos konszolidáció vagy a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni az értékesítésre tartottá minősítésének az időpontjától. Az értékesítésre tartottá minősítést követő időszakok pénzügyi kimutatásait ennek megfelelően módosítani kell.

A 44. bekezdés törlésre kerül.

IFRS 5

C9 Az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 1. bekezdés módosított szövege a következő:

1. ***A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének az elszámlására, kivéve:***

(a) ...

(f) ... *(ld. IAS 40 Befektetési célú ingatlanok);*

(g) ... *(ld. IAS 41 Mezőgazdaság);*

valamint

(h) ***az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottak minősített befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat).***

Az 2. bekezdés módosított szövege a következő:

2. A jelen standard nem vonatkozik a beruházási szerződésekből származó készletekre és eszközökre, a halasztott adó követelésre, a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre, valamint az értékesítésre tartottak minősített (vagy az értékesítésre tartottak minősített elidegenítési csoportba tartozó) eszközökre, mivel az ezen eszközökre vonatkozó meglévő standardok tartalmazzák az ilyen eszközök megjelenítésére és értékelésére vonatkozó szabályokat.

Az 5. bekezdésben a pénztermelő egység definíciója az alábbiakra módosul:

Pénztermelő egység az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbeáramlást teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlástól.

A 9(f) bekezdés utolsó mondatához az alábbi lábjegyzet kerül beillesztésre:

(^o) Amikortól egy eszköz megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (vagy belekerül egy értékesítésre tartott elidegenítési csoportba), ki van zárva az IAS 36 standard hatálya alól, és azt az IFRS 5 alapján kell elszámlolni.

C10 Az (2004-ban módosított) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard az alábbiak szerint módosul.

A „nettó eladási ár”-ra történő minden utalás az „értékesítési költségekkel csökkentett valós érték”-re módosul.

Az 2. bekezdés módosított szövege a következő:

2. ***A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének megjelenítésénél, kivéve:***

(a) ...

(i) ***az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottá minősített befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat).***

Az 3. bekezdés módosított szövege a következő:

3. A jelen standard nem vonatkozik a beruházási szerződésekből származó készletekre és eszközökre, a halasztott adó követelésre, a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre, valamint az értékesítésre tartottnak minősített (vagy az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) eszközökre, mivel az ezen eszközökre vonatkozó meglévő standardok tartalmazzák az ilyen eszközök megjelenítésére és értékelésére vonatkozó szabályokat.

Az 6. bekezdésben a pénztermelő egység definíciója az alábbiakra módosul:

Pénztermelő egység az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely olyan pénzbeáramlást teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlástól.

A 12(f) bekezdés utolsó mondatához az alábbi lábjegyzet kerül beillesztésre:

- (*) Amikortól egy eszköz megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (vagy belekerül egy értékesítésre tartott elidegenítési csoportba), ki van zárva az IAS 36 standard hatálya alól, és azt az IFRS 5 alapján kell elszámolni.

C11 Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard 9. bekezdése a következőre módosul:

9. A jelen standard vonatkozik az átszervezésekre (beleértve a megszűnt tevékenységekre) vonatkozó céltartalékokra. Amikor egy átszervezés megfelel a megszűnt tevékenység definíciójának, az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek* standard további közzétételi kötelezettséget írhat elő.

C12 Az (1998-ban kibocsátott) (*) IAS 38 *Immateriális javak* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 2. bekezdés módosított szövege a következő:

2. Jelen standard nem vonatkozik például:

(a) ...

(e) ...;

(f) ... és értékelés);

valamint

- (g) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített (vagy az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) befektetett immateriális eszközökre.

Az 79. bekezdés módosított szövege a következő:

79. ... ***Az amortizációt az eszköznek az IFRS 5 Értékesítésre tartott eszközök és megszűnt tevékenységek standard szerinti értékesítésre tartottá (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítésének időpontja és a kivezetésének az időpontja közül a korábbi időpontban kell megszüntetni.***

Az 106. bekezdés módosított szövege a következő:

106. Az immateriális eszköz amortizálása nem fejeződik be akkor, amikor az immateriális eszközt már nem használják, kivéve, ha az eszköz már teljes mértékben értékcsökkentésre került, vagy az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősítették (vagy az része egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak).

(*) Ahogy azt az IAS 16 2003-ban módosította

IFRS 5

Az 107(e)(ii) bekezdés módosított szövege a következő:

- (ii) az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;

C13 Az (2004-ban módosított) IAS 38 *Immateriális javak* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 3. bekezdés módosított szövege a következő:

3. ... Jelen standard nem alkalmazandó például az alábbiakra:

(a) ...

- (h) az IFRS 5 *Értékesítésre tartott eszközök és megszűnt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősített (vagy az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) befektetett immateriális eszközökre.

Az 97. bekezdés módosított szövege a következő:

97. ...Az amortizációt az eszköznek az IFRS 5 *Értékesítésre tartott eszközök és megszűnt tevékenységek standard szerinti értékesítésre tartottá (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítésének időpontja és a kivezetésének időpontja közül a korábbi időpontban kell megszüntetni...*

Az 117. bekezdés módosított szövege a következő:

117. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz nem fejeződik be akkor, amikor az immateriális eszközt már nem használják, kivéve, ha az eszköz már teljes mértékben értékcsökkentésre került, vagy az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak minősítették (vagy az része egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak).

Az 118(e)(iii) bekezdés módosított szövege a következő:

- (ii) az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;

C14 A (2003-ban módosított) IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard az alábbiak szerint módosul.

Az 9(a) bekezdés módosított szövege a következő:

- (a) az olyan ingatlanok, amelyeket a szokásos üzletmenet során megvalósuló értékesítés céljaira tartanak;

Az 56. bekezdés módosított szövege a következő:

56. *A kezdeti megjelenítést követően a bekerülési érték modellt választó egységnek az összes befektetési célú ingatlanját az IAS 16-ban e módszerre meghatározott előírásoknak megfelelően kell értékelnie, kivéve azokat, amelyek az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján megfelelnek az értékesítésre tartottnak minősítés feltételeinek (vagy részei egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportnak). Az értékesítésre tartottnak minősített (vagy az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési eszközcsoporthoz tartozó) befektetési célú ingatlanokat az IFRS 5 alapján kell értékelni.*

A 76(c) bekezdés módosított szövege a következő:

- (c) az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;

Az 79(a)(iii) bekezdés módosított szövege a következő:

- (iii) *az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottá, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoporthoz tartozóvá minősített eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;*

C15 Az IAS 41 Mezőgazdaság standard az alábbiak szerint módosul:

Az 30. bekezdés módosított szövege a következő:

30. *Feltételezett, hogy egy biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető. Ez a feltételezés kizárólag a kezdeti megjelenítéskor, egy olyan biológiai eszköz esetében cáfolható meg, amelyre vonatkozóan nem állnak rendelkezésre piac által meghatározott árak vagy értékek, és amely esetében a valós érték alternatív becsléseiről megállapítható, hogy azok egyértelműen megbízhatatlanok. Ilyen esetben ezt a biológiai eszközt annak a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értékén kell értékelni. Amint az ilyen biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhetővé válik, az egységnek azt az eszköz eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelnie. Amint a nem befektetett biológiai eszköz megfelel az értékesítésre tartottá minősítés feltételeinek (vagy az egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá válik), az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján, vélelmezni kell, hogy valós értéke megbízhatóan meghatározható.*

A 50(c) bekezdés módosított szövege a következő:

- (c) *az értékesítésnek, valamint az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottnak (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozónak) minősített biológiai eszközöknek betudható csökkenéseket;*

C16 Az IFRS 1 A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása standard az alábbiak szerint változik.

Az 12(b) bekezdés módosított szövege a következő:

- (b) a 26-34B bekezdések tiltják más IFRS-ek egyes vonatkozásainak visszamenőleges alkalmazását.

Az 26. bekezdés módosított szövege a következő:

26. A jelen IFRS tiltja más IFRS-ek egyes vonatkozásainak visszamenőleges alkalmazását, amelyek az alábbiakra vonatkoznak:

- (a) ...
- (b) fedezeti elszámolás (28-30. bekezdések);
- (c) becslések (31-34. bekezdések);

és

- (d) az értékesítésre tartottnak minősített eszközök és megszűnt tevékenységek.

A következő új 34A. bekezdés kerül be:

- 34A. Az IFRS 5 előírja, hogy azt a jövőre nézve kell alkalmazni azokra a befektetett eszközökre (vagy elidegenítési csoportokra) vonatkozóan, amelyek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak, valamint azokra a tevékenységekre, amelyek a megszüntté minősítés kritériumainak, az IFRS hatálybalépését követően felelnek meg. Az IFRS 5 lehetővé teszi, hogy az egység az IFRS rendelkezéseit alkalmazza valamennyi olyan befektetett eszközre (vagy elidegenítési csoportra), amelyek az értékesítésre tartottá minősítés kritériumainak, valamint az olyan tevékenységekre, amelyek a megszüntté minősítés kritériumainak, az IFRS hatálybalépését megelőző időpontot követően felelnek meg, feltéve, hogy az IFRS alkalmazásához szükséges értékelések és információk beszerzésre kerültek azon időpontig, amikor a kritériumok eredetileg teljesültek.

IFRS 5

A következő új 34B. bekezdés kerül be:

34B. Az IFRS-ekre 2005. január 1-je előtt áttérő egység az IFRS 5 átmeneti rendelkezéseit kell alkalmazza. Az IFRS-ekre 2005. január 1-jén vagy azt követően áttérő egység az IFRS-t visszamenőlegesen kell alkalmazni.

C17 Az IFRS 3 Üzleti kombinációk standard az alábbiak szerint módosul

Az 36. bekezdés módosított szövege a következő:

36. ***A felvásárlónak az akvizíció időpontjában fel kell osztania az üzleti kombináció költségét azáltal, hogy megjeleníti a felvásárolt azon azonosítható eszközeit, kötelezettségeit és függő kötelezettségeit, amelyek megfelelnek a 37. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak, azok adott időpontban érvényes valós értékén, kivéve azokat a befektetett eszközöket (vagy elidegenítési csoportokat), amelyek az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszűnt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottként kerültek besorolásra, amelyeket az értékesítés költségeivel csökkentett valós értéken kell kimutatni. A különbözetet...***

Az 75(b) és (d) bekezdések módosított szövege a következő:

- (b) az időszak során kimutatott további goodwillt, kivéve az elidegenítési csoport részét képező goodwillt, ami az akvizíciókor megfelel az értékesítésre tartott minősítésnek az IFRS 5-tel összhangban;
- (d) az IFRS 5-tel összhangban értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoport részét képező goodwillt, valamint a tárgyidőszakban kivezetett goodwillt, amely korábban nem tartozott az értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba;

C18 A 2004. március 31-én hatályos Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban, beleértve a Nemzetközi Számvetési Standardokat és Értelmezéseket is, a „megszűnő tevékenységekre” történő hivatkozások „megszűnt tevékenység”-re változnak.

Eszközök értékvesztése

TARTALOM

Bekezdés

Cél	1
Hatókör	2–5
Fogalmak	6
Az értékvesztést elszenvedett eszköz azonosítása	7–17
A megtérülő érték meghatározása	18–57
A határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak megtérülő értékének meghatározása	24
Az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték	25–29
Használati érték	30–57
Jövőbeni cash flow-k becslésének alapja	33–38
Jövőbeni cash flow-k becslésének összetevői	39–53
Jövőbeni cash flow-k külföldi pénznemben	54
Diszkontráta	55–57
Értékvesztés miatti veszteség megjelenítése és értékelése	58–64
Pénztermelő egységek és goodwill	65–108
Az eszközt magukban foglaló pénztermelő egységek azonosítása	66–73
Pénztermelő egység megtérülő értéke és könyv szerinti értéke	74–103
Goodwill	80–99
A goodwill hozzárendelése a pénztermelő egységekhez	80–87
A goodwill-lel rendelkező pénztermelő egységek értékvesztésének vizsgálata	88–90
Kisebbségi részesedés	91–95
Az értékvesztési vizsgálat elvégzésének ütemezése	96–99
Társasági eszközök	100–103
A pénztermelő egység értékvesztés miatti vesztesége	104–108
Értékvesztés miatti veszteség visszaírása	109–125
Egyedi eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírása	117–121
A pénztermelő egység értékvesztés miatti vesztesége	122–123
A goodwill értékvesztés miatti veszteségének visszaírása	124–125

IAS 36

Bevezetés

Közzététel	126–137
A goodwillt vagy határozatlan hasznos időtartamú immateriális eszközöket tartalmazó pénztermelő egységek megtérülő értékének megállapításához felhasznált becslések	134–137
Átmeneti rendelkezések és hatálybalépés napja	138–140
Az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 visszavonása	141

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1998-as) IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot és az alábbiakra alkalmazandó:

- (a) az akvizíciókor az olyan üzleti kombinációk során megszerzett goodwillre és immateriális javakra, amelyek esetében a megállapodás időpontja 2004. március 31-e vagy későbbi.
- (b) valamennyi egyéb eszközre, a 2004. március 31-én vagy azt követően kezdődő éves időszakokra.

A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja azoknak az eljárásoknak az előírása, amelyeket az 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 az egységet az értékvesztés miatti veszteség megjelenítésére. A standard meghatározza továbbá azokat az eseteket, amikor az egységnek vissza kell írnia az értékvesztés miatti veszteséget, és meghatározza a közzétételi előírásokat.

HATÓKÖR

2. *A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének elszámolásánál, kivéve:*

- (a) *a készleteket (ld. IAS 2 Készletek);*
- (b) *a beruházási szerződésekből származó követeléseket (ld. IAS 11 Beruházási szerződések);*
- (c) *a használt adóköveteléseket (ld. IAS 12 Nyeréségadók);*
- (d) *a munkavállalói juttatásokból származó eszközöket (ld. IAS 19 Munkavállalói juttatások);*
- (e) *az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard hatálya alá tartozó pénzügyi instrumentumokat;*
- (f) *a valós értéken kimutatott befektetési célú ingatlanokat (ld. IAS 40 Befektetési célú ingatlanok);*
- (g) *a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó, az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközöket (ld. IAS 41 Mezőgazdaság).*

- (h) *a halasztott szerzési költségeket és immateriális javakat, melyek az IFRS 4 Biztosítási szerződések standard hatálya alá tartozó, a biztosítónak a biztosítási szerződése alapján fennálló szerződéses jogaiból keletkeztek;*

valamint

- (i) *az IFRS 5 Az 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 tartozó pénzügyi eszközökre:

- (a) leányvállalatok, az IAS 27 *Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standardban foglalt meghatározás alapján;
- (b) társult vállalkozások, az IAS 28 *Társult vállalkozásokban lévő befektetések* standardban foglalt meghatározás alapján;

és

- (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 azonban a jelen standard alkalmazandó az egyéb standardok, pl. az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardban meghatározott átértékelési módszer alapján átértékelt értéken (azaz valós értéken) nyilvántartott eszközökre. Annak elbírálása, hogy egy átértékelt eszköz értékvesztett-e, attól függ, milyen alapon került megállapításra a valós érték:

- (a) ha az eszköz valós értéke annak piaci értéke, akkor az eszköz valós értéke és az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke közötti egyetlen különbséget az eszköz elidegenítésének a közvetlen többletköltségei jelentik:
- (i) ha az elidegenítés költségei elhanyagolhatóak, az átértékelt eszköz megtérülő értéke szükségszerűen megközelíti, vagy meg is haladja az átértékelt értéket (azaz valós értéket). Ez esetben az átértékelési előírások végrehajtása után már valószínűtlen, hogy az újraértékelt eszköz értékvesztett lenne, így a megtérülő értéket nem kell felbecsülni.
- (ii) ha az elidegenítés költségei nem elhanyagolhatóak, az átértékelt eszköz költségekkel csökkentett valós értéke szükségszerűen alacsonyabb a valós értékénél. Ezért az átértékelt eszköz értékvesztetté válik, ha használati értéke kisebb, mint az átértékelt értéke (azaz valós értéke). Ez esetben az átértékelési előírások végrehajtása után az 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 követése után ezért az egység ezt a standardot alkalmazza annak megállapításához, hogy az eszköz elszenvedett-e értékvesztést.

FOGALMAK

6. 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 üzleti szándékkal rendelkező vevőket és eladókat;*

és

- (c) *az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetők.*

A megállapodás napja egy üzleti kombináció esetében az az időpont, amikor a kombinációban résztvevő felek jelentős megállapodásra jutnak, és a nyilvánosan jegyzett társaságok esetében azt nyilvánosan bejelentik. Az ellenséges felvásárlás esetében a lényegi megállapodás létrejöttének legkorábbi időpontja az az időpont, amikor a felvásárolt tulajdonosai közül elegendő számú elfogadta a felvásárlónak a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzésére vonatkozóan tett ajánlatát.

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

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 egységnek a jövőbeli cash flow-ihoz hozzájárulnak.

Az elidegenítés költségei egy eszköz vagy egy pénztermelő egység elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többlet-költségek, 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 ()*

Az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték egy eszköznek jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből szereshető összeg, csökkentve az elidegenítés költségeivel.

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 költségekkel csökkentett valós értéke és használati értéke közül a magasabb.

(*) fn Az immateriális javak esetében általában az „amortizáció” kifejezést használják az „értékcsökkenés” helyett. A két kifejezés ugyanazt jelenti.

A hasznos élettartam vagy:

- (a) az az időszak, amely alatt az egység várhatóan használni fog egy eszközt; vagy*
- (b) azoknak a termékeknek vagy hasonló teljesítményegységeknek a száma, amelyeket az eszköz révén az egység várhatóan kinyerhet.*

A használati érték a valamely eszközből vagy pénztermelő egységből várhatóan befolyó jövőbeni cash flow-k jelenértéke.

Az értékvesztést elszenvedett eszköz azonosítása

7. A 8 – 17. bekezdések részletezik, 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. bekezdések részletezik. Ezek a követelmények szintén az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is.
 - (b) az 58 – 108. bekezdések meghatározzák az értékvesztésből származó veszteségek megjelenítésére és értékelésére vonatkozó előírásokat. A goodwillen kívüli egyéb elkülönült eszközökre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésével és értékelésével az 58 – 64. bekezdések foglalkoznak. A 65 – 108. bekezdések foglalkoznak a pénztermelő egységek és a goodwill értékvesztési veszteségeivel.
 - (c) A 109 – 116. bekezdések határozzák meg az egy eszközre vagy pénztermelő egységre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség visszairására 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. bekezdésekben, a pénztermelő egységekre a 122 – 123. bekezdésekben, és a goodwillre a 124 – 125. bekezdésekben.
 - (d) A 126 – 133. bekezdések meghatározzák, milyen információkat kell közzétenni az eszközökre és pénztermelő egységekre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségekre és azok visszairására vonatkozóan. A 134 – 137. bekezdések további közzétételi előírásokat határoznak meg olyan pénztermelő egységekre vonatkozóan, melyekre goodwill vagy határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak kerültek allokálásra az értékvesztés tesztelése céljából.
8. Egy eszköz akkor értékvesztett, ha annak könyv szerinti értéke meghaladja annak megtérülő értékét. A 12 – 14. bekezdések néhány értékvesztésre utaló jelzést tárgyalnak. Ha ezeknek a jeleknek bármelyike észlelhető, az egységnek el kell készítenie a megtérülő érték formális becslését. A 10. bekezdésben leírtakat kivéve, jelen standard nem írja elő az egység számára, hogy a megtérülő értékre vonatkozóan formális becsléseket végezzen el, amennyiben nincs értékvesztésre utaló jel.
9. *Az egységnek minden mérlegfordulónapon fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy az eszköz értékvesztett lehet. Ha bármely ilyen jelzés létezik, az egységnek fel kell becsülnie az eszköz megtérülő értékét.*
10. *Függetlenül attól, hogy van-e értékvesztésre utaló a jel, az egységnek:*
 - (a) évente meg kell vizsgálnia a határozatlan hasznos élettartamú vagy használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszközöket, azok könyv szerinti értékét összehasonlítva a megtérülő értékkel. Ezt a vizsgálatot az év 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 ha az adott immateriális eszköz kezdeti megjelenítése a tárgyévben volt, azt még a tárgyév vége előtt tesztelni kell értékvesztés szempontjából.*

IAS 36

(b) *évente meg kell vizsgálnia a 80 – 99. bekezdések alapján az üzleti kombinációban megszerzett goodwillt értékvesztési szempontból.*

11. Az immateriális eszköz arra való képessége, hogy elegendő jövőbeni gazdasági hasznokat hozzon létre saját könyv szerinti értékének megtérülésére, általában nagymértékű bizonytalanság tárgya az eszköz használatbavételre alkalmassá válása időpontjáig, összehasonlítva a használatbavétel utáni helyzettel. Ezért a jelen standard előírja, hogy a használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszköz könyv szerinti értékét legalább évente egyszer tesztelni kell az értékvesztés szempontjából.
12. *Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, az egységnek legalább a következő jelzéseket kell figyelembe vennie:*

Külső információ-források

- (a) *az időszak folyamán egy eszköz piaci értéke annál jelentősen nagyobb mértékben lecsökken, mint ami az idő múlásának okán és rendeltetésszerű használat mellett várható lett volna.*
- (b) *az egységre nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben az egység működésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták;*
- (c) *a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráta 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) *az egység nettó eszközeinek könyv szerinti értéke magasabb, mint a piaci tőkeértéke.*

Belső információ-források

- (e) *bizonyíték van arra, hogy egy eszköz elavult vagy fizikai károsodást szenvedett.*
- (f) *az egységre nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. E változások magukban foglalják az eszköz használaton kívül helyezését, olyan terveket, amelyek annak a tevékenységnek a megszüntetésére vagy átszervezésére irányulnak, amelynek körében az eszköz működik, vagy arra, hogy az eszközt a korábban várt időpont előtt elidegenítik; továbbá az eszköz hasznos élettartamának a korábbi határozatlanról határozott időtartamra történő változtatását. (*)*
- (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. Az egység az eszköz esetleges értékvesztésére utaló egyéb jelzéseket is azonosíthat, melyek ugyancsak kötelezik az eszköz megtérülő értékének meghatározására, vagy a goodwill esetében a 80 – 99. bekezdések 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 eszköz működtetéséből származó aktuális nettó cash flow-k vagy működési nyereség vagy veszteség jelentősen kedvezőtlenebbek a tervezettnél;*

(*) Amikor egy eszköz továbbértékesítésre tartottá minősül (vagy belekerül egy továbbértékesítési célra tartott elidegenítendő csoportba), kiesik a jelen standard hatálya alól, és azt az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek* standard alapján kell elszámolni.

- (c) az eszköz használatából 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 pénzkidadás, ha a jelen időszak számadatait a jövőre vonatkozó tervezett számokkal összevonják.
15. A 10. bekezdésben jelzettek szerint a jelen standard előírja a határozatlan hasznos élettartamú, és a használatbavételre még készen nem álló immateriális eszközök, valamint a goodwill legalább évente történő értékvesztési vizsgálatát. Azon esetektől eltekintve, melyeknél 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, az egység számára nem szükséges, hogy az eszköz megtérülő értékét újra megbecsülje, ha nem következtek be olyan események, amelyek ezt a különbséget megszüntetnék. Ehhez hasonlóan korábbi vizsgálat esetleg azt mutathatja, hogy egy eszköz megtérülő értéke érzéketlen a 12. bekezdésben felsorolt egy (vagy több) jelzésre.
16. A 15. bekezdés szemléltetéseként, ha a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetések hozamrátái az időszak folyamán növekedtek, az 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 eszköz diszkontrátájára, 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 érzékenységtanulmány 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, az egység esetleg be tudja mutatni, hogy korrigálnia kellett bevételeit, a piaci kamatlábakban bekövetkezett növekedés kompenzálására);
- 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, értékcsökkenési (amortizációs) módszerét vagy maradványértékét szükséges felülvizsgálni és az eszközre vonatkozó standardnak megfelelően helyesbíteni még akkor is, ha az eszközzel kapcsolatban semmilyen értékvesztés miatti veszteség nem került megjelenítésre.

A MEGTÉRÜLŐ ÉRTÉK MEGHATÁROZÁSA

18. A jelen standard úgy határozza meg a megtérülő érték fogalmát, 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. bekezdések részletezik. 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.

IAS 36

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, üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből szerezhető. Ebben az esetben az egység használhatja az eszköz használati értékét megtérülő értéként.
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 érték az egyedi eszközre kerül meghatározásra, kivéve, ha az eszköz nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek a más eszközök vagy eszközcsoportok által termelt bevételektől nagymértékben függetlenek. Ilyen esetben a megtérülő érték arra a pénztermelő egységre kerül megállapításra, amelyhez az eszköz tartozik (ld. 65 – 103. bekezdéseket), kivéve ha:
- (a) az eszköz költségekkel csökkentett valós értéke magasabb a könyv szerinti értékénél;
- vagy
- (b) az eszköz használati értéke a becslések szerint közel áll annak értékesítési költségekkel csökkentett valós értékéhez, és az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték meghatározható.
23. A becslések, átlagok és 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 javak megtérülő értékének meghatározása

24. A 10. bekezdés előírja a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak évente történő értékvesztési vizsgálatát, melynek során azok könyv szerinti értéke összehasonlításra kerül azok megtérülő értékével, függetlenül attól, hogy van-e értékvesztésre utaló jel. 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) az immateriális eszköz nem generál olyan pénzbevételt a folyamatos használatból, amely nagymértékben független az egyéb eszközök és eszközcsoportok által generált pénzbeáramlásoktól, és emiatt azt a pénztermelő egység részeként vizsgálják értékvesztés szempontjából, az adott egységet alkotó eszközök és kötelezettségek nem változtak meg jelentősen a legutolsó megtérülő érték számítás óta;
- (b) a legutolsó megtérülő érték számítás olyan összeget eredményezett, ami jelentős különbözettel meghaladta az eszköz könyv szerinti értékét;
- valamint
- (c) a legutolsó megtérülési érték számítás óta bekövetkezett események, valamint megváltozott körülmények értékelése alapján esetleges a valószínűsége annak, hogy egy jelenlegi megtérülő érték számítás eredménye az eszköz könyv szerinti értékénél alacsonyabb értéket eredményezne.

Az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték

25. Egy eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értékének legjobb bizonyítéka egy szokásos piaci feltételek szerint kötött 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 értékesítés költségeivel 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 értékesítés költségeivel csökkentett valós érték alapja az a rendelkezésre álló legjobb információ, amely tükrözi azt az összeget, amelyet egy egység az eszköznek jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből a mérleg fordulónapján az elidegenítés költségeinek levonása után szerezni tudna. Ennek az árnak a meghatározásánál az egység mérlegeli az adott iparágon belüli, hasonló eszközökre vonatkozó közelmúltbeli ügyletek kimenetelét. Az értékesítés költségeivel csökkentett valós érték nem kényszereladást tükröz, kivéve ha a vezetés azonnali eladásra kényszerül.
28. Az elidegenítés költségeit azok kivételével, amelyeket már kötelezettségként kimutatnak, az értékesítési költségekkel csökkentett valós érték megállapításakor levonják. Ilyenre példák a jogi költségek, az illetékek és hasonló ügyleti adók, az eszköz leszerelésének költségei, és a közvetlen, az eszköz értékesítésre alkalmas állapotba hozása kapcsán felmerülő járulékos költségek. Az üzleti tevékenységnek az eszköz elidegenítését követő szűkítésével vagy átszervezésével kapcsolatban felmerülő végkielégítések (ahogy azt az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* 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 a hasonló eseteket kezelni.

Használati érték

30. Az eszköz *használati értékének* kiszámítása a következő elemeket kell tükrözze:

- (a) 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, melyet a jelenlegi piaci kockázatmentes kamatláb tükröz;
 - (d) az eszközben rejlő bizonytalanság viselésének árát;
- valamint
- (e) egyéb tényezőket, pl. a likviditás hiányát, melyet a piaci résztvevők figyelembe vennének az egység által az adott eszközből tervezett jövőbeni cash flow-k árának megállapításánál.

31. Egy eszköz *használati értékének* megbecslése a következő lépéseket foglalja magában:

- (a) az eszköz folyamatos használatából és végső értékesítéséből származó pénzbevételek és pénzkidadások megbecslése;

és

- (b) ezekre a jövőbeni cash flow-kra a megfelelő diszkontráta alkalmazása.

IAS 36

32. A 30 (b), (d) és (e) albekezdésekben meghatározott elemek kifejezhetők a jövőbeni cash flow-k módosításaként vagy a diszkontráta módosításaként. Bármelyik módszert választja is az 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. Az A melléklet további útmutatást nyújt a jelenértéktechnikáknak az eszköz használati értéke meghatározására való felhasználására vonatkozóan.

Jövőbeni cash flow-k becslésének alapja

33. A használati érték megállapításakor az egységnek:

- (a) *a cash flow 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 cash flow előrejelzéseket a legutolsó pénzügyi tervek/előrejelzések adataira kell alapoznia, amelyet a vezetés jóváhagyott, de figyelmen kívül kell hagynia minden olyan jövőbeni tervezett pénzbevételt vagy pénzkidadást, ami valamely jövőbeni szerkezetátalakítás, vagy az eszköz teljesítményének fejlesztése vagy javítása miatt várható. Az ilyen terveken/előrejelzéseken alapuló prognózisok legfeljebb öt éves időszakot fedhetnek le, hacsak egy hosszabb időszak nem indokolható, és*
- (c) *a legutóbbi tervek/előrejelzések által felölelt időszakon túlra vonatkozó cash flow előrejelzéseknél a becslést olyan módon kell kialakítani, 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 országokra, amelyekben az egység működik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül, hacsak egy magasabb ütem nem indokolható.*

34. A vezetésnek értékelnie kell a cash flow előrejelzések alapjául szolgáló feltételezések ésszerűségét, megvizsgálva a múltbeli cash flow előrejelzések és 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 kimenetekkel, feltéve, hogy az ezen tényleges cash flow-k realizálásakor 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 cash flow 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 előrejelezni erre a hosszabb időszakra is.
36. Egy eszköz hasznos élettartamának végéig szóló cash flow előrejelzések becslése olyan módon történik, hogy a pénzügyi terveken/előrejelzéseken alapuló cash flow 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. Az egységeknek ezért nehézségeik fognak támadni abban, hogy hosszú távon (mondjuk 20 éven) keresztül túlszárnyalják azt az átlagos múltbeli növekedési ütemet, amely jellemző azokra a termékekre, iparágakra, vagy országokra, amelyekben az egység működik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül.
38. A pénzügyi tervekből/előrejelzésekből származó információ felhasználásánál az 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.

Jövőbeni cash flow-k becslésének összetevői

39. Jövőbeni cash flow-k becsléseinek tartalmazniuk kell:

- (a) az eszköz folyamatos használatából származó pénzbevételeket;
- (b) azokra a pénzkadásokra vonatkozó prognózisokat, amelyek szükségszerűek az eszköz folyamatos használatából eredő pénzbevételek megteremtése céljából (beleértve az eszköz használatra való előkészítéséhez kapcsolódó pénzkadásokat), és amelyek közvetlenül az eszköznek tulajdoníthatók vagy ésszerű és következetes módon ahhoz hozzárendelhetők;

és

- (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 pénzkadásokra 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 pénzkadást, akkor a jövőbeni pénzkadásokra vonatkozó becslés tartalmazza azt a bármilyen további pénzkadásra 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 pénzbévételt termelő eszközök által teremtetett olyan pénzbevételeket, amelyek a vizsgált eszköz által teremtetett pénzbevételektől nagymértékben függetlenek (például olyan pénzügyi eszközök, mint a követelések);

és

- (b) a kötelezettségeként kimutatott kötelmekhez kapcsolódó pénzkadásokat (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 pénzkadásokat, amelyeknek felmerülése az alábbi okokból várható:

- (a) jövőbeni átszervezés, amelyre az 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 pénzkadásokat vagy kapcsolódó költségmegtakarításokat (például a személyi jellegű költségek csökkenéseit), vagy hasznokat, amelyek egy olyan jövőbeni átszervezésből fognak várhatóan származni, amelyre az egység még nem kötelezte el magát;

vagy

IAS 36

(b) azokat a kiadásokat, amelyek az eszköz teljesítményét javítani fogják, vagy az ahhoz kapcsolódó pénzbevételeket.

46. Az átszervezés egy olyan program, amelyet a vezetés tervez el és ellenőriz, és amely lényegesen megváltoztatja vagy az egység üzleti tevékenységi körét vagy azt a módot, ahogy az üzleti tevékenységet végzik. Az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard ad útmutatást annak tisztázásához, hogy mikor kötelezte el magát egy egység az átszervezésre.

47. Amikor az egység elkötelezetté válik az átszervezésre, néhány eszközt valószínűleg érinteni fogja ez az átszervezés. Ha az egység elkötelezte magát az átszervezésre:

(a) a használati érték megállapításánál a jövőbeni pénzbevételekre és pénzkadásokra vonatkozó becsléseiben tükröződnek az átszervezésből fakadó költségmegtakarítások és egyéb hasznok (a vezetés által jóváhagyott legutóbbi pénzügyi tervekre/előrejelzésekre alapozva);

és

(b) az átszervezésre vonatkozó jövőbeni becsült pénzkadások becsléseit az átszervezési céltartalék az IAS 37-nek megfelelően tartalmazza.

Az 5. példa szemlélteti, milyen hatást gyakorol egy jövőbeni átszervezés a használati érték számítására.

48. Amíg az egységnél az eszköz teljesítményét javító pénzkadás nem jelentkezik, a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések nem tartalmazhatják a pénzkadáshoz kapcsolódó gazdasági hasznokból várhatóan keletkező becsült jövőbeni pénzbevételeket (ld. 6. szemléltető példa).

49. A jövőbeni cash flow-ra vonatkozó becslések azokat a jövőbeni pénzkadásokat tartalmazzák, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az eszközből annak jelenlegi állapotában várhatóan keletkező gazdasági hasznok szintje fenntartható legyen. Azokban az esetekben, amikor egy pénztermelő egység olyan eszközökből áll, melyek hasznos élettartamára vonatkozó becslések eltérnek, és amelyek mindegyike alapvető fontosságú az egység folyamatos működése szempontjából, a rövidebb hasznos élettartammal rendelkező eszközök újrabeszerezését 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 újrabeszerezését 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 pénzkadásokat;**

vagy

(b) **nyereségadó-bevételeket vagy kifizetéseket.**

51. A becsült jövőbeni cash flow-k olyan feltételezéseket tükröznek, amelyek összhangban vannak a diszkontráta meghatározásának módjával. Másiképpen 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 pénzkadásokat. 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, amely az eszköznek jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből az elidegenítés költségeinek levonása után szerezhető.**

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) az 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 mind az általános infláció által okozott, mind a specifikus jövőbeni áremelkedések vagy árcsökkenések hatásával helyesbítik. Ha viszont az eszköz folyamatos használatából származó jövőbeni cash flow-k becslésénél és a diszkontrátánál nem veszik figyelembe az általános infláció hatását, akkor ugyanezt a hatást az elidegenítés nettó cash flow-inak becslésénél is figyelmen kívül kell hagyni.

Jövőbeni cash flow-k külföldi pénznemben

54. A jövőbeni cash flow-kat abban a pénznemben kell becsülni, amelyben azok fel fognak merülni, majd a pénznemre érvényes diszkontrátával szükséges diszkontálni. A jelenértéket a használati érték kiszámításának napján érvényes azonnali árfolyamon kell átszámítani.

Diszkontráta

55. ***A diszkontrátá(k)nak olyan adózás előtti diszkontrátá(k)nak kell lennie (lenniük), amely(ek) a piac adott időpontban érvényes értékelését tükrözi(k):***

- (a) ***a pénz időértékének;***

valamint

- (b) ***az azon eszközre vonatkozó specifikus kockázatoknak, melyre vonatkozóan a jövőbeni cash flow becsléseket nem módosították.***

56. A piacnak a pénz időértékére vonatkozó jelenlegi minősítését és az eszközhez kapcsolódó sajátos kockázatokat tükröző ráta az a hozam, amelyet a befektetők megkövetelnének, ha nekik kellene kiválasztaniuk egy befektetést, amely az egység által az eszköz használatától elvártakkal egyező mértékű, ütemezésű és kockázati profilú cash flow-t teremtené. Ezt a rátát a hasonló eszközökkel kapcsolatos jelenlegi piaci ügyletek implicit kamatlába alapján, vagy egy tőzsdére bevezetett, termelékenység és kockázatok tekintetében a vizsgált eszközhez hasonló egyedi eszközzel (vagy eszközportfólióval) bíró egység súlyozott átlagos tőke költsége alapján becslik fel. Ugyanakkor az eszköz használati értékének megállapításához használt diszkontráta(k) nem tükrözheti(k) azon kockázatokat, melyekkel a jövőbeni cash flow becsléseket már módosították. Egyébként bizonyos feltételezések hatása kétszer kerül figyelembevételre.

57. Ha egy eszközspecifikus ráta a piacról közvetlenül nem szerezhető be, az 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. bekezdések rögzítik az értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésére és mérésére vonatkozó követelményeket az egyedi eszközökre vonatkozóan, kivéve a goodwillt. A pénztermelő egységekre, valamint a goodwillre vonatkozó értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésével és értékelésével a 65 – 108. bekezdések foglalkoznak.

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

61. A korábban át nem értékelt eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget a nyereségben vagy veszteségben számolják el. Egy átértékelte eszköz értékvesztés miatti veszteségét ugyanakkor közvetlenül az eszközhez kapcsolódó átértékelési többlettel szemben számolják el, amennyiben az értékvesztés miatti veszteség nem haladja meg az ugyanahhoz az eszközhez kapcsolódó átértékelési többlet összegét.

IAS 36

62. *Ha az értékvesztés miatti veszteség becsült összege nagyobb annak az eszköznek a könyv szerinti értékénél, amelyhez kapcsolódik, az egységnek akkor, és csak akkor kell kötelezettséget kimutatnia, ha azt más standard megköveteli.*
63. *Az értékvesztés miatti veszteség megjelenítése után az eszköz értékcsökkenését (amortizációját) a jövőbeni időszakra helyesbíteni kell, hogy az eszköznek a maradványértékkel csökkentett (ha van ilyen), módosított könyv szerinti értéke kerüljön szisztematikusan felosztásra a hátralévő hasznos élettartamra.*
64. Ha értékvesztés miatti veszteség kerül megjelenítésre, az ahhoz kapcsolódó esetleges halasztott adókövetelések és kötelezettségek az IAS 12 Nyerésadó standard alapján kerülnek meghatározásra, az eszköz módosított könyv szerinti értékének és adóalapjának összehasonlítása útján (ld. 3. példa).

PÉNZTERMELŐ EGYSÉGEK ÉS GOODWILL

65. A 66 – 108. bekezdések részletezik az eszközt magukban foglaló pénztermelő egységek azonosítására, valamint a pénztermelő egységek könyv szerinti értékének meghatározására és az értékvesztés miatti veszteségek pénztermelő egységekre és goodwillre történő megjelenítésére vonatkozó követelményeket.

Az eszközt magukban foglaló pénztermelő egységek azonosítása

66. *Ha bármely jelzés van arra, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, az egyedi eszköz megtérülő értékét meg kell határozni. Ha egy egyedi eszköz megtérülő értékének meghatározása nem lehetséges, az 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); és

ha

- (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 egység tulajdonában van egy bányászati tevékenység támogatására szolgáló magánvasút. A magánvasút csak hulladékon 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. Az egység ezért annak a pénztermelő egységnek a megtérülő értékét határozza meg, amelyhez a magánvasút tartozik, azaz a bánya egészét.

68. Az 6. bekezdésben található meghatározás szerint egy eszköz pénztermelő egysége az a legkisebb eszközcsoporthoz, amely az eszközt magában foglalja, és amely olyan pénzbevételt teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoporthoz tartozó pénzbevételektől. Egy eszköz pénztermelő egységének azonosítása megítélést igényel. Ha az egyedi eszköz megtérülő értéke nem állapítható meg, az egység azt a legkisebb eszközjegyet 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 az egységnek nincs lehetősége egyetlen járatvonal megszüntetésére, az egyéb eszközökből vagy eszközcsoporthoz tartozó 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 az egységen kívüli felektől kapott pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek. Annak azonosításánál, hogy egy eszköz (vagy eszközcsoporthoz tartozó) származó pénzbevételek nagymértékben függetlenek-e az egyéb eszközökből (vagy eszközcsoporthoz tartozó) származó pénzbevételektől, az egység különféle tényezőket vesz figyelembe, beleértve azt, hogy milyen módon kíséri figyelemmel a vezetés az egység működését (például gyártmánystruktúra, üzleti tevékenységek, az egyes telephelyek, városrészek vagy régiók szerint), vagy hogy a vezetés milyen módon hozza meg az egység eszközeinek és működésének folytatására vagy elidegenítésére vonatkozó döntéseit. Az 1. szemléltető példa a pénztermelő egység azonosítását szemlélteti.

70. *Ha egy eszköz vagy eszközcsoporthoz tartozó terméknek van aktív piaca, ezt az eszközt vagy eszközcsoporthoz tartozó 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 vezetésnek a termék jövőbeni piaci árára vonatkozó legmegközelítőbb becslését kell felhasználni:*

- (a) *az eszköz vagy pénztermelő egység használati értékének megállapításához felhasznált jövőbeni pénzbevételekre vonatkozó becslések kialakítása során;*

valamint

- (b) *a belső elszámolóárak által érintett egyéb eszközök vagy pénztermelő egységek használati értékének megállapításához felhasznált jövőbeni pénzkidadásokra vonatkozó becslések kialakítása során.*

71. Még akkor is, ha az eszközök vagy eszközcsoporthoz tartozó termékeket az egység más pénztermelő egységei használják fel (például a termelési folyamat közbeni állapotában lévő termékeket), ez az eszközcsoporthoz tartozó pénztermelő egységet alkot, ha ezeket a termékeket az egység aktív piacon is értékesíthetné. Ennek az oka, hogy az eszközökből vagy eszközcsoporthoz tartozó származhatnának olyan pénzbevételek, amelyek nagymértékben függetlenek lennének az egyéb eszközökből vagy eszközcsoporthoz tartozó származó pénzbevételektől. Az ilyen pénztermelő egységre, vagy bármely más, belső elszámolóárral érintett eszközre vagy pénztermelő egységre vonatkozó pénzügyi tervek/előrejelzéseken alapuló információ felhasználása során az egységnek helyesbítene kell ezt az információt, ha a belső elszámolóárak nem tükrözik a vezetés piaci viszonyok között elérhető árakra vonatkozó legmegközelítőbb becslését.

IAS 36

72. **A pénztermelő egységeket ugyanarra az eszközre vagy eszköztípusra vonatkozóan időszakról időszakra következetesen kell azonosítani, kivéve, ha a változtatás indokolt.**
73. Ha az 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 összeg. A pénztermelő egység megtérülő értékének megállapítása szempontjából a 19 – 57. bekezdésekben található bármely „eszköz”-re történő hivatkozást „pénztermelő egység”-re történő hivatkozásként kell értelmezni.

75. **A pénztermelő egység könyv szerinti értékét azzal a módszerrel összhangban kell megállapítani, amellyel a pénztermelő egység megtérülő értéke kerül megállapításra.**

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;

és

- (b) semmilyen kimutatott kötelezettség könyv szerinti értékét nem tartalmazza, 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 értéke és használati értéke azoknak a cash flow-knak a figyelmen kívül hagyásával került megállapításra, amelyek a pénztermelő egység részét nem képező eszközökhöz, és a már elszámolt kötelezettségekhez kapcsolódnak (ld. 28. és 43. bekezdések).

77. Ha eszközök a megtérülésükre vonatkozó becslések szerint kerülnek csoportosításra, fontos, hogy a pénztermelő egységben minden eszköz benne legyen, amely a pénzbevételekhez kapcsolódó részét termeli, vagy ahhoz felhasználják. Egyébként a pénztermelő egység akkor is teljes mértékben megtérülne, ha valójában egy értékvesztés miatti veszteség bekövetkezett. Néhány esetben, habár bizonyos eszközök hozzájárulnak egy pénztermelő egységtől származó becslült jövőbeni cash flow-khoz, nem lehet azokat ésszerű és következetes alapon a pénztermelő egységhez hozzárendelni. Ez esetleg előfordulhat goodwillnél vagy olyan társasági eszközöknél, mint például a központi iroda eszközei. A 80 – 103. bekezdések elmagyarázzák, hogyan kell kezelni ezeket az eszközöket a pénztermelő egységek értékvesztési tesztje során.

78. A pénztermelő egység megtérülő értékének megállapításához szükséges lehet bizonyos kimutatott kötelezettségek figyelembevétele. Ez történhet akkor, ha egy pénztermelő egység elidegenítésekor szükséges, hogy a vevő egy kötelezettséget is átvegyen. Ez esetben a pénztermelő egység értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke (vagy a végső elidegenítéséből származó becslült cash flow) a pénztermelő egység eszközeinek és a kötelezettségnek az együttes becslült 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 mutattak ki, amint a fedőréteg eltávolításra került. A céltartalékolt összeget a bánya bekerülési értéke részeként mutatták ki, és folyamatosan értékcsökkenést számoltak el rá a bánya hasznos élettartama alatt. A helyreállítási céltartalék könyv szerinti értéke 500 CU (*),* ami egyenlő a helyreállítási költségek jelenértékével.

Az egység a bányát értékvesztés szempontjából teszteli. A bánya pénztermelő egysége maga a bánya egésze. Az 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 a helyreállítási költségeket, amelyekre a céltartalék képzés megtörtént. Ennek következményeként, a pénztermelő egység használati értéke a helyreállítási költségek figyelembevétele után kerül meghatározásra, és azt 700 CU-ra becsülik (1 200 CU – 500 CU). A pénztermelő egység könyv szerinti értéke 500 CU, amely a bánya könyv szerinti értékének (1 000 CU) és a helyreállítási céltartalék könyv szerinti értékének (500 CU) különbözete. Ily módon, a pénztermelő egység megtérülő értéke meghaladja annak könyv szerinti értékét.

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 pénztermelő egységnek, vagy pénztermelő egység- csoportnak, amelyhez a goodwill hozzárendelésre került:*

- (a) *az egységen belüli azt a legalacsonyabb szintet kell tükröznie, amelyen a goodwill belső vezetési célokra megfigyelésre kerül;*

valamint

- (b) *az nem lehet nagyobb, mint az egységnek az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard által meghatározott elsődleges vagy másodlagos beszámolási formáján alapuló szegmense.*

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, az 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. bekezdésekben a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egységekre történő hivatkozások alatt a hozzárendelt goodwillt tartalmazó pénztermelő egység-csoportok is értendők.

(*) Jelen útmutatóban a pénzegységek kimutatása „deviza egységben” (CU-ban) történik.

IAS 36

82. A 80. bekezdésben foglalt előírások alkalmazásával a goodwill olyan szinten kerül értékvesztés szempontjából tesztelésre, ami megfelelően tükrözi, hogy az egység vezetése milyen módon irányítja a tevékenységeket, és amellyel a goodwill természetes módon társítható lenne. Ily módon további beszámoló rendszerek kidolgozására általában nincs szükség.
83. Az értékvesztés szempontjából 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 került. Például ha az egységnek az IAS 21 alapján a goodwillt viszonylag alacsony szintekre kell felosztania az árfolyamnyereség vagy -veszteség meghatározása céljából, nem szükséges a goodwill értékvesztés szempontjából 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 egyéves 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;

továbbá

- (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 az összefonódás megvalósult. Ha ez az eset áll fenn, az egységnek a 133. bekezdésben előírt információkat közzé kell tennie.

86. **Amennyiben goodwillt rendeltek hozzá egy pénztermelő egységhez, és az 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 értéke alapján kell értékelni, kivéve ha az egység bizonyítani tudja, hogy egy másik módszer jobban tükrözi az elidegenített tevékenységhez kapcsolódó goodwillt.**

Példa:

Az egység 100 CU összegért elad egy olyan pénztermelő egységbe tartozó tevékenységet, mely egységre korábban goodwill került felosztásra. 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 kapcsolt goodwillt az elidegenített tevékenységnek a megtartott egység részekhez viszonyított értékei alapján értékelik. Ily módon a pénztermelő egységre felosztott goodwill 25 %-át kell az eladott tevékenység könyv szerinti értékében figyelembe venni.

87. *Azokban az esetekben, amikor az egység olyan módon szervezi át beszámolási struktúráját, ami megváltoztatja egy vagy több olyan pénztermelő egység összetételét, amelyre goodwill került felosztásra, a goodwillt újra fel kell osztani az érintett egységekre. Az újrafelosztást azon relatívérték-módszerhez hasonló módszerrel kell elvégezni, amely akkor kerül alkalmazásra, amikor az egység elidegeníti valamely pénztermelő egysége valamelyik tevékenységét, kivéve, ha az egység bizonyítani tudja, hogy valamely más módszer jobban tükrözi az átszervezett egységgel kapcsolatos goodwillt.*

Példa:

Korábban goodwill került felosztásra valamely A 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 eszköz csoportra azonosítani vagy felosztani, azt újra fel kell osztani a B, C és D egységekre az A azon három részének viszonylagos értékei alapján, amelyek beintegrálásra kerültek B-be, C-be, és D-be.

A goodwill-lel rendelkező pénztermelő egységek értékvesztésének vizsgálata

88. *Azokban az esetekben, amikor a 81. bekezdés alapján goodwill tartozik valamely pénztermelő egységhez, de az nem került felosztásra az adott egységre, az egységet vizsgálatnak kell alávetni értékvesztés szempontjából, amennyiben jelzés van arra vonatkozóan, hogy az egységnél értékvesztés merülhetett fel, oly módon, hogy az egységnek a goodwillt nem tartalmazó könyv szerinti értékét összehasonlítják az egység 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 az adott eszköz értékvesztési vizsgálata csak valamilyen pénztermelő egység részeként végezhető el, a 10. bekezdés előírja, hogy az egységen is el kell végezni az értékvesztési vizsgálatot, éves rendszerességgel.
90. *Az olyan pénztermelő egységet, melyre goodwill került felosztásra, évente kell értékvesztési vizsgálatnak alávetni, vagy amikor jelzés merül fel arra vonatkozóan, hogy értékvesztés következhetett be, olyan módon, hogy az egység goodwillt is tartalmazó könyv szerinti értékét összehasonlítják az egység megtérülő értékével. Amennyiben az egység megtérülő értéke magasabb a könyv szerinti értéknél, az egységet, valamint az arra felosztott goodwillt úgy kell tekinteni, hogy azokra vonatkozóan nem történt értékvesztés. Amennyiben a pénztermelő egység könyv szerinti értéke meghaladja a pénztermelő egység megtérülő értékét, az 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.

IAS 36

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 alokált 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, mellyel 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 goodwill-lel rendelkező, nem teljes mértékben tulajdonolt pénztermelő egységre vonatkozó értékvesztési vizsgálatot.

Az értékvesztési vizsgálat elvégzésének ütemezése

96. *Az olyan pénztermelő egység éves értékvesztési vizsgálatát, melyre goodwill került felosztásra, az éves időszak során bármikor el lehet végezni úgy, hogy azt minden évben azonos időpontban kell megismételni. Az egyes pénztermelő egységek eltérő időpontokban is vizsgálat alá vethetők. Ugyanakkor ha a pénztermelő egységre felosztott goodwill üzleti kombináció során került megszerzésre a jelenlegi éves időszak alatt, az egység értékvesztési vizsgálatát még a jelenlegi éves időszak vége előtt el kell végezni.*
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 való vizsgálat elvégzése előtt kell megvizsgálni. Hasonlóképpen amennyiben a pénztermelő egységek egy olyan pénztermelő egység-csoportot alkotnak, amelyre goodwill került felosztásra, azonos időpontban kerülnek értékvesztési vizsgálat alá, mint az adott egység csoport, az alkotó egységek vizsgálatát az egységcsoport vizsgálatának elvégzése előtt kell elvégezni.*
98. Az olyan pénztermelő egység értékvesztési vizsgálatának elvégzésekor, melyre goodwill került felosztásra, jelzés merülhet fel a goodwillt tartalmazó egységen belüli valamely eszköz értékvesztésére vonatkozóan. Ilyen esetben az egységnek az eszköz értékvesztését kell előbb megvizsgálnia, és az ezen eszközre vonatkozó értékvesztési 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 az egységnek a pénztermelő egység értékvesztését kell előbb megvizsgálnia, és az ezen egységre vonatkozó értékvesztési veszteséget kell először elszámolnia, mielőtt a goodwillt tartalmazó pénztermelő egység-csoport értékvesztési vizsgálatát elvégezné.
99. *A 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 megtérülésszámítás óta nem módosultak jelentősen;*

- (b) *a legutolsó megtérülő érték-számítás olyan összeget eredményezett, ami jelentős különbözettel meghaladta az egység könyv szerinti értékét;*

valamint

- (c) *a legutolsó megtérülési érték-számítás óta bekövetkezett események, valamint megváltozott körülmények értékelése alapján esetleges a valószínűsége annak, hogy egy jelenlegi megtérülő érték-számítás eredménye az egység könyv szerinti értékénél alacsonyabb értéket eredményezne.*

Társasági eszközök

100. A társasági eszközök olyan csoport- vagy divízionális eszközök, mint például az egység központi irodájának vagy egy divíziójának az épülete, az elektronikus adatfeldolgozó berendezések vagy a kutatási központ. Az egység felépítése határozza meg, hogy egy eszköz megfelel-e a társasági eszköz e standard szerinti definíciójának egy adott 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 rendelkezhető 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 egység-csoportra kerül megállapításra, amelyhez a társasági eszköz tartozik, és ennek a pénztermelő egységnek vagy pénztermelő egység-csoportnak a könyv szerinti értékéhez lesz hasonlítva. Az értékvesztés miatti veszteséget a 104. bekezdés szerint kell elszámolni.

102. *Egy pénztermelő egység értékvesztési tesztje során az 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, az 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, az 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 egység-csoportnak 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.

IAS 36

A pénztermelő egység értékvesztés miatti vesztesége

104. Egy pénztermelő egységre (a pénztermelő egységek csoportjának azon legkisebb egysége, amelyre goodwill vagy társasági eszköz került felosztásra) értékvesztés miatt kizárólag 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;

majd

- (b) ezt követően pedig az egységhez (egységek csoportjához) tartozó egyéb eszközökre arányosan az egység (egység csoport) minden egyes eszközének könyv szerinti értéke alapján.

A könyv szerinti értékekben ily módon beállt csökkenések az egyedi eszközök értékvesztés miatti veszteségeként kezelendők és a 60. bekezdés előírásai szerint számolandók el.

105. Az értékvesztés miatti veszteségek 104. bekezdés szerinti felosztásánál az eszköz könyv szerinti értéke nem csökkenthető a következő értékek közül a legmagasabb alá:

- (a) az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke (ha meghatározható);

- (b) használati értéke (ha megállapítható);

és

- (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 értékének megbecslése nem megvalósítható, ez a standard az értékvesztés miatti veszteségnek az egységhez tartozó, a goodwilltől eltérő eszközök közötti tetszőleges felosztását írja elő, mivel a pénztermelő egységhez tartozó összes eszköz együttesen működik.

107. Ha az egyedi eszköz megtérülő értéke nem állapítható meg (lásd 67. bekezdés):

- (a) az eszközre értékvesztés miatti veszteség akkor számolandó el, ha az eszköz könyv szerinti értéke nagyobb, mint annak az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke és a 104. és 105. bekezdésekben részletezett felosztási eljárások eredménye közül a magasabb érték;

és

- (b) az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számolnak el, ha a kapcsolódó 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;

és

(b) az csak a gépet magában foglaló pénztermelő egységre (a gépsorra) határozható meg.

A gépsor nem értékvesztett. Ezért a gépre értékvesztés miatti veszteség nem kerül megjelenítésre. Az egységnél mindazonáltal szükséges lehet a gépre megállapított értékcsökkenési időszak vagy értékcsökkenési módszer újra-megállapítására. Lehetséges, hogy rövidebb értékcsökkenési időszak vagy gyorsabb leírási módszer kell ahhoz, hogy tükrözze a várható hátralévő hasznos élettartamot vagy azt a sémát, amely szerint az egység a gazdasági hasznokat felhasználja.

2. feltételezés: a vezetés által jóváhagyott tervek/előrejelzések a vezetésnek a gép lecserélésére és közeljövőbeni 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. bekezdésekben 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. bekezdések határozzák meg az egy eszközre vagy pénztermelő egységre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteségnek a visszairására 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. bekezdésekben, a pénztermelő egységekre a 122 – 123. bekezdésekben, és a goodwillre a 124 – 125. bekezdésekben.
110. Az egységnek minden mérlegfordulónapra vonatkozóan fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy eszközre elszámolt értékvesztés (ami nem goodwill) miatti veszteség már nem áll fenn, vagy csökkent. Ha létezik bármely ilyen jelzés, az egységnek fel kell becsülnie az eszköz megtérülő értékét.
111. Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy eszközre (ami nem goodwill) elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, az egységnek legalább a következő jelzéseket kell figyelembe vennie:

IAS 36

Külső információ-források

- (a) az eszköz piaci értéke az időszak folyamán jelentős mértékben megnövekedett.
- (b) az egységre nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az 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 információ-források

- (d) az egységre nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. 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 tükröképei.
113. Ha van arra utaló jelzés, hogy a korábbi években egy eszközre (ami nem goodwill) elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, ez jelezheti, hogy az eszköz 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 eszközre (ami nem goodwill) a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség akkor, és csak akkor írandó vissza, ha az értékvesztés miatti veszteség legutóbbi elszámolása óta változás állt be a 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 az egység az eszközre legutóbb értékvesztés miatti veszteséget számolt el. A 130. bekezdés alapján az egységnek azonosítania kell a becslések változását, amely a becsült potenciál növekedését okozza. A becslések változásait szemléltető példák:
- (a) a megtérülő érték alapján 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 értékesítés költségeivel csökkentett valós értéken alapult: az értékesítés költségeivel 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 „lebonthatásának” nevezik) még akkor sem, ha az eszköz megtérülő értéke a könyv szerinti értékénél magasabbá válik.

Egyedi eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírása

117. **Egy eszköznek (ami nem goodwill) az értékvesztés miatti veszteség visszaírása miatt megnövekedett könyv szerinti értéke nem haladhatja meg azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés megjelenítése után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el.**
118. Az eszköz (ami nem goodwill) könyv szerinti értékének bármely azon könyv szerinti érték feletti növelése, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el, átértékelés. Az ilyen átértékelés megjelenítésére az egy-egy eszközre vonatkozó standardot alkalmazza.
119. **Az eszköz (ami nem goodwill) értékvesztés miatti veszteségének visszaírását a nyereségben vagy veszteségben azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt egy másik standardnak megfelelően (pl. IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard átértékelési modellje szerint) átértékelt értéken tartják nyilván. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az átértékelés növekedéseként kell kezelni a másik standard előírásai szerint.**
120. Az átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírását az átértékelési többlet tétel növekedéseként kell közvetlenül a saját tőkében elszámolni. Ugyanakkor ha ugyanezen átértékelt eszközre vonatkozó értékvesztés miatti veszteséget előzőleg az eredménykimutatásban számoltak el, az értékvesztés miatti veszteség visszaírását is az eredménykimutatásban 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 az egységhez tartozó eszközök (kivéve goodwill) könyv szerinti értékének növelésére kell arányosan felosztani. A könyv szerinti értékekben ilyen módon beállt növekedéseket az egyedi eszközök értékvesztés miatti veszteségének visszaírásaként kell kezelni és a 119. bekezdésben 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 megállapítható);

és

(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 egyéb eszközökre (kivéve goodwill) kell arányosan felosztani.

IAS 36

A goodwill értékvesztés miatti veszteségének visszairása

124. A goodwillre elszámolt értékvesztés miatti veszteség a következő 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. Az egységnek minden eszközcsoportra vonatkozóan közzé kell tennie a következőket:

- (a) a nyereségben vagy veszteségben az időszak folyamán elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét, és azokat az eredménykimutatás-tételeket, amelyek ezen értékvesztés miatti veszteségeket tartalmazzák.
- (b) a nyereségben vagy veszteségben az időszak folyamán elszámolt értékvesztés miatti veszteségek visszairásának összegét, és azokat az eredménykimutatás-tételeket, amelyekben ezen értékvesztés miatti veszteségek visszairásra 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 visszairásának összegét.

127. Egy eszközcsoport az egység működése szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű eszközök csoportja.

128. A 126. bekezdésben előírt információ az eszközcsoportra közzétett egyéb információval együtt is bemutatatható. Ezt az információt tartalmazhatja például az ingatlanok, gépek és berendezések időszak eleji és időszak végi könyv szerinti értékének az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard által előírt levezetése.

129. Az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés standardot alkalmazó egységnek az elsődleges beszámolási formátumban minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkozóan az alábbiakat kell közzétennie:*

- (a) az időszak folyamán a nyereségben vagy veszteségben, és közvetlenül a saját tőkében elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét.
- (b) az időszak folyamán a nyereségben vagy veszteségben, és közvetlenül a saját tőkében elszámolt értékvesztés miatti veszteségek visszairásának 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, az egységnek közzé kell tennie:

- (a) azokat az eseményeket és körülményeket, amelyek az értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vagy visszairásához vezettek.
- (b) az elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteség összegét.

(c) *egyedi eszközre:*(i) *az eszköz jellegét;**és*(ii) *amennyiben az egység szegmensek szerinti beszámolót is készít az IAS 14 alapján, azt a bemutatandó szegmenst, amelyhez az egység elsődleges beszámoló formátuma alapján az eszköz tartozik.*(d) *pénztermelő egységre:*(i) *a pénztermelő egység leírását (például, hogy az egy gépsor, egy üzem, egy üzleti tevékenység, egy földrajzi terület, egy az IAS 14 definíciója szerinti bemutatandó szegmens);*(ii) *az elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteségek összegét eszközcsoportok szerint, és amennyiben az egység az IAS 14 szerint szegmensenkénti információkat is közzétesz, az egység elsődleges beszámolási formátuma alapján;**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. Az egységnek az alábbi információkat kell közzétennie az időszak alatt elszámolt azon értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírásának összesített értékére vonatkozóan, melyre nem került információ közzétételre a 130. bekezdés alapján:

(a) *az értékvesztés miatti veszteségek és azok visszaírása által érintett főbb eszközcsoportok.*(b) *az ezen értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vagy visszaírásához vezető főbb események és körülmények.*

132. Az egység számára javasolt, hogy tegye közzé azokat az alapvető feltevéseket, amelyek alapján az eszközök (pénztermelő egységek) megtérülő értékét az időszakban megállapították. Ugyanakkor azonban a 134. bekezdés előírja, hogy az egység információkat tegyen közzé az olyan pénztermelő egység megtérülő értékének meghatározásához használt becslésekre vonatkozóan, melynek 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 nem került a beszámoló fordulónapján felosztásra valamely pénztermelő egységre (egységcsoportra), a fel nem osztott goodwill összegét közzé kell tenni, azon okokkal együtt, amiért az adott összeg nem került felosztásra.

IAS 36

A goodwillt vagy határozatlan hasznos időtartamú immateriális eszközöket tartalmazó pénztermelő egységek megtérülő értékének megállapításához felhasznált becslések

134. Az egységnek az alábbi (a) – (f) pontokban meghatározott információkat valamennyi olyan pénztermelő egységre (egységek csoportjára) vonatkozóan közzé kell tennie, amelyekhez rendelt goodwill vagy határozatlan hasznos időtartamú immateriális eszköz könyv szerinti értéke jelentős az egység összes goodwillje és határozatlan hasznos időtartamú immateriális eszköze könyv szerinti értékéhez képest:

- (a) az egységhez (egységek csoportjához) rendelt goodwill könyv szerinti értékét.
- (b) az egységhez (egységek csoportjához) rendelt határozatlan hasznos időtartamú 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) az egység (egység csoport) használati értéken alapuló megtérülő értékét:
 - (i) azon fő feltételezések leírását, amelyekre a vezetés a vizsgált időszakra vonatkozó cash flow előrejelzéseit alapozta, a legutolsó tervadatokat/előrejelzéseket által. A fő feltételezések azok, amelyekre az egység (egység csoport) megtérülő értéke leginkább érzékeny.
 - (ii) a vezetés által az egyes fő feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott módszer leírása, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy ha alkalmazandó, konzisztensek-e a külső információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbeli tapasztalatoktól és külső információforrásoktól.
 - (iii) azt az időszakot, amelyre vonatkozóan a vezetés az általa jóváhagyott pénzügyi tervadatokat/előrejelzéseket 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 tervadatokat/előrejelzéseket által lefedett időszakon túlra történő kivetítésére alkalmazott növekedési rátát, valamint annak megindokolását, ha olyan növekedési ráta került alkalmazásra, ami nagyobb az egység termékeire, az iparágra, és az egység működése szerinti ország(ok)ra és az egység (egységek csoportja) által megcélzott piacokra alkalmazott hosszú távú átlagos növekedési rátánál.
 - (v) a cash flow 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 közölni kell:
 - (i) a vezetés által az értékesítés költségeivel csökkentett valós érték megállapításához felhasznált valamennyi 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 módszer leírása, bemutatva, hogy az adott értékek múltbeli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy ha alkalmazandó, konzisztensek-e a külső információforrásokkal, és amennyiben nem, miben és miért térnek el a múltbeli tapasztalatoktól és külső információ forrásoktól.

(f) amennyiben egy ésszerűen lehetséges változás valamely fő feltételezésben, amelyen 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 feltételezések értékét.

(iii) azt az összeget, amellyel a fő feltételezés meghatározott értékének változnia kellene – azt követően, hogy a 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. Azokban az esetekben, amikor 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 az egység goodwilljének és határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközeinek összértékéhez képest, ezt a tényt közze kell tenni, az egységekre (egység csoportokra) felosztott goodwill és határozatlan hasznos élettartammal rendelkező immateriális javak összevont értékével együtt. Ezen felül, 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 az egység teljes goodwill és határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközállományához képest jelentős, ezt a tényt közze kell tenni az alábbi információkkal együtt:

(a) az ezen egységekhez (egységek csoportjaihoz) rendelt goodwill könyv szerinti értékének összevont összegét.

(b) az ezen egységekhez (egységek csoportjaihoz) rendelt határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak könyv szerinti értékének összegét.

(c) a fő feltételezés(ek) bemutatását.

(d) a vezetés által az egyes fő feltételezések értékeinek meghatározásához alkalmazott módszer leírását, bemutattva, hogy az adott értékek múltbéli tapasztalatokon alapulnak-e, vagy ha alkalmazandó, 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) értékét.

(iii) azt az összeget, amellyel a fő feltételezés meghatározott értékének változnia kellene – azt követően, hogy a 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. A megelőző időszakban a pénztermelő egység (egységek csoportja) megtérülő értékére vonatkozóan készített legutolsó részletes kalkulációt a 24., illetve 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. bekezdésekben előírt közzétételekbe bevont információk a megtérülő értékre vonatkozó korábban készült számításra vonatkoznak.

IAS 36

137. A 9. szemléltető példa mutatja be a 134. és 135. bekezdések által előírt közzétételeket.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

138. Amennyiben az egység az IFRS 3 Üzleti kombinációk standard 85. bekezdésével összhangban az IFRS 3 78 – 84. bekezdéseiben meghatározott hatálybalépési időpontoknál korábbi időponttól kívánja alkalmazni az IFRS 3-at, az egységnek a jelen standardot is ugyanezen időponttól kezdődően kell alkalmaznia a jövőre nézve.

139. Egyéb esetekben az egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia:

(a) az olyan üzleti kombinációk során megszerzett goodwillre és immateriális javakra, amelyek esetében a megállapodás 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 időszakra vonatkozóan.

140. Azon egységek számára, akikre a 139. bekezdés vonatkozik, javasolt a jelen standard alkalmazásának megkezdése a 139. bekezdésben meghatározott időpontnál korábbi időponttól. Ugyanakkor ha az egység a megadott hatálybalépési időpontoktól korábban kezdi alkalmazni a jelen standardot, ugyanezen korábbi időponttól az IFRS 3-t, valamint a (2004-ben módosított) IAS 38 Immateriális javak standardot is alkalmaznia kell.

AZ (1998-BAN KIBOCSÁTOTT) IAS 36 VISSZAVONÁSA

141. A jelen standard hatályon kívül helyezi az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot.

A FÜGGELÉK

Jelenérték-technikák alkalmazása a használati érték meghatározásához

A jelen függelék a standard elválaszthatatlan részét képezi. Útmutatást nyújt a jelenérték-technikák alkalmazására vonatkozóan, a használati érték meghatározásához. Bár az útmutató az „eszköz” kifejezést használja, az egyaránt vonatkozik a 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 az eszközből várhatóan befolyó többféle jövőbeni cash flow;
- (b) e cash flow-k összegére és időbeli teljesülésére vonatkozó lehetséges variációkra vonatkozó várakozások;
- (c) a pénz időértéke, melyet 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), melyet a piaci résztvevők figyelembe vesznek az egység által az adott eszközből tervezett jövőbeni cash flow-k árának megállapításánál.
- A2. A jelen függelék két módszert állít szembe egymással a jelenérték kiszámítására vonatkozóan, melyek közül bármelyik alkalmazható az eszköz használati értékének megállapítására, a körülményektől függően. A „hagyományos” módszer szerint, az A1 bekezdésben bemutatott (b) – (e) tényezőkkel történő módosítást a diszkont ráta foglalja magában. A „várható cash flow” módszer szerint, a (b), (d) és (e) tényezők a kockázattal korrigált várható cash flow megállapításánál vezetnek módosításhoz. Bármelyik módszert választja is az egység a 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 becslt cash flow-kba beépített feltételezésekkel. Különböző bizonyos feltételezések hatása kétszer kerül figyelembevételre vagy figyelmen kívül lesz hagyva. Például a szerződés alapján fennálló hitelkivetelésre 12 %-os diszkont ráta is 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 becslt cash flow-k és diszkont ráták nem lehetnek elfogultak, és nem vehetnek figyelembe a kérdéses eszköz-höz nem kapcsolódó tényezőket. Például a becslt nettó cash flow szándékos alulbecslése az eszköz jövőbeni nyereségességének látszólagos növelése miatt elfogultságot épít be.
- (c) a becslt cash flow-knak és diszkont rátáknak a lehetséges értékek egy sorozatát kell tükröznie, és nem egyetlen, legvalószínűbb lehetséges minimum vagy maximum értéket.

A jelenérték hagyományos és várható cash flow módszerei*A hagyományos módszer*

- A4. A jelenérték számviteli alkalmazásai hagyományosan egyetlen becsült cash flow sorozatot és egyetlen diszkont kamatlábat – melyet gyakran „a kockázathoz mért kamatlábnak” hívnak - használtak fel. Valójában a hagyományos módszer azt feltételezi, hogy az egyetlen diszkont rátát alkalmazó megszokott módszer a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást tartalmazza a megfelelő kockázati prémiummal együtt. Ily módon a hagyományos módszer a legnagyobb hangsúlyt a megfelelő diszkont ráta kiválasztására helyezi.
- A5. Egyes esetekben, mint pl. amikor összehasonlítható eszközök megfigyelhetők a piacon, a hagyományos módszer 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 módszer ugyanakkor nem biztos, hogy megfelelően kezel egyes összetett értékelési problémákat, pl. az olyan nem pénzügyi eszközök értékének meghatározását, melyeknek nincs piaca vagy összehasonlítható adatai. A „kockázathoz mért kamatláb” megtalálására vonatkozó keresés legalább két tétel vizsgálatát igényli – egy piacon létező eszközt, amely megfigyelhető kamatlábbal rendelkezik, valamint az értékelés tárgyát képező eszközt. Az értékelés alapján 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 eszközzel. Ezért az értékelést elvégzőnek az alábbiakat kell tennie:
- (a) meg kell határozni azokat a cash flow-kat, amelyek a jövőben már nem folytatódnak;
 - (b) meg kell határozni a piacon egy olyan eszközt, amelynek cash flow jellemzői hasonlóak tűnnek;
 - (c) a két tételből származó cash flow-kat össze kell hasonlítani 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 cash flow sorozat hasonlóan viselkedik-e (vagy eltér) változó gazdasági körülmények hatására.

A várható cash flow módszer

- A7. A várható cash flow módszer egyes helyzetekben hatékonyabb értékelési módszer, mint a hagyományos módszer. Az értékelés során a várható cash flow módszer a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valamennyi várakozást figyelembe vesz egy legvalószínűbb cash flow helyett. Például a cash flow lehet 100 CU, 200 CU, vagy 300 CU, sorrendben 10 %-os, 60 %-os, és 30 %-os valószínűséggel. A várható cash flow 220 CU. A várható cash flow módszer ily módon abban tér el a hagyományos módszertől, hogy a kérdéses cash flow-k közvetlen elemzésére koncentrálnak, valamint az értékelés során felhasznált feltételezésekre vonatkozó kifejezettebb nyilatkozatokra.

- A8. A várható cash flow módszer 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	851,61 CU	
Valószínűség	30.00 %	255,48 CU
Várható jelenérték		<u>892,36 CU</u>

- A9. A 892,36 CU-s várható jelenérték eltér a hagyományos módon számított legmegközelítőbb, 902,73 CU-s becsléstől (a 60 %-os valószínűség). A hagyományos jelenérték-számítás alkalmazása jelen példában döntést igényel arról, hogy a cash flow-k lehetséges ütemezései közül melyik kerüljön felhasználásra, és ennek megfelelően, az nem tükröznék valamennyi ütemezés valószínűségét. Ennek az az oka, hogy a hagyományos jelenérték-számításnál használt diszkont ráta nem képes az ütemezésben felmerülő bizonytalanságokat tükrözni.

- A10. A valószínűségek felhasználása alapvető fontosságú eleme a várható cash flow módszernek. Egyesek megkérdőjelezzik, hogy precízebb eredményt szolgáltat-e egyáltalán valószínűségek hozzárendelkezése nagymértékben szubjektív becslésekhez. Ugyanakkor a hagyományos módszer megfelelő alkalmazása (az A6. bekezdésben leírtak szerint) ugyanazokat a becsléseket és szubjektivitást igényli anélkül, hogy a várható cash flow módszer számításánál alkalmazott átláthatóságot biztosítaná.

- A11. A jelenlegi gyakorlatban kifejlesztett becslések közül sok nem hivatalosan, de már tartalmazza a várható cash flow-k elemeit. Ezen felül, a könyvelők gyakran szembesülnek azzal, hogy egy eszközt a lehetséges cash flow-kra vonatkozó valószínűségekre vonatkozó korlátozott információk alapján kell értékelni. Például a könyvelő az alábbi helyzettel találkozhatja magát szemben:

- (a) a becsült összeg valahol 50 CU és 250 CU között van, de e sávon belül egyik összeg sem valószínűbb a másikonál. A korlátozott mértékű információk alapján, a becsült várható cash flow $150 \text{ CU } [(50 + 250)/2]$.
- (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 $133,33 \text{ CU } [(50 + 100 + 250)/3]$.
- (c) a becsült összeg 50 CU lesz (10 százalékos valószínűség), 250 CU (30 %-os valószínűség), vagy 100 CU (60 %-os valószínűség). A korlátozott mértékű információk alapján a becsült várható cash flow $140 \text{ CU } [(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$.

Valamennyi esetben a becsült várható cash flow valószínűleg jobb becslést nyújt a használati értékre vonatkozóan, mint az önmagában vett minimum, legvalószínűbb, vagy maximum érték.

- A12. A várható cash flow módszer alkalmazása költség-előny kérdéseket is felvet. Egyes esetekben az egységnek esetleg széleskörű adat áll rendelkezésére, és képes lehet számos cash flow esetet kidolgozni. Más esetekben azonban lehet, hogy az egység csak általános kijelentéseket tud tenni a cash flow-k változására vonatkozóan anélkül, hogy jelentős költségei merülnének fel. Az egységnek egyensúlyt kell teremtenie a további információk beszerzésének költsége és a között, hogy ezen információk milyen további megbízhatóságot adnak hozzá az értékeléshez.

IAS 36

- A13. Egyesek fenntartják azt az álláspontot, hogy a várható cash flow technikák nem alkalmasak valamely egyedi tétel, vagy olyan tétel értékének meghatározására, amelyre vonatkozóan csak korlátozott számú lehetséges variáció áll fenn. Erre példának azt említik, amikor egy eszköznek csak két lehetséges értéke van: 90 %-os valószínűséggel a cash flow 10 CU lesz, és 10 % a valószínűsége annak, hogy a cash flow 1 000 CU lesz. Azt észrevételezik, hogy e példában a várható cash flow 109 CU lesz, és az a véleményük, hogy a kapott eredmény nem tükrözi megfelelően egyik esetlegesen fizetendő összeget sem.
- A14. A bemutatott vélemények az értékelés céljával kapcsolatos véleményeltérést tükrözik. Amennyiben a cél a felmerülő költségek összegyűjtése, a várható cash flow-k nem szolgáltatnak hű adatokat a várható költségekről. Ugyanakkor jelen standard az eszköz megtérülő értékének meghatározásával foglalkozik. Jelen példában az eszköz megtérülő értéke nem valószínű, hogy 10 CU lesz, még akkor sem, ha ez a legvalószínűbb cash flow. Ennek az az oka, hogy a 10 CU értékelése nem foglalja magában a cash flow bizonytalanságát az eszköz értékének meghatározásában. Ehelyett a bizonytalan cash flow-k úgy kerülnek bemutatásra, mintha azok biztos cash flow-k volnának. Egyetlen racionális egység sem adna el egy eszközt ilyen jellemzőkkel 10 CU-ért.

Diszkontráta

- A15. Bármelyik módszer kerül is alkalmazásra az eszköz használati értékének meghatározásához, a cash flow-k diszkontálásához felhasznált kamatláb nem tükrözheti azon kockázatokat, amelyekkel a becsült cash flow-k már korrigálásra kerültek. Másképpen bizonyos feltételezések hatása kétszer kerül figyelembevételre.
- A16. Ha egy eszközspecifikus ráta a piacról közvetlenül nem szerezhető be, az egység a diszkontráta becsléséhez helyettesítőket használ. A cél a piac értékítéletének lehető legjobb megbecslése:
- (a) a pénz időértékére vonatkozóan az eszköz hasznos élettartama végéig terjedő időszakra;
 - és
 - (b) az A1-es bekezdésben leírt (b), (d) és (e) tényezőkre, feltéve, hogy e tényezők nem eredményeztek módosítást a cash flow becslések megállapításánál.
- A17. A becslés elvégzésének kiindulópontjaként az egység az alábbi kamatlábakat veheti figyelembe:
- (a) az egység súlyozott átlagos tőke költsége, amelynek meghatározása olyan eljárásokkal lehetséges, mint például a tőkeeszközök árazási modellje;
 - (b) az egység járulékos hitelfelvételi kamatlábai;
 - és
 - (c) egyéb piaci hitelfelvételi kamatlábak.
- A18. Ugyanakkor azonban e kamatlábakat korrigálni kell:
- (a) hogy tükrözzék a piac értékítéletét a tervezett cash flow-khoz kapcsolódó specifikus kockázatokra vonatkozóan;
 - és
 - (b) kiszűrjék azokat a kockázatokat, amelyek nem relevánsak az eszköz becsült cash flow-ira vonatkozóan, vagy azokat, amelyekkel a becsült cash flow már korrigálásra került.

Mérlegelni kell azonban az olyan kockázatokat, mint pl. az országgkockázat, a devizakockázat, és az árkockázat.

- A19. A diszkontráta független az egység tőkeszerkezetétől és az eszköz beszerzésének az egység általi finanszírozási módjától, mert az eszköz által várhatóan generált jövőbeni cash flow-k nem függenek attól, hogy milyen módon finanszírozta az egység az eszköz beszerzését.
- A20. Az 55. bekezdés előírja, hogy a diszkont rátának adózás előtti rátának kell lennie. Ily módon amennyiben a ráta becslésére használt alap adózás utáni, az helyesbítésre kerül, hogy adózás előtti rátát tükrözzön.
- A21. Az egység alapesetben egyetlen diszkontrátát alkalmaz egy eszköz használati értékének becsléséhez. Az 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 36

B FÜGGELÉK

Az IAS 16 módosítása

A jelen függelékben szereplő módosítást akkor kell alkalmazni, amikor az egység alkalmazni kezdi a (2003-ban módosított) IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardot. A jelen módosítás hatályát veszti, amikor a (2004-ben módosított) IAS 36 Eszközök értékvesztése standard hatályba lép. A jelen függelék lép helyébe a (2003-ban módosított) IAS 16 által az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 Eszközök értékvesztése standardra vonatkozóan hatálybaléptetett módosításoknak. A (2004-ben módosított) IAS 36 magában foglalja jelen függelék bekezdéseinek rendelkezéseit. Következésképpen a (2003-ban módosított) IAS 16 általi módosítások már nem szükségesek, miután az egység a (2004-ben módosított) IAS 36-ot elkezd alkalmazni. Ennek megfelelően jelen függelék csak azon egységekre alkalmazandó, akik a (2003-ban módosított) IAS 16-ot annak hatálybalépése előtt kezdik alkalmazni.

B1. Az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard az alábbiak szerint módosul.

Az A függelékben, az A4. bekezdés módosított szövege a következő:

A4. Az (1998-ban kibocsátott) IAS 36 Eszközök értékvesztése standard az alábbiak szerint módosul.

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

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

...

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

...

Belső információ-források

...

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

és

...

34. A pénzkidadásokra vonatkozó becsléseknek tartalmazniuk kell az eszköz napi szervizelését, valamint az olyan jövőbeni általános költségeket, amely közvetlenül az eszköz használatának tulajdonítható, vagy ésszerű és következetes módon ahhoz hozzárendelhető.

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

...

- (b) az eszköz teljesítményének javítása vagy emelése.

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

...

- (b) azokat a kiadásokat, amelyek az eszköz teljesítményét javítani fogják, vagy az ahhoz kapcsolódó pénzbevételeket.
41. Amíg az egységnél az eszköz teljesítményét javító pénzkidadás nem jelentkezik, a jövőbeni cash flow-kra vonatkozó becslések nem tartalmazhatják a pénzkidáshoz kapcsolódó gazdasági hasznokból várhatóan keletkező becsült jövőbeni pénzbevételt (ld. A Függelék, 6. példa).
42. A jövőbeni cash flow-ra vonatkozó becslések azokat a jövőbeni pénzkidadásokat tartalmazzák, amelyek ahhoz szükségesek, hogy az eszközből a jelenlegi állapotában várhatóan keletkező gazdasági hasznok szintje fenntartható legyen. Azokban az esetekben, amikor egy pénztermelő egység olyan eszközökből áll, melyeknek 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, amikor az egységhez kapcsolódó jövőbeni cash flow-kat megbecslik. Hasonlóképpen amikor valamely eszköz eltérő hasznos élettartamú alkotórészekből tevődik össze, a rövidebb élettartamú komponensek újrabeszerzését az eszköz napi szervizigénye részének kell tekinteni az eszközből származó jövőbeni cash flow becsült értékének megállapításánál.
59. *Az értékvesztés miatti veszteséget a nyereségben vagy veszteségben ráfordításként azonnal el kell számolni, kivéve, ha az eszközt átértékelt értéken tartják nyilván valamely egyéb standard (pl. IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard megengedett alternatív eljárása) előírásai szerint. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségét az átértékelés csökkenéseként kell kezelni a másik standard előírásai szerint.*
96. *Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, az egységnek legalább a következő jelzéseket kell figyelembe vennie:*

...

Belső információ-források

- (d) *az egységre nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. 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;*

és

...

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

Immateriális javak

TARTALOM

	Bekezdés
Cél	1
Hatókör	2–7
Fogalmak	8–17
Immateriális javak	9–17
Azonosíthatóság	11–12
Ellenőrzés	13–16
Jövőbeni gazdasági hasznok	17
Megjelenítés és értékelés	18–67
Egyedi beszerzés	25–32
Üzleti kombináció során történő akvizíció	33–43
Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javak valós értékének meghatározása	35–41
A megszerzett folyamatban lévő kutatási-fejlesztési projektekre vonatkozó utólagos ráfordítások	42–43
Állami támogatás formájában történő akvizíció	44
Eszközök cseréje	45–47
Saját előállítású goodwill	48–50
Saját előállítású immateriális javak	51–67
Kutatási szakasz	54–56
Fejlesztési szakasz	57–64
A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke	65–67
A ráfordítás megjelenítése	68–71
Múltbeli ráfordítások nem mutathatók ki eszközként	71
Megjelenítés utáni értékelés	72–87
A bekerülési érték modell	74
Az átértékelési modell	75–87
Hasznos élettartam	88–96
Határozott hasznos élettartamú immateriális javak	97–106
Amortizációs időszak és amortizációs módszer	97–99
Maradványérték	100–103
Az amortizációs időszak és az amortizációs módszer felülvizsgálata	104–106

	Bekezdés
Határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak	107–110
A hasznos élettartam meghatározásának felülvizsgálata	109–110
A könyv szerinti érték megtérülése – értékvesztés miatti veszteségek	111
Használatból való kivonás és elidegenítés	112–117
Közzététel	118–128
Általános	118–123
A megjelenítést követően az átértékelési modell alapján értékelt immateriális javak	124–125
Kutatási és fejlesztési ráfordítások	126–127
Egyéb információk	128
Átmeneti rendelkezések és hatálybalépés napja	129–132
Hasonló eszközök cseréje	131
Korábbi alkalmazás	132
Az (1998-ben kibocsátott) IAS 38 visszavonása	133

A jelen módosított standard hatályon kívül helyezi az (1998-as) IAS 38 *Immateriális javak* standardot és az alábbiakra alkalmazandó:

- (a) az akvizíciókor az olyan üzleti kombinációk során megszerzett goodwillre és immateriális javakra, amelyek esetében a megállapodás időpontja 2004. március 31-e vagy későbbi.
- (b) valamennyi egyéb immateriális eszközre, a 2004. március 31-én vagy azt követően kezdődő éves időszakokra.

A korábbi alkalmazás javasolt.

CÉL

1. A jelen standard célja az olyan immateriális javak számviteli elszámolására vonatkozó előírások meghatározása, amelyekkel más standard konkrétan nem foglalkozik. A jelen standard előírja, hogy az egység akkor és csak akkor mutathat ki egy immateriális eszközt, ha bizonyos kritériumok teljesülnek. A standard azt is előírja, hogyan kell az immateriális javak könyv szerinti értékét megállapítani, és bizonyos közzétételeket határoz meg az immateriális javakra vonatkozóan.

HATÓKÖR

2. **A jelen standardot kell alkalmazni az immateriális javak elszámolására, kivéve:**

- (a) **a más standard hatálya alá eső immateriális javakat;**

IAS 38

- (b) *a pénzügyi eszközöket, ahogy azokat az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés standard meghatározza;*

valamint

- (c) *az ásványi erőforrások, az olaj, a földgáz és más hasonló, nem újratermelődő erőforrások feltárására, feldolgozására és kitermelésére vonatkozó ásványi jogokat és ráfordításokat.*

3. Amennyiben valamely konkrét immateriális eszközre egy másik standard vonatkozik, az egység a jelen standard helyett a másik standardot alkalmazza. Jelen standard nem vonatkozik például:

- (a) a szokásos üzletmenet során történő értékesítésre tartott immateriális javakra (ld. IAS 2 Készletek, és IAS 11 Beruházási szerződések);

- (b) a halasztott adókövetelésekre (ld. IAS 12 Nyereségadók).

- (c) az IAS 17 Lízingek standard hatálya alá tartozó lízing szerződésekre.

- (d) a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre (ld. IAS 19 Munkavállalói juttatások).

- (e) a pénzügyi eszközökre, ahogyan azok az IAS 39-ben meghatározásra kerülnek. Egyes pénzügyi eszközök megjelenítésére és értékelésére az IAS 27 Konszolidált és egyedi pénzügyi kimutatások, az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések, valamint az IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek standardok vonatkoznak.

- (f) az üzleti kombinációban megszerzett goodwillre (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk).

- (g) a halasztott szerzési költségekre és immateriális javakra, amelyek az IFRS 4 Biztosítási szerződések standard hatálya alá tartozó, a biztosítónak a biztosítási szerződése 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 megszünt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottnak minősített (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozó) befektetett immateriális eszközökre.

4. Egyes immateriális javak létezhetnek fizikai formában, mint például CD (számítógépes szoftver), jogi dokumentáció (licenccel szerződés vagy szabadalom), vagy film. Annak eldöntéséhez, hogy egy tárgyi és immateriális elemeket egyaránt tartalmazó eszközt az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard szerint, vagy a jelen standardban szabályozott immateriális eszközként kell-e kezelni, azt kell meghatározni, hogy az adott eszköznek melyik eleme jelentősebb. Például az a számítógépes szoftver, amely egy számítógépes vezérlésű gépi berendezéshez tartozik, és az anélkül a konkrét szoftver nélkül nem működőképes, integrált részét képezi a kapcsolódó gépi berendezésnek, és ezért azt tárgyi eszközként kezelik. Ugyanez vonatkozik a számítógép operációs rendszerére. Amikor a szoftver nem integrált része az adott hardvernek, a szoftvert immateriális eszközként kezelik.

5. A jelen standard vonatkozik többek között a reklámtevékenységhez, a képzéshez, a beindítási, és a kutatási és fejlesztési tevékenységekhez kapcsolódó ráfordításokra. A kutatási és fejlesztési tevékenység az ismeretek bővítésére irányul. Ezért, bár e tevékenységek eredményezhetnek fizikai formában meglévő eszközt (például egy prototípust), az eszköz fizikai összetevője másodlagos az immateriális összetevővel, azaz a benne megtestesülő tudással szemben.

6. Pénzügyi lízing esetén az ügyletben szereplő eszköz egyaránt lehet tárgyi vagy immateriális. A kezdeti megjelenítést követően, a lízingbevevő a pénzügyi lízing alapján birtokában tartott immateriális eszközt e standard szerint kezeli. A mozifilmekre, videofelvételre, színdarabokra, forgatókönyvekre, szabadalmakra és szerzői jogokra vonatkozó licenc szerződések alapján fennálló jogok kikerültek az IAS 17 hatálya alól, és a jelen standard hatálya alá tartoznak.

7. Egy adott standard hatálya alól előfordulhatnak kivételek, amikor egyes tevékenységek vagy ügyletek olyan speciálisak, hogy eltérő elbánást igénylő számviteli problémákat vetnek fel. Ilyen problémák merülnek fel a kitermelő iparágakban az olaj, a földgáz és az ásványi lelőhelyek kutatásához, feltárásához és kitermeléséhez kapcsolódó ráfordítások, valamint a biztosítási szerződések esetében. Ezért ez a standard nem alkalmazandó az e tevékenységeknél és szerződések-nél felmerülő ráfordításokra. Ugyanakkor azonban ez a standard alkalmazandó a kitermelő iparágak vagy biztosító társaságok által felhasznált más immateriális javakra (mint pl. számítógépes szoftver) vagy más felmerült ráfordításokra (mint pl. beindítási költségek).

FOGALMAK

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

Aktív piac egy olyan piac, ahol az összes alábbi feltétel teljesül:

- (a) *azok a tételek, amelyekkel az adott piacon kereskednek, homogének;*
- (b) *rendszerint bármikor lehet találni üzleti szándékkal rendelkező vevőket és eladókat;*

és

- (c) *az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetőek.*

A megállapodás napja egy üzleti kombináció esetében az az időpont, amikor a kombinációban résztvevő felek jelentős megállapodásra jutnak, és a nyilvánosan jegyzett társaságok esetében azt nyilvánosan bejelentik. Az ellenséges felvásárlás esetében a lényegi megállapodás létrejöttének legkorábbi időpontja az az időpont, amikor a felvásárolt tulajdonosai közül elegendő számú elfogadta a felvásárlónak a felvásárolt feletti ellenőrzés megszerzésére vonatkozóan tett ajánlatát.

Amortizáció egy immateriális eszköz értékcsökkenthető összegének szisztematikus elosztása az eszköz hasznos élettartamára.

Az eszköz egy olyan erőforrás:

- (a) *amely múltbeli események eredményeképpen az egység ellenőrzése alatt áll,*

és

- (b) *amelyből az egységnek várhatóan jövőbeli gazdasági hasznai származnak.*

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 előállításának időpontjában megfizetett pénzeszköz, vagy pénzeszköz-egyenértékes, vagy az adott egyéb ellenérték valós értéke, vagy, amikor alkalmazható, az az összeg, amelyet a kezdeti megjelenítéskor az adott eszközhöz hozzárendeltek az egyéb IFRS-ek, pl. az IFRS 2 Részvény alapú kifizetés standard speciális előírásai alapján.

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

A fejlesztés a kutatási eredményeknek vagy egyéb ismereteknek új, vagy lényegesen fejlettebb anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások – kereskedelmi gyártást vagy felhasználást megelőző – gyártásának tervezéséhez vagy kivitelezéséhez történő alkalmazása.

IAS 38

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

Az eszköz valós értéke az az összeg, amelyért jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.

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

Immateriális eszköz egy azonosítható, fizikai megjelenéssel nem rendelkező, nem monetáris eszköz.

Monetáris eszközök a pénz és a meghatározott vagy meghatározható pénzüsszegben járó követelések.

A kutatás olyan eredeti és megtervezett tevékenység, amelyet új, tudományos vagy műszaki felismerések és ismeretek megszerzése céljából végeznek.

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

A hasznos élettartam:

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

vagy

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

Immateriális javak

9. Az egységek gyakran használnak fel erőforrásokat, vagy vállalnak fel kötelezettségeket olyan immateriális erőforrások megszerzése, fejlesztése, fenntartása vagy továbbfejlesztése kapcsán, mint például a tudományos vagy műszaki ismeretek, új folyamatok vagy rendszerek megtervezése és megvalósítása, licence engedélyek, szellemi termékek, piaci ismeretek és kereskedelmi védjegyek (beleértve a márkaneveket és a kiadványcímeket). Ezen általános címszavakra a tipikus példák a következők: számítógépes szoftver, szabadalmak, szerzői jogok, mozgófilmek, vevőlisták, jelzőhitelek beszedési jogosítványai, halászati engedélyek, import kvóták, franchise szerződések, vevő- vagy szállítói kapcsolatok, vevőhűség, piaci részesedés és marketingjogok.
10. A 9. bekezdésben felsorolt tételek közül nem mindegyik felel meg feltétlenül az immateriális eszköz definíciójának, azaz az azonosíthatóság, az erőforrás feletti ellenőrzés és a jövőbeni gazdasági hasznok megléte feltételeinek. Amennyiben az e standard hatálya alá tartozó valamely tétel nem felel meg az immateriális eszköz definíciójának, a megszerzésére vagy előállítására fordított ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként kell elszámolni. Ugyanakkor azonban, amikor egy tétel egy üzleti kombinációban kerül megszerzésre, az akvizíció időpontjában megjelenített goodwill részét képezi (ld. 68. bekezdés).

Azonosíthatóság

11. Az immateriális eszköz definíciója a goodwilltől való megkülönböztetése érdekében előírja, hogy az immateriális eszköznek azonosíthatónak kell lennie. Az üzleti kombinációban megszerzett goodwill a felvásárló által olyan eszközökből származó jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozások miatti kifizetést testesít meg, amelyek egyedileg nem azonosíthatók vagy egyenként nem felelnek meg a megjelenítés feltételeinek. A jövőbeni gazdasági hasznok származhatnak a megszerzett egyedileg azonosítható eszközök közötti szinergiából, vagy olyan eszközökből, amelyek egyedileg nem jeleníthetők meg a pénzügyi kimutatásokban, de amelyekért a felvásárló hajlandó fizetni az üzleti kombináció során.

12. **Egy eszköz akkor felel meg az immateriális eszköz meghatározásában szereplő azonosíthatóság feltételének, amikor:**

- (a) **elválasztható, vagyis azt el lehet választani vagy ki lehet vonni az egységből és el lehet adni, át lehet adni, arra engedélyt lehet biztosítani, bérbe lehet adni, vagy ki lehet cserélni egyedileg, vagy valamely kapcsolódó szerződéssel, eszközzel, vagy kötelezettséggel együtt;**

vagy

- (b) **a szerződésen alapuló vagy egyéb törvényes jogokból keletkezik, függetlenül attól, hogy e jogok átruházhatóak-e, elválaszthatóak-e az egységtől, vagy más jogoktól és kötelektől.**

Ellenőrzés

13. Az egység ellenőrzése alatt tart egy eszközt, ha képes az adott erőforrásból származó jövőbeni gazdasági hasznokat megszerezni, továbbá ezen hasznokhoz mások hozzáférését korlátozni. Az egység valamely eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok ellenőrzésére való képessége általában a bíróság előtt jogilag érvényesíthető jogokból származik. Jogok hiányában nehezebb az ellenőrzést bizonyítani. Ugyanakkor egy jog jogi érvényesíthetősége nem feltétlenül feltétele az ellenőrzésnek, mivel az egység más módon is ellenőrzése alatt tarthatja a jövőbeni gazdasági hasznokat.
14. Piaci és műszaki ismeretek is keletkeztethetnek jövőbeni gazdasági hasznokat. Egy egység például akkor tartja ellenőrzése alatt ezeket a hasznokat, ha az adott ismereteket olyan jog védi, mint például szerzői jog, kereskedelmi szerződésből adódó korlátozás (ahol ez megengedett), vagy ha a munkavállalóknak jogi kötelezettsége van a titoktartásra.
15. Az egységnek lehet egy szakképzett munkavállalói csapata, és képes lehet egyedileg azonosítani olyan járulékos munkavállalói képességeket, amelyek a képzésből jövőbeni gazdasági hasznokhoz vezetnek. Az egységnek lehet olyan várokozása továbbá, hogy munkavállalói folyamatosan az egység rendelkezésére bocsátják szaktudásukat. Ugyanakkor az egység általában nem rendelkezik elegendő ellenőrzéssel a szakképzett munkavállalói csoportból, és a képzésből származó jövőbeni gazdasági hasznok felett ahhoz, hogy e tételek megfeleljenek az immateriális eszköz definíciójának. Hasonló okból a konkrét vezetési vagy műszaki szaktudás sem elégíti ki az immateriális eszköz definícióját, kivéve, ha az abból származó jövőbeni gazdasági hasznok felhasználását és megszerzését jogok védik, és a definíció más elemei egyébként teljesülnek.
16. Az egységnek lehet olyan ügyfélköre vagy piaci részesedése, amely alapján elvárhatja, hogy az ügyfélkapcsolatok és ügyfélhűség kiépítésére fordított erőfeszítései következtében az ügyfelei továbbra is megmaradnak. Ugyanakkor az ügyfélkapcsolatok vagy ügyfélhűséget védő jogok vagy az azok feletti ellenőrzés más módjának biztosítása hiányában az egység általában nem rendelkezik megfelelő ellenőrzéssel az ügyfélkapcsolatokból és ügyfélhűségből származó várható jövőbeni gazdasági hasznok felett ahhoz, hogy úgy ítélhesse meg, hogy e tételek (ügyfélkör, piaci részesedések, ügyfélkapcsolatok, ügyfélhűség) kielégítik az immateriális eszköz definícióját. Amennyiben nincs törvényes jog az ügyfélkapcsolatok védelmére, az azonos vagy hasonló, szerződéssel nem alátámasztott ügyfél kapcsolatokra vonatkozó adásvételi ügyletek (kivéve, amelyek üzleti kombináció részét képezik) bizonyítékot nyújtanak arra, hogy az egység egyébként képes az adott ügyfélkapcsolatból származó várható jövőbeni gazdasági előnyök ellenőrzésére. Mivel az ilyen adásvételi ügyletek arra is bizonyítékot nyújtanak, hogy az ügyfélkapcsolatok elválaszthatók, azok megfelelnek az immateriális javak fogalmi meghatározásának.

Jövőbeni gazdasági hasznok

17. Az immateriális eszközökből keletkező jövőbeni gazdasági hasznok közé tartozhatnak a termék- vagy szolgáltatás értékesítés bevétele, a költségmegtakarítások, vagy az eszköz egység általi felhasználása által keletkező egyéb hasznok. Például a szellemi termékek felhasználása egy gyártási folyamatban a jövőbeni termelési költségeket csökkentheti, nem pedig növeli a jövőbeni bevételeket.

MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

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

(a) az immateriális eszköz definíciójának (lásd 8-17. bekezdések);

és

(b) a megjelenítési kritériumoknak (ld. 21-23. bekezdéseket).

Ez az előírás vonatkozik az immateriális eszköz megszerzéséhez vagy előállításához kapcsolódóan előzetesen felmerült költségekre, valamint az immateriális eszköz későbbi kiegészítéséhez, valamely részének cseréjéhez, vagy szervizeléséhez kapcsolódóan felmerült költségekre.

19. A 25-32. bekezdések foglalkoznak az egyedileg megszerzett immateriális javakra vonatkozó megjelenítési kritériumokkal, és a 33-43. bekezdések vonatkoznak az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javakra. A 44. bekezdés az állami támogatás útján megszerzett immateriális javak kezdeti értékelésével foglalkozik, a 45-47. bekezdések az immateriális javak cseréjével, míg a 48-50. bekezdések a saját előállítású goodwill kezelésével. Az 51-67. bekezdések foglalkoznak a saját előállítású immateriális javak kezdeti megjelenítésével és értékelésével.

20. Az immateriális javak jellegéből adódóan számos esetben nem lehet az adott eszközt kiegészíteni, vagy valamely részét kicserélni. Ennek megfelelően, a legtöbb utólagosan felmerülő ráfordítás valószínűleg a meglévő immateriális eszköz által megtestesített várható jövőbeni gazdasági hasznokat tartja fenn, és nem felel meg az immateriális eszköz definíciójának, valamint a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Továbbá gyakran nehéz a későbbi ráfordítást egy egyedi immateriális eszközhöz, nem pedig az egység egészéhez hozzárendelni. Ezért az utólagos ráfordítások – a megszerzett immateriális eszköz kezdeti megjelenítését követően felmerülő, vagy a saját előállítású immateriális eszköz befejezését követő ráfordítások – csak ritkán kerülnek az eszköz könyv szerinti értékében megjelenítésre. A 63. bekezdéssel összhangban, a márkanevekkel, újságcímekkel, kiadványcímekkel, vevőlistákkal és más tartalmilag hasonló tételekkel kapcsolatban felmerült későbbi ráfordítást (függetlenül attól, hogy azok külső forrásból beszerzettek, vagy saját állításúak) mindig a nyereségben vagy veszteségben számolják el azok felmerülésekor. Ennek oka, hogy az ilyen ráfordítást nem lehet az üzlet egészének fejlesztésére fordított ráfordításoktól megfelelően elhatárolni.

21. **Egy immateriális eszköz akkor, és csak akkor mutatandó ki, ha:**

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

és

(b) az eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

22. **Az egységnek a várható jövőbeni gazdasági hasznok valószínűségét olyan ésszerű és indokolható feltételezések alkalmazásával kell felmérnie, amelyek a vezetés legjobb becslését képviselik az eszköz várható hasznos élettartama alatt érvényesülő gazdasági feltételrendszerre vonatkozóan.**

23. Az egység az eszköznek tulajdonítható jövőbeni gazdasági hasznok befolyása valószínűségének meghatározásakor a kezdeti megjelenítés időpontjában meglévő feltételezések alapján mérlegel, nagyobb súlyt adva a külső bizonyítékoknak.

24. **Az immateriális eszközt kezdetben bekerülési értékben kell értékelni.**

Egyedi beszerzés

25. Általános esetben, az egység által az immateriális eszköz egyedi megszerzéséért kifizetett ár azon várakozásokat tükrözi, hogy az eszközben megtestesülő várható jövőbeni gazdasági haszon be fog folyni az egységhez. Más szavakkal, a valószínűség hatása az eszköz bekerülési értékében tükröződik. Ily módon a 21(a) bekezdésben meghatározott „valószínűségi” megjelenítési kritérium mindig teljesültnek tekintendő az egyedileg megszerzett immateriális javak esetében.
26. Ezen felül az egyedileg megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke általában megbízhatóan meghatározható. Ez különösen így van, amikor a vételár készpénz vagy más monetáris eszköz.
27. Az egyedileg megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke tartalmazza:
- (a) annak vételárát, beleértve az import vámokat és vissza nem igényelhető forgalmi adókat, levonva a kapott árengedményeket (kedvezmény és rabatt);
- valamint
- (b) az eszköz rendeltetésszerű használatra való előkészítéséhez közvetlenül hozzárendelhető költségeket.
28. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:
- (a) az eszköz működőképes állapotba hozásából közvetlenül származó munkavállalói juttatások költségei (ahogy azokat az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard meghatározza);
 - (b) az eszköz működőképes állapotba hozásához közvetlenül kapcsolódó szakértői díjak;
- valamint
- (c) az eszköz megfelelő működése tesztelésének költségei.
29. Példák olyan ráfordításokra, amelyek nem képezik az immateriális eszköz bekerülési értékének részét:
- (a) új termék vagy szolgáltatás bevezetésének költségei (beleértve a reklám és promóciós tevékenység költségeit);
 - (b) egy új helyszínen vagy új vevőcsoporttal történő üzleti tevékenység költségei (beleértve a munkavállalók képzésének költségeit);
- továbbá
- (c) igazgatási és egyéb általános költségek.
30. Az egyes költségeknek az immateriális eszköz könyv szerinti értékében történő elszámolása addig tart, amíg az olyan állapotba nem kerül, amely lehetővé teszi a vezetés által előírt módon történő működtetést. Ily módon az eszköz használata során felmerült költségek már nem képezik részét a könyv szerinti értéknek. Például az alábbi költségek nem képezik részét az immateriális eszköz könyv szerinti értékének:
- (a) azok a költségek, amelyek akkor merülnek fel, amikor az eszköz már képes a vezetés által tervezett működésre, de még nincs használatba véve;
- valamint
- (b) a kezdeti működési veszteségek, pl. amelyek azalatt keletkeznek, hogy az eszköz általi termelésre vonatkozó kereslet kialakul.

IAS 38

31. Egyes tevékenységek kapcsolódhatnak az immateriális eszköz kifejlesztéséhez, de nem szükségesek ahhoz, hogy az eszköz a vezetés által tervezett működésre alkalmas állapotba kerüljön. Ilyen melléktevékenység történhet a fejlesztési tevékenységek előtt vagy alatt. Mivel az ilyen melléktevékenységek nem ahhoz szükségesek, hogy az eszköz a vezetés által meghatározott módon történő működéshez megfelelő állapotba kerüljön, a melléktevékenységek bevételeit és a kapcsolódó ráfordításokat azonnal a nyereségben vagy veszteségben számolják el, a megfelelő bevétel és költség besorolás szerint.
32. Ha egy immateriális eszköz kifizetése a szokásos hitelezési feltételeknél hosszabb időszak alatt történik, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték. Ezen érték, valamint a teljes kifizetés közötti különbözetet kamat ráfordításként számolják el a hitelezési időszakra elosztva, kivéve amennyiben azt az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standardban megengedett aktiválási eljárás alapján aktiválják.

Üzleti kombináció során történő akvizíció

33. Az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardnak megfelelően, amennyiben egy immateriális eszköz valamely üzleti kombináció során kerül megszerzésre, az adott immateriális eszköz bekerülési értéke annak az akvizíció időpontjában érvényes valós értéke. Az immateriális eszköz valós értéke tükrözi az annak valószínűségére vonatkozó piaci várakozásokat, hogy az eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok befolynak az egységhez. Más szavakkal, a valószínűség hatása az immateriális eszköz valós értéke meghatározásában tükröződik. Ily módon a 21(a) bekezdésben meghatározott, „valószínűségi” megjelenítési kritérium mindig teljesültnek tekintendő az üzleti kombinációban megszerzett immateriális javak esetében.
34. Ennek megfelelően a jelen standarddal és az IFRS 3-mal összhangban az akvizíció időpontjában a felvásárló a goodwilltől elkülönülten jeleníti meg a felvásárolt egy immateriális eszközét, amennyiben annak valós értéke megbízhatóan meghatározható, függetlenül attól, hogy az eszközt a felvásárolt az üzleti kombinációt megelőzően kimutatta-e. Ez azt jelenti, hogy a felvásárló a goodwilltől elkülönülten számolja el a felvásárolt folyamatban lévő kutatási és fejlesztési projektjét, amennyiben a projekt megfelel az immateriális eszköz definíciójának, és annak valós értéke megbízhatóan meghatározható. A felvásároltnál folyamatban lévő kutatási-fejlesztési projekt akkor felel meg az immateriális eszköz definíciójának, ha:

- (a) megfelel az eszközök definíciójának;

továbbá

- (b) azonosítható, azaz elválasztható, illetve szerződéses vagy más törvény által biztosított jogokból keletkezik.

Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javak valós értékének meghatározása

35. Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális javak valós értékét általában megfelelő megbízhatósággal meg lehet határozni ahhoz, hogy azok a goodwilltől elkülönülten legyenek megjeleníthetőek. Azokban az esetekben, amikor az immateriális eszköz valós értékének meghatározásához használt becsléseknél eltérő valószínűségű lehetséges kimenetek vannak, e bizonytalanság az eszköz valós értékének meghatározásába kerül be, nem pedig azt jelenti, hogy a valós érték nem határozható meg megbízhatóan. Amennyiben egy üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz határozott hasznos élettartammal rendelkezik, az megcáfолható feltételezés, hogy a valós érték megbízhatóan meghatározható.
36. Az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz lehet, hogy bár elválasztható, de csak más kapcsolódó tárgyi és immateriális eszközökkel együtt. Például, egy magazin kiadványneve lehet, hogy nem eladható a kapcsolódó előfizetői adatbázis nélkül, vagy egy ásványvíz márkanéve esetleg valamely konkrét forrásra vonatkozik, és az a forrástól elkülönítve nem eladható. Ilyen esetekben a felvásárló az eszközök csoportját egyetlen eszközként számolja el a goodwilltől elkülönítve, amennyiben a csoportban lévő eszközök egyedi valós értéke nem megbízhatóan meghatározható.

37. Hasonlóképpen, a „márka” és „márkanév” kifejezéseket is gyakran szinonimaként használják a védjegyekre és egyéb megjelölésekre. Ugyanakkor az első kettő általános marketing kifejezés, ami egymást kiegészítő eszközök egy csoportjára, pl. védjegyre (vagy szolgáltatás megjelölésre) vonatkozik, és az a márkanévre, összetételre, receptekre és technológiai szakértelemre egyaránt vonatkozik. A felvásárlónak ilyenkor az egy márkát alkotó, egymást kiegészítő immateriális javak egyetlen eszközcsoporthat kell kimutatnia, amennyiben az egymást kiegészítő eszközök egyedi valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. Amennyiben az egymást kiegészítő eszközök valós értéke megbízhatóan meghatározható, a felvásárló egyetlen eszközként is megjelenítheti őket, feltéve, hogy az egyedi eszközök hasznos élettartama hasonló.
38. Olyan körülmények, melyek esetén nem lehetséges az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz valós értékét megbízhatóan meghatározni azok, amikor az immateriális eszköz valamely törvény által biztosított vagy szerződésen alapuló jogból keletkezik, és:
- (a) az nem elválasztható;
- vagy
- (b) az elválasztható, de nincs korábbi időszakból származó bizonyíték ugyanezen vagy hasonló eszközök adásvételi ügyleteire, és a valós érték más módon történő becslése nehezen mérhető változóktól függne.
39. Az aktív piacon jegyzett piaci árak biztosítják az immateriális eszköz valós értékének legmegbízhatóbb becslését (ld. még 78. bekezdés). A megfelelő piaci ár általában az adott időpontban érvényes vételi (bid) ár. Amennyiben az adott időpontban vételi (bid) árak nem állnak rendelkezésre, az utolsó hasonló ügylet nyújthat alapot a valós érték becsléséhez, feltéve, hogy ez az utolsó ügylet időpontja, és azon időpont között, amikor az eszköz valós értéke meghatározásra kerül, nem következett be jelentős változás a gazdasági körülményekben.
40. Amennyiben egy eszközre nézve nem létezik aktív piac, a valós érték azt az összeget tükrözi, amelyet az egység a beszerzés időpontjában fizetett volna az eszközért egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében, a rendelkezésre álló legjobb információk alapján. Ezen összeg meghatározásakor az egység a hasonló eszközökre vonatkozó közelmúltbeli ügyleteket veszi figyelembe.
41. Az egyedi immateriális javak adásvételében rendszeresen résztvevő egységek ezen eszközök valós értékének indirekt módon való meghatározására vonatkozó módszereket fejlesztettek ki. E módszerek akkor alkalmazhatók az üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz kezdeti értékeléséhez, ha a módszerek célja a valós érték megállapítása, és ha az abban az iparágban lévő aktuális ügyleteket és gyakorlatot tükröznék, amelyhez az eszköz tartozik. E technikák, amikor alkalmazhatóak, az alábbiak:
- (a) a jelenlegi piaci ügyleteket tükröző szorzók alkalmazása az eszköz nyereségtermelő képességét befolyásoló mutatókra (pl. árbevétel, piaci részesedés, és működési nyereség), vagy arra a jogdíj bevételre, amelyet az immateriális eszköz egy másik félnek piaci feltételek melletti ügylet során történő használatba adásával szerezhetne meg az egység (pl. mint a „jogdíj alóli mentesítés” módszernél);
- vagy
- (b) az eszközökből származó becsült jövőbeni nettó cash flow-k diszkontálása.

A megszerzett folyamatban lévő kutatási-fejlesztési projektekre 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 projektekre vonatkoznak;**

valamint

- (b) **amelyek a projekt megszerzését követően merültek fel az 54-62. bekezdések alapján kell elsámolni.**

IAS 38

43. Az 54-62. bekezdések előírásainak alkalmazása azt jelenti, hogy egy egyedileg, vagy egy üzleti kombinációban megszerzett és immateriális eszközként megjelenített folyamatban lévő kutatás-fejlesztési projekten felmerülő utólagos ráfordítás:

- (a) ráfordításként kerül megjelenítésre a felmerülése időpontjában, amennyiben az kutatási ráfordítás;
 - (b) ráfordításként kerül megjelenítésre a felmerülése időpontjában, amennyiben az olyan fejlesztési ráfordítás, amely nem felel meg az immateriális eszközként való megjelenítés 57. bekezdésben meghatározott kritériumainak;
- valamint
- (c) a megszerzett kutatás-fejlesztési projekt könyv szerinti értékéhez kerül hozzáadásra, amennyiben az olyan fejlesztési ráfordítás, amely megfelel az 57. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritériumoknak.

Állami támogatás formájában történő akvizíció

44. Egyes esetekben egy immateriális eszköz ingyenesen, vagy egy névleges összegért kerülhet megszerzésre, állami juttatás formájában. Ez bekövetkezhet, amikor egy állam olyan immateriális javakat ad át vagy oszt fel az egység részére, mint például a repülőtér-használati jogok, rádió vagy televíziós csatornák üzemeltetési jogai, importengedélyek vagy kvóták, vagy egyéb korlátozott hozzáférésű erőforrásokra vonatkozó jogosultságok. Az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standardnak megfelelően az egység választhatja, hogy mind az immateriális eszközt, mind pedig a támogatást valós értéken mutatja ki a bekerüléskor. Amennyiben az egység nem választja a valós értéken történő bekerüléskori kimutatást, az egység az eszközt nominális értéken mutatja ki (az IAS 20-ban megengedett másik eljárás szerint), növelve a nominális értéket az eszköz használatbavételre való előkészítéséhez közvetlenül kapcsolódó bármely ráfordítással.

Eszközök cseréje

45. Egyes immateriális javak megszerzése nem-monetáris eszközökért vagy más eszközökért cserében, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történik. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére vonatkozik, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen immateriális eszköz bekerülési értéke valós értéken kerül meghatározásra, kivéve ha (a) a csere ügyletnek nincs kereskedelmi tartalma, vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átadott eszköz valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon kell meghatározni, ha az egység az átadott eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke a cserében átadott eszköz könyv szerinti értéke.
46. Az egységnek annak megítélésakor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt kell mérlegelnie, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:
- (a) az adott eszközből származó cash flow-k felépítése (azaz kockázata, időzítése és összege) eltér az átadott eszköz cash flow-inak felépítésétől;
- vagy
- (b) az egység tevékenységei ügylettel érintett részének az egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik;
- és
- (c) az (a) és (b) alpontban leírt eltérés a kicserélt eszközök való értékéhez viszonyítva jelentős.

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

47. A 21(b) bekezdés szerint az immateriális eszközként való megjelenítés egyik feltétele az, hogy az adott eszköz bekerülési értéke megbízhatóan meghatározható legyen. Ha nincs összehasonlítható piaci ügylet, az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszköz valós értékére vonatkozó ésszerű becslések tartományában nincsenek jelentős eltérések, vagy (b) ha a tartományon belüli különféle becslések valószínűségeit ésszerű módon meg lehet állapítani, és fel lehet használni a valós érték becsléséhez. Amennyiben az egység képes vagy a kapott, vagy az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan megállapítani, az átadott eszköz valós értékét használják fel bekerülési értéként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke egyértelműbben bizonyított.

Saját előállítású goodwill

48. A saját előállítású goodwillt nem lehet eszközként kimutatni.

49. Egyes esetekben jövőbeni gazdasági hasznok létrehozása céljából merül fel ráfordítás, de nem keletkezik olyan immateriális eszköz, amely megfelel az e standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Az ilyen ráfordítás gyakran a saját előállítású goodwill keletkezéséhez való hozzájárulásként kerül meghatározásra. A saját előállítású goodwill nem kerül eszközként megjelenítésre, mivel az nem egy olyan azonosítható forrás (vagyis az nem elválasztható, és az nem is szerződésen alapuló, vagy más törvény által biztosított jogból keletkezik), amelyet az egység ellenőriz, és amelynek bekerülési értéke megbízhatóan meghatározható.
50. Az egység piaci értéke és az egység azonosítható nettó eszközeinek könyv szerinti értéke közötti bármely időpontban tapasztalható eltérések számos olyan tényező miatt keletkezhetnek, amelyek az egység értékét befolyásolják. Ugyanakkor az ilyen eltérések nem az egység ellenőrzése alatt álló immateriális javak bekerülési értékét képviselik.

Saját előállítású immateriális javak

51. Néha nehéz annak eldöntése, hogy egy saját előállítású immateriális eszköz megfelel-e a megjelenítés feltételeinek, az alábbiaknál felmerülő problémák miatt:

- (a) annak meghatározása, hogy mikor és hol keletkezik olyan azonosítható eszköz, amely várható jövőbeni gazdasági hasznokat fog létrehozni;

valamint

- (b) az eszköz bekerülési értékének megbízható meghatározása. Egyes esetekben az immateriális eszköz saját előállításának költségét nem lehet elkülöníteni az egységen belül keletkezett goodwill fenntartásának vagy növelésének, vagy az egység mindennapi működésének költségétől.

Ezért az immateriális javakra vonatkozó megjelenítési és kezdeti értékelési követelményeken túl az egység az 52-67. bekezdésekben meghatározott előírásokat és útmutatást is alkalmazza a saját előállítású immateriális javainak mindegyikére.

52. Annak megítéléséhez, hogy egy saját előállítású immateriális eszköz megfelel-e a megjelenítés kritériumainak, az egységnek az eszköz előállításának folyamatát fel kell osztania:

- (a) a kutatási szakaszra;

és

- (b) a fejlesztési szakaszra.

Bár a „kutatás” és „fejlesztés” kifejezések szerepelnek a fogalmi meghatározások között, a „kutatási szakasz” és a „fejlesztési szakasz” kifejezéseknek szélesebb értelme van a jelen standard céljára.

53. Amennyiben az immateriális eszköz saját előállítására irányuló projekten belül az egység nem tudja a kutatási szakaszt megkülönböztetni a fejlesztési szakasztól, az egységnek a projekthez kapcsolódó ráfordítást úgy kezeli, mintha az kizárólag a kutatási szakaszban keletkezett volna.

IAS 38

Kutatási szakasz

54. **Kutatásból (vagy egy belső projekt kutatási szakaszából) származó immateriális eszközt nem lehet kimutatni. A kutatáshoz (vagy egy belső projekt kutatási szakaszában) felmerülő ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként kell elszámolni.**
55. Egy saját projekt kutatási szakaszában az egység nem tudja bizonyítani, hogy egy olyan immateriális eszköz létezik, amely valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat termel majd. Ezért ezt a ráfordítást költségként számolják el annak felmerülése időpontjában.
56. Kutatási tevékenységekre példák:
- (a) új ismeret megszerzésére irányuló tevékenységek;
 - (b) kutatási eredmények vagy más ismeretek keresése, azok kiértékelése és végleges kiválasztása, és alkalmazásai;
 - (c) anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások alternatíváinak keresése;
- és
- (d) új vagy jobb lehetséges alternatív anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások megalkotása, megtervezése, kiértékelése és végleges kiválasztása.

Fejlesztési szakasz

57. **A fejlesztésből (vagy egy belső projekt fejlesztési szakaszából) származó immateriális eszköz akkor, és csak akkor mutatható ki, ha az egység az alábbiak mindegyikét bizonyítani tudja:**
- (a) az immateriális eszköz előállításának olyan műszaki kivitelezhetőségét, hogy az felhasználásra vagy értékesítésre alkalmas lesz.
 - (b) az egység szándékát az immateriális eszköz befejezésére, és felhasználására vagy értékesítésére.
 - (c) az egység képességét az immateriális eszköz felhasználására vagy értékesítésére.
 - (d) azt, hogy hogyan fog az immateriális eszköz jövőbeni gazdasági hasznokat keletkeztetni. Egyebek mellett, az egységnek bizonyítania kell az immateriális eszközből származó terméknek, vagy magának az immateriális eszköz piacának a létezését, vagy amennyiben az belőle kerül felhasználásra, az immateriális eszköz hasznosságát.
 - (e) megfelelő műszaki, pénzügyi és egyéb források elérhetőségét a fejlesztés befejezéséhez, és az immateriális eszköz felhasználásához vagy értékesítéséhez.
 - (f) az egység képességét az immateriális eszköz fejlesztése során az eszköznek tulajdonítható ráfordítás megbízható mérésére.
58. Egy saját projekt fejlesztési szakaszában az egység egyes esetekben képes lehet arra, hogy azonosítson egy immateriális eszközt, és bizonyítsa, hogy az valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat fog keletkeztetni. Ennek az az oka, hogy a projekt fejlesztési szakasza a kutatási szakasznál előrehaladottabb.

59. Fejlesztési tevékenységekre példák:

- (a) a gyártást megelőző vagy a használatbavételt megelőző prototípusok vagy modellek tervezése, létrehozása és tesztelése;
 - (b) eszközök, tokmányok, öntőformák és présformák tervezése új technológia alkalmazásával;
 - (c) az üzemszerű gyártásra még nem gazdaságos méretű kísérleti üzem megtervezése, létrehozása és működtetése;
- és

- (d) új vagy jobb anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások kiválasztott alternatív megoldásainak tervezése, létrehozása és tesztelése.

60. Annak bemutatására, hogy az immateriális eszköz hogyan fog valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat eredményezni, az egységnek az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standard alapelveinek felhasználásával meg kell becsülnie az eszközből keletkező jövőbeni gazdasági hasznokat. Amennyiben az eszköz csak más eszközökkel együtt keletkeztet gazdasági hasznokat, az egységnek az IAS 36-ban meghatározott pénztermelő egységek koncepcióját kell alkalmaznia.

61. Az ahhoz szükséges erőforrások rendelkezésre állását, hogy egy immateriális eszköz elkészüljön, felhasználható legyen és a belőle származó hasznok megszerezhetőek legyenek, bizonyítani lehet pl. egy olyan üzleti tervvel, amely bemutatja a szükséges műszaki, pénzügyi és egyéb forrásokat, és az egység arra való képességét, hogy ezen forrásokat biztosítsa. Bizonyos esetekben az egység a külső finanszírozás rendelkezésre állását a hitelezőnek a terv finanszírozására vonatkozó szándéknyilatkozatával igazolja.

62. Az egység önköltség-számítási rendszerei gyakran megbízhatóan mérik a saját előállítású immateriális eszköz előállítási költségét, mint például a szerzői jogok vagy a licencek megszerzéséhez, vagy számítógépes szoftver kifejlesztéséhez kapcsolódó béreket és egyéb ráfordításokat.

63. ***A saját előállítású márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták és más tartalmilag hasonló tételek nem mutathatók ki immateriális javakként.***

64. A saját előállítású márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták és más tartalmilag hasonló tételek vonatkozásában felmerült ráfordítások nem határolhatók el egyértelműen az egység egészének fejlesztési költségeitől. Ezért e tételeket nem mutatják ki immateriális javakként.

A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke

65. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke a 24. bekezdés céljára az attól az időponttól felmerülő ráfordítások összessége, amikor az immateriális eszköz először felel meg a 21., a 22. és az 57. bekezdésekben meghatározott megjelenítési kritériumoknak. Az 71. bekezdés megtiltja a korábban költségként elszámolt ráfordítás aktiválását.

66. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke magában foglalja az eszköz vezetés által meghatározott módon történő felhasználását lehetővé tevő, az eszköz létrehozásához, elkészítéséhez, és előkészítéséhez közvetlenül kapcsolódó költségeket. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségekre:

- (a) az immateriális eszköz előállítása közben felhasznált vagy elhasznált anyagok és szolgáltatások költségei;
- (b) az immateriális eszköz előállításához kapcsolódó munkavállalói juttatások költségei (ahogy azt az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standard meghatározza);

IAS 38

- (c) egy törvényes jog bejegyzésének díja;

valamint

- (d) az immateriális eszköz előállításához felhasznált szabadalmak és engedélyek amortizációja.

Az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard határozza meg a kamatok saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értékének részeként történő megjelenítésének kritériumait.

67. A következő tételek nem elemei a saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értékének:

- (a) az értékesítési, igazgatási és egyéb általános ráfordítások, kivéve, ha az adott ráfordítás közvetlenül hozzárendelhető az eszköz használatbavételre való felkészítéséhez;
- (b) az azonosított hatékonyság-hiány, és az azelőtt felmerülő működési veszteség, hogy az eszköz elérné a tervezett teljesítmény szintjét;
- és
- (c) az eszközt működtető alkalmazottak képzéséhez kapcsolódó ráfordítások.

Példa a 65. bekezdés illusztrálására

Az egység egy új gyártási folyamatot fejleszt. 20X5-ben a felmerült ráfordítás teljes összege 1 000 CU volt (*), amelyből 900 CU 20X5. december 1-jét megelőzően, 100 CU pedig 20X5. december 1. és 20X5. december 31-e között merült fel. Az egység bizonyítani tudja, hogy 20X5. december 1-jén a gyártási folyamat megfelelt az immateriális eszközként való megjelenítés kritériumainak. A gyártási folyamatban megtestesülő know-how megtérülő értéke (amely tartalmazza azokat a jövőbeni kifizetéseket, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a gyártási folyamat a használatbavételre alkalmassá váljon) a becslés szerint 500 CU.

20X5. végén a gyártási folyamatot immateriális eszközként jelenítik meg 100 CU bekerülési értéken (az elszámolhatósági kritérium teljesülésének időpontjától, azaz 20X5. december 1-től felmerült ráfordítás). A 20X5. december 1. előtt felmerült 900 CU ráfordítás költségként került megjelenítésre, mivel a megjelenítés kritériumai csak 20X5. december 1-jén teljesültek. Ez a ráfordítás soha nem fogja a mérlegben kimutatott gyártási folyamat bekerülési értékének részét képezni.

A 20X6-ban felmerült ráfordítás teljes összege 2 000 CU. 20X6 végén a gyártási folyamatban megtestesülő know-how megtérülő értéke (amely tartalmazza azokat a jövőbeni kifizetéseket, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a gyártási folyamat a használatbavételre alkalmassá váljon) a becslés szerint 1 900 CU.

20X6 végén a gyártási folyamat bekerülési értéke 2 100 CU (100 CU ráfordítás 20X5 végén kimutatva, plusz 2 000 CU ráfordítás 20X6-ban kimutatva.) Az egység 200 CU értékvesztés miatti veszteséget számol el, hogy a gyártási folyamat értékvesztés miatt veszteség előtti könyv szerinti értékét (2 100 CU) a megtérülő értékre (1 900 CU) módosítsa. Ezt az értékvesztés miatti veszteséget valamely későbbi időszakban vissza kell írni, ha az IAS 36-ban az értékvesztés visszairására meghatározott feltételek

A RÁFORDÍTÁS MEGJELENÍTÉSE

68. Az immateriális eszközre fordított ráfordítást felmerülésének időpontjában ráfordításként kell elszámolni, kivéve, ha:

- (a) az olyan immateriális eszköz bekerülési értékének a részét képezi, amely megfelel a megjelenítési kritériumoknak (ld. 18-67. bekezdések);

vagy

- (b) a tétel egy üzleti kombináció során került megszerzésre, és nem lehet immateriális eszközként kimutatni. Ebben az esetben ezt a ráfordítást (amelyet a akvizíció költsége tartalmaz) az akvizíció időpontjában a goodwillhez rendelt összegnek kell tartalmaznia (ld. IFRS 3 Üzleti kombinációk).

(*) A jelen útmutatóban, a pénzügyeségek kimutatása „pénznem egységben” (CU-ban) történik.

69. Egyes esetekben ráfordítás merül fel az egység számára való jövőbeni gazdasági hasznok biztosítása céljából, de nem szereznek meg vagy állítanak elő olyan immateriális eszközt vagy más eszközt, amelyet ki lehetne mutatni. Ezekben az esetekben a ráfordítás felmerülésekor ráfordításként kerül megjelenítésre. Például kivéve, amikor az egy üzleti kombináció költségének a részét képezi, a kutatási ráfordítást annak felmerülése időpontjában ráfordításként számolják el (ld. 54. bekezdés). Olyan egyéb ráfordítások, amelyeket felmerülésük időpontjában ráfordításként kell számolnak el, például:
- (a) a beindítási tevékenységekhez kapcsolódó ráfordítások (azaz indulási költségek), kivéve ha az adott ráfordítást az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard valamely tételének bekerülési értéke tartalmazza. A beindítási költségek tartalmazhatják az alapítási költségeket, mint pl. a gazdasági társaság megalapítása során felmerülő jogi és adminisztrációs költségeket, egy új telephely vagy vállalkozás megnyitásának költségeit (azaz nyitás előtti költségeket), vagy egy új tevékenység beindításához, vagy egy új termék vagy folyamat bevezetéséhez kapcsolódó ráfordításokat (azaz működés megkezdése előtti költségeket).
 - (b) a képzési tevékenységekre fordított ráfordítást.
 - (c) a reklámra és promóciós tevékenységekre fordított ráfordítást.
 - (d) az egység egy részének vagy egészének más telephelyre való költöztetéséhez vagy átszervezéséhez kapcsolódó ráfordítást.
70. A 68. bekezdés nem zárja ki egy adott előleg eszközként történő kimutatását, amikor az áruszállításáért vagy a szolgáltatásokért történő fizetés megelőzi az áruk leszállítását vagy a szolgáltatások elvégzését.

Múltbeli ráfordítások nem mutathatók ki eszközként

71. ***Az immateriális eszközzel kapcsolatban felmerült olyan ráfordítás, amelyet korábban kiadásként számoltak el, későbbi időpontban nem mutatható ki az immateriális eszköz bekerülési értékének részeként.***

MEGJELENÍTÉS UTÁNI ÉRTÉKELÉS

72. ***Az egységnek számviteli politikájaként választani kell a 74. bekezdésben foglalt bekerülési érték modell, vagy a 75. bekezdésben bemutatott átértékelési modell alkalmazása között. Amennyiben valamely immateriális eszközt az átértékelési modell alapján számolnak el, az azonos csoportba tartozó valamennyi eszközt ugyanezen módszer szerint kell elszámolni, kivéve, ha az adott eszköznek nem létezik aktív piaca.***
73. Egy immateriális eszközcsoporthoz az egység tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű immateriális javak csoportja. Az azonos immateriális eszközcsoporthoz tartozó egyes tételeket egyidejűleg kell átértékelni az eszközök szelektív átértékelésének és annak elkerülésére, hogy a pénzügyi kimutatásokban különböző időpontok szerinti bekerülési és átértékelt értékek szerepeljenek.

A bekerülési érték modell

74. ***A kezdeti megjelenítést követően az immateriális eszközt a bármely halmozott amortizációval és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken kell nyilvántartani.***

Az átértékelési modell

75. ***A kezdeti megjelenítést követően az immateriális eszközt az átértékelés időpontjában érvényes valós értékkel egyenlő átértékelt értéken kell nyilvántartani, csökkentve bármely későbbi halmozott amortizációval és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteséggel. A jelen standardban előírt átértékelések céljára a valós értéket egy aktív piac alapján kell meghatározni. Az átértékelést olyan rendszerességgel kell elvégezni, hogy a mérlegfordulónapon az eszköz könyv szerinti értéke ne térjen el lényegesen annak valós értékétől.***

IAS 38

76. Az átértékelési modell nem engedi meg:

- (a) az olyan immateriális javak átértékelését, amelyeket korábban eszközként nem mutattak ki;

vagy

- (b) az immateriális javak bekerülési értéktől eltérő értéken történő kezdeti megjelenítését.

77. Az átértékelési modell az eszköz bekerülési értékének megjelenítése után alkalmazandó. Ugyanakkor, ha az immateriális eszköz bekerülési értékének csak egy része kerül eszközként megjelenítésre, mivel az eszköz csak a folyamat egy bizonyos szakaszában felelt meg a kimutatási kritériumoknak (ld. 65. bekezdés), az átértékelési modellt az eszköz egészére lehet alkalmazni. Az átértékelési modell alkalmazható továbbá olyan immateriális eszközre is, amely állami támogatás formájában került megszerzésre, és nominális értéken került kimutatásra (ld. 44. bekezdés).

78. A 8. bekezdésben leírt tulajdonságokkal rendelkező aktív piac megléte nem gyakori az immateriális javak esetében, bár előfordulhat. Például egyes jogrendszerekben létezik aktív piaca a szabadon átruházható taxi-engedélyeknek, halászati engedélyeknek vagy gyártási kvótáknak. Ugyanakkor azonban nincs aktív piaca a márkanévnek, az újságcímeknek, a zenével és a filmmel kapcsolatos kiadási 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 kötöttek, és az ilyen tranzakciók viszonylag ritkák. Ezen okok miatt egy bizonyos eszközért megfizetett vételár nem feltétlenül nyújt elegendő bizonyítékot egy másik eszköz valószínű értékét illetően. Ezen felül, az árak gyakran nem nyilvánosak.

79. Az átértékelések gyakorisága az átértékelendő immateriális eszköz valószínű értékének volatilitásától függ. Ha az átértékelt eszköz valószínű értéke lényegesen eltér az eszköz könyv szerinti értékétől, további átértékelésre van szükség. Egyes immateriális javak valószínű értéke jelentős és volatilis mozgásoknak lehet kitéve, amely szükségessé teszi az évenkénti átértékelést. Nem szükséges ilyen gyakori átértékelés az olyan immateriális javakra vonatkozóan, amelyek valószínű értékében csak nem jelentős mozgás tapasztalható.

80. Ha egy immateriális eszköz átértékelésre kerül, az átértékelés időpontjában fennálló halmozott amortizáció vagy:

- (a) korrigálásra kerül az eszköz bruttó könyv szerinti értékében bekövetkező változással arányosan, úgy, hogy az eszköz átértékelés utáni könyv szerinti értéke megegyezzen az átértékelt összeggel; vagy
- (b) kivezetésre kerül az eszköz bruttó könyv szerinti értékével szemben, és a nettó összeget helyesbítik az eszköz átértékelt összegére.

81. **Ha egy átértékelt immateriális eszközcsoportha 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 valószínű értékét már nem lehet az aktív piac alapján meghatározni, az eszköz könyv szerinti értéke a legutolsó átértékelés időpontjában megállapított átértékelt értéke kell legyen, csökkentve bármely későbbi halmozott amortizációval és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteséggel.**

83. Az a tény, hogy egy átértékelt eszköznek már nincs aktív piaca, jelezheti, hogy az eszköz értékvesztett lehet, és hogy azt tesztelni szükséges az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján.

84. Ha az eszköz valószínű értékét egy későbbi értékelési időpontban meg lehet állapítani az aktív piac alapján, az átértékelési modell ezen időponttól alkalmazásra kerül.

85. *Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke nő, az értéktöbbletet közvetlenül a saját tőke részeként kell kimutatni, átértékelési többletként. Ugyanakkor, a növekedést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, amennyiben a felértékelés egy korábbi, a nyereségben vagy veszteségben elszámolt átértékelési csökkenést fordít vissza.*
86. *Ha az átértékelés eredményeként az immateriális eszköz könyv szerinti értéke csökken, a csökkenést a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni. Ugyanakkor a csökkenést közvetlenül a saját tőkében átértékelési többletként szerepeltetett tétellel szemben kell elszámolni az adott eszközhöz tartozó átértékelési különbözet bármely követel egyenlege értékéig.*
87. A saját tőkében elszámolt halmozott átértékelési többlet közvetlenül átvezethető a felhalmozott eredménybe a többlet realizálásakor. A teljes többlet az eszköz élettartamának leteltével vagy annak elidegenítésekor realizálható. A többlet egy része azonban realizálható aközben is, hogy az egység az eszközt használja; ilyen esetben a többlet realizált része az eszköz átértékelt könyv szerinti értékén alapuló amortizáció és azon amortizációs összeg közötti különbözet, amelyet az eszköz eredeti bekerülési értéke alapján számoltak volna el. Az átértékelési többletből a felhalmozott eredménybe történő átvezetés nem az eredménykimutatáson keresztül történik.

HASZNOS ÉLETTARTAM

88. *Az egységnek fel kell mérnie, hogy egy adott immateriális eszköz hasznos élettartama határozott vagy határozatlan, és amennyiben határozott, annak hosszát vagy az azt alkotó gyártási vagy hasonló egységek számát. Egy immateriális eszköz akkor tekintendő határozatlan hasznos élettartamúnak, ha valamennyi releváns tényező figyelembe vétele után nincs olyan előre látható korlátozás, ami az adott eszközből az egység számára várhatóan megtermelt pénzbevételeket időben korlátozná.*
89. Az immateriális javak megjelenítése azok hasznos élettartama alapján történik. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszközt amortizálják (ld. 97-106. bekezdések), míg a határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszközt nem (ld. 107-110. bekezdések). A jelen standardhoz csatolt szemléltető példák különböző immateriális javakra vonatkozóan bemutatják a hasznos élettartam meghatározását, valamint ezen eszközök ezt követő elszámolását a meghatározott hasznos élettartamok alapján.
90. Egy immateriális eszköz hasznos élettartamának megállapításakor számos tényezőt figyelembe kell venni, ezen belül:
- (a) az eszköznek az egység által történő tervezett felhasználását, és azt, hogy az eszközt egy másik vezetés hatékonyan tudná-e kezelni;
 - (b) az eszközre vonatkozó jellemző termék-életciklust, és a hasonló módon használt hasonló eszközök hasznos élettartamára vonatkozóan rendelkezésre álló nyilvános információ;
 - (c) a műszaki, technológiai, kereskedelmi vagy más típusú avulást;
 - (d) annak az iparágnak a stabilitását, amelyben az eszköz működik, és az eszközből származó termékre vagy szolgáltatásra vonatkozó piaci kereslet változásait;
 - (e) a meglévő vagy potenciális versenytársak várható lépéseit;
 - (f) az eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok megszerzéséhez szükséges fenntartási ráfordítások szintjét, és az egység képességét és szándékait e szint elérésére;
 - (g) az eszköz feletti ellenőrzés időtartamát, és az eszköz felhasználására vonatkozó jogi vagy hasonló korlátozásokat, mint például a kapcsolódó lízing szerződések lejáratí idejét;
- és
- (h) azt, hogy az eszköz hasznos élettartama függ-e az egység egyéb eszközeinek hasznos élettartamától.

IAS 38

91. A „határozatlan” kifejezés nem azt jelenti, hogy „végtelen”. Egy immateriális eszköz hasznos élettartama csupán azt a várható jövőbeni karbantartási ráfordítás szintet tükrözi, amely ahhoz szükséges, hogy az eszköz hasznos élettartama felmérésének időpontjában becsült szokásos teljesítménye fenntartható legyen, valamint az egység képességét és számdekait e szint fenntartására. A következtetés, hogy valamely immateriális eszköz hasznos élettartama határozatlan, nem függhet olyan tervezett jövőbeni ráfordításoktól, amelyek az eszköz szokásos teljesítményének fenntartásán felül merülnek fel.
92. A gyors technológiai változások következtében a számítógépes szoftver és számos más immateriális eszköz érzékeny a technológiai avulással szemben. Ezért valószínű, hogy hasznos élettartamuk rövid.
93. Az immateriális javak hasznos élettartama lehet nagyon hosszú, akár határozatlan is. A bizonytalanság igazolja az immateriális eszköz hasznos élettartamának óvatossági alapon történő becslését, de nem igazolja, hogy irreálisan rövid élettartamot becsüljenek meg.
94. *A szerződésen vagy jogszabályon alapuló jogokból származó immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg a szerződéses vagy egyéb törvényes jog időtartamát, de az lehet annál rövidebb, attól függően, hogy az egység milyen hosszú időtartamon keresztül kívánja az adott eszközt felhasználni. Amennyiben a szerződésen vagy jogszabályon alapuló jogok egy meghatározott időtartamra szólnak, ami ezután megújítható, az immateriális eszköz hasznos élettartama csak akkor tartalmazhatja a megújítási időszak(ka)t, ha bizonyíték támasztja alá az egység általi jelentős többletköltség nélküli megújítást.*
95. Az immateriális eszköz hasznos élettartamát gazdasági és jogi tényezők egyaránt befolyásolhatják. A gazdasági tényezők határozzák meg azon időszak hosszát, melyen keresztül a jövőbeni gazdasági hasznokat az egység megszerzi. A jogi tényezők korlátozhatják azon időszak hosszát, amely alatt az egység ezen hasznokhoz való hozzáférés felett ellenőrzéssel rendelkezik. A hasznos élettartam az e tényezők által meghatározott időtartamok közül a rövidebb.
96. Többek között az alábbi tényezők jelzik, ha a szerződésen vagy jogszabályon alapuló jogok megújítása jelentős költségek nélkül lehetséges az egység számára:
- (a) bizonyíték van arra, esetleg múltbeli tapasztalat alapján, hogy a szerződésen vagy jogszabályon alapuló jog megújításra fog kerülni. Amennyiben a megújítás harmadik fél beleegyezésétől függ, ez tartalmazza azt bizonyítékot is, hogy a harmadik személy e hozzájárulást megadja;
 - (b) bizonyítható, hogy a megújításhoz szükséges feltételek teljesülni fognak;

valamint

- (c) az egységnél felmerülő költségek nem jelentősek a megújításból származó, az egységhez várhatóan befolyó jövőbeni gazdasági hasznokhoz viszonyítva.

Amennyiben a megújítás költségei a megújításból származó, az egységhez várhatóan befolyó jövőbeni gazdasági hasznokhoz viszonyítva jelentősek, a „megújítás” költségei alapvetően az egy új immateriális eszköz megújítás időpontjában történő megszerzésének költségeit tükrözik.

HATÁROZOTT HASZNOS ÉLETTARTAMÚ IMMATERIÁLIS JAVAK

Amortizációs időszak és amortizációs módszer

97. *Egy határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz értékcsökkenhető összegét szisztematikus alapon kell felosztani a hasznos élettartam során. Az eszköz amortizációját annak használatbavételre való alkalmassá válásakor kell megkezdni, azaz, amikor az a vezetés által meghatározott módon történő üzemeltetéshez megfelelő helyen és állapotban van. Az amortizációt az eszköznek az IFRS 5 Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek standard alapján értékesítésre tartottá (vagy egy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítésének az időpontja és a kivezetésének az időpontja közül a korábbi időpontban kell megszüntetni. Az alkalmazott amortizációs módszernek tükröznie kell azt az ütemezést, ahogyan az egység az eszköz jövőbeni gazdasági hasznait várhatóan megszerzi. Amennyiben ez az ütem megbízhatóan nem határozható meg, a lineáris módszert kell alkalmazni. Az egyes időszakokra meghatározott amortizáció összegét a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni, kivéve, ha a jelen vagy egy másik Standard megengedi vagy előírja annak aktiválását más eszköz könyv szerinti értékében.*

98. Számos különböző amortizációs módszer alkalmazható egy eszköz értékcsökkenthető összegének az eszköz hasznos élettartama alatti szisztematikus alapon történő felosztására. E módszerek között van a lineáris módszer, a fokozatosan csökkenő egyenleg módszere és a termelési egységek módszere. Az alkalmazott módszert az adott eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok felhasználásának várható ütemezése alapján kell kiválasztani, és azt valamennyi időszakra vonatkozóan konzisztens módon kell alkalmazni, kivéve, ha a jövőbeni gazdasági hasznok hasznosításának várható ütemezésében változás áll be. Csak ritkán – vagy sohasem – lesz meggyőző bizonyíték a határozott hasznos élettartamú immateriális javak esetében egy olyan amortizációs módszer alátámasztására, amely alacsonyabb összegű halmozott amortizációt eredményezne, mint a lineáris módszer.
99. Az amortizáció általában a nyereségben vagy veszteségben kerül megjelenítésre. Ugyanakkor egyes esetekben az eszközben foglalt jövőbeni gazdasági hasznokat egy másik eszköz előállítására nyeli el. Ilyen esetben az amortizáció összege a másik eszköz bekerülési értékének a részét képezi és annak könyv szerinti értékében foglaltatik benne. Például, az olyan immateriális javak amortizációját, amelyek egy gyártási folyamat során kerülnek felhasználásra, a készletek könyv szerinti értéke tartalmazza (ld. IAS 2 Készletek).

Maradványérték

100. *A határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz maradványértékét nullának kell feltételezni, kivéve, ha:*

(a) *egy harmadik személy kötelezettséget vállalt az eszköz megvásárlására a hasznos élettartamának végén;*

vagy

(b) *az eszközre vonatkozóan létezik aktív piac, és:*

(i) *a maradványértéket e piac alapján meg lehet határozni;*

és

(ii) *valószínű, hogy egy ilyen piac az eszköz hasznos élettartama végén is létezni fog.*

101. A határozott hasznos élettartamú eszköz értékcsökkenthető összegének meghatározásához először levonásra kerül a maradványérték. A nullától eltérő maradványérték azt jelzi, hogy az egység várhatóan el fogja idegeníteni az immateriális eszközt annak gazdasági élettartamának vége előtt.
102. Az eszköz maradványértékére vonatkozó becslés egy olyan hasonló eszköz a becslés időpontjában érvényes árak alapján történő elidegenítése során megtérülő összegben alapul, amely elérte hasznos élettartama végét, és olyan feltételek között került működtetésre, amelyek hasonlóak ahhoz, amelyben az adott eszköz felhasználásra kerül. A maradványértéket legalább évente, a pénzügyi év végén felül kell vizsgálni. Az eszköz maradványértékében bekövetkező változást az IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák standard alapján a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.
103. Az immateriális eszköz maradványértéke egyes esetekben elérheti, vagy meghaladhatja az eszköz könyv szerinti értékét. Ha ez az eset áll fenn, az eszközre alkalmazandó amortizáció mértéke nulla addig, amíg a maradványérték a későbbiekben le nem csökken az eszköz könyv szerinti értéke alá.

Az amortizációs időszak és az amortizációs módszer felülvizsgálata

104. *A határozott hasznos élettartammal rendelkező immateriális eszközre alkalmazott amortizációs időszakot és amortizációs módszert legalább évente, a pénzügyi év végén felül kell vizsgálni. Ha az eszköz várható hasznos élettartama eltér a korábbi becslésektől, az amortizációs időszakot ennek megfelelően módosítani kell. Amennyiben módosulás történt az eszközből származó gazdasági hasznok várható ütemében, az amortizációs módszert a változást tükrözően meg kell változtatni. Ezen változásokat az IAS 8 szerint, a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni.*

IAS 38

105. Az immateriális eszköz élettartama alatt nyilvánvalóvá válhat, hogy a hasznos élettartamára vonatkozó becslés nem megfelelő. Az értékvesztés miatti veszteség megjelenítése is jelezheti, hogy az amortizációs időszakot módosítani kell.
106. Idővel, egy immateriális eszközből az egység számára befolyó jövőbeni gazdasági hasznok üteme megváltozhat. Például, nyilvánvalóvá válhat, hogy a fokozatosan csökkenő egyenleg amortizációs módszere a megfelelő a lineáris módszer helyett. Egy másik példa, amikor a licenc által megtestesített jogok felhasználása elhalasztásra kerül az üzleti terv egyéb összetevőivel kapcsolatos lépések függvényében. Ebben az esetben az eszközből származó gazdasági hasznokból az egység esetleg csak későbbi időszakokban részesül.

HATÁROZATLAN HASZNOS ÉLETTARTAMÚ IMMATERIÁLIS JAVAK

107. *A határozatlan hasznos élettartammal rendelkező immateriális javakat nem lehet amortizálni.*
108. Az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján az egységnek a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javak értékvesztési vizsgálatát el kell végeznie, a megtérülő érték és könyv szerinti érték összehasonlításával
- (a) évente,
- valamint
- (b) amikor arra utaló jelzés van, hogy az immateriális eszköz értékvesztett lehet.

A hasznos élettartam meghatározásának felülvizsgálata

109. *A nem amortizált immateriális javak hasznos élettartamát valamennyi időszakban felül kell vizsgálni annak meghatározására, hogy az események és körülmények továbbra is alátámasztják-e az adott eszközre vonatkozó határozatlan hasznos élettartam meghatározást. Amennyiben már nem, a hasznos élettartam határozatlanról határozottra történő módosítását az IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák standard alapján a számviteli becslések megváltozásaként kell elszámolni.*
110. Az IAS 36 alapján egy immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanról határozottra történő módosítása arra utaló jelzés, hogy az eszköz értékvesztett lehet. Ennek eredményeként, az egységnek értékvesztési vizsgálat alá kell vetnie az adott eszközt az IAS 36 szerint megállapított megtérülő érték könyv szerinti értékkel történő összehasonlításával, valamint a könyv szerinti értéknek a megtérülő értéket meghaladó bármely többletének értékvesztés miatti veszteségként történő megjelenítésével.

A KÖNYV SZERINTI ÉRTÉK MEGTÉRÜLÉSE – ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉGEK

111. Annak meghatározásához, hogy egy immateriális eszköz értékvesztett-e, az egység az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot alkalmazza. Ez a standard előírja, mikor és hogyan kell az egységnek eszközei könyv szerinti értékét felülvizsgálni, hogyan kell a megtérülő értéket meghatározni, és mikor kell értékvesztés miatti veszteséget elszámolni, vagy visszaírni.

HASZNÁLATBÓL VALÓ KIVONÁS ÉS ELIDEGENÍTÉS

112. *Az immateriális eszközt ki kell vezetni:*

(a) *az eszköz elidegenítésekor;*

illetve

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

113. *Az immateriális eszköz kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget az elidegenítésből befolyó nettó bevétel, ha van, valamint az eszköz könyv szerinti értéke közötti különbözetként kell meghatározni. Azt a nyereségben vagy veszteségben kell elszámolni az eszköz kivezetésekor (kivéve, ha az IAS 17 Lízingek standard a visszlízingre vonatkozóan eltérően írja elő). A nyereséget nem lehet árbevételként elszámolni.*
114. Az immateriális eszköz elidegenítése számos különböző módon megtörténhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás, vagy adományozás). Az eszköz elidegenítési időpontjának meghatározásánál az egységnek az IAS 18 Bevételek standardban meghatározott, az áruk értékesítéséből származó bevétel megjelenítésére vonatkozó kritériumokat kell alkalmaznia. Az IAS 17 szabályozza az visszlízing formájában megvalósuló elidegenítést.
115. Amennyiben a 21. bekezdésben meghatározott megjelenítési kritérium alapján az egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta az immateriális eszköz valamely része cseréjének bekerülési értékét, az egységnek a lecserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. Ha az egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja egy arra utaló jelzésként, hogy az adott rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt.
116. Az immateriális eszköz elidegenítésekor járó ellenértéket kezdetben annak valós értékén kell elszámolni. Ha a fizetés halasztottan történik, a kapott ellenértéket kezdetben a készpénzes árnak megfelelő ellenértéken kell elszámolni. Az ellenérték nominális értéke és készpénzes megfelelő közötti eltérést kamat bevételként kell elszámolni az IAS 18-nak megfelelően, a követelésből származó effektív hozamot tükrözve.
117. A határozott hasznos élettartamú immateriális eszköz amortizálása nem fejeződik be akkor, amikor az immateriális eszköz már nincs használatban, kivéve, ha az eszköz már teljes mértékben értékcsökkentésre került, vagy az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá (vagy értékesítésre tartottnak minősített elidegenítési csoportba tartozóvá) minősítették.

KÖZZÉTÉTEL

Általános

118. *Az egységnek a következőket kell közzétennie az immateriális javak valamennyi csoportjára vonatkozóan, megkülönböztetve egymástól a saját előállítású és az egyéb immateriális javakat:*
- (a) *hogyan a hasznos élettartamok határozatlanok vagy határozottak-e, és amennyiben határozottak, az adott hasznos élettartamot és a felhasznált amortizációs kulcsokat;*
 - (b) *a határozott hasznos élettartamú immateriális javaknál alkalmazott amortizációs módszereket;*
 - (c) *a bruttó könyv szerinti érték és a halmozott amortizációt (a halmozott értékvesztés miatti veszteség értékével összevonva) az időszak elején és végén;*
 - (d) *az eredménykimutatás azon sora(i)t, amely(ek)ben az immateriális javak amortizációját szerepeltetik;*
 - (e) *az időszak eleji és végi könyv szerinti érték levezetését, bemutatva:*
 - (i) *a növekedéseket, külön feltüntetve a saját fejlesztésből, az egyedi beszerzésből, és az üzleti kombináció során történő megszerzésből származókat;*
 - (ii) *az IFRS 5 szerint értékesítésre tartottnak minősített, vagy egy értékesítésre tartott elidegenítési csoport részeként kezelt eszközöket;*
 - (iii) *a 75., 85. és 86. bekezdésnek megfelelő átértékelésekből és az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján a saját tőkében közvetlenül elszámolt vagy oda visszafirt értékvesztés miatti veszteségekből adódó (esetleges) növekményeket és csökkenéseket az időszak során;*

IAS 38

- (iv) *az időszakban az IAS 36 alapján a nyereségben vagy veszteségben elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket (ha vannak);*
 - (v) *az időszakban az IAS 36 alapján a nyereségben vagy veszteségben elszámolt értékvesztés miatti veszteség visszairásokat (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 eszközcsoporthoz az egység tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű immateriális javak csoportja. Példák a különböző csoportokra:

- (a) márkanevek;
 - (b) újságcímek és kiadványcímek;
 - (c) számítógépes szoftver;
 - (d) licence és franchise szerződések;
 - (e) szerzői jogok, szabadalmak és egyéb ipari jogok oltalma, szolgáltatási és működtetési jogok;
 - (f) receptek, formulák, modellek, tervek és mintapéldányok;
- és
- (g) a fejlesztés alatt álló immateriális javak.

A fent említett csoportokat további kisebb (nagyobb) csoportokra kell bontani (összevonni), ha ez a pénzügyi kimutatások felhasználói számára relevánsabb információt biztosít.

120. A 118(e)(iii)-(v) pontokban foglalt információkon túl az egység az IAS 36-nak megfelelően közzéteszi az értékvesztett immateriális javakra vonatkozó információkat.

121. Az IAS 8 megköveteli a számviteli becslésben bekövetkező olyan változás jellegének és összegének a közzétételét, amelynek lényeges hatása van a tárgyidőszakban, vagy amelynek várhatóan lényeges hatása lesz az ezt követő időszakokban. Ilyen közzétételi kötelezettség keletkezhet az alábbiak változása miatt:

- (a) az immateriális eszköz hasznos élettartamára vonatkozó becslés;
- (b) az amortizációs módszer;

vagy

- (c) a maradványértékek.

122. Az egységnek szintén közzé kell tennie:

- (a) *a határozatlan hasznos élettartamú immateriális javakra vonatkozóan, az eszköz könyv szerinti értékét, valamint azon okokat, amelyek alátámasztják a határozatlan hasznos élettartamra vonatkozó becslést. Az indokok megadásakor az egységnek be kell mutatnia az(oka)t a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) az immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanként történő meghatározásában.*
- (b) *minden olyan egyedi immateriális eszköz bemutatását, könyv szerinti értékét, és az amortizációs időszakból még hátralevő részt, ami lényeges az egység pénzügyi kimutatásaiban.*
- (c) *az állami juttatás formájában megszerzett és a beszerzéskor valós értéken kimutatott immateriális javakra (ld. 44 bekezdés) vonatkozóan:*
 - (i) *az eszközök beszerzési elszámolt valós értékét;*
 - (ii) *azok könyv szerinti értékét;*

és

- (iii) *azt, hogy megjelenítésük után a bekerülési érték modell vagy az átértékelési modell alapján kerültek-e értékelésre.*
- (d) *azoknak az immateriális javaknak a létezését és könyv szerinti értékét, amelyek tulajdonjoga korlátozott, és a kötelezettségek biztosítékeként elzálogosított immateriális javak könyv szerinti értékét.*
- (e) *az immateriális javak megszerzésére vonatkozó elkötelezettségek összegét.*

123. Amikor az egység bemutatja az(oka)t a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) egy immateriális eszköz hasznos élettartamának határozatlanként történő meghatározásában, az egységnek a 90. bekezdésben felsorolt tényezőket kell figyelembe vennie.

A megjelenítést követően az átértékelési modell alapján értékelt immateriális javak

124. Amennyiben az immateriális javak átértékelt értéken vannak nyilvántartva, az egységnek közzé kell tennie a következőket:

- (a) *immateriális eszközcsoportonként:*
 - (i) *az átértékelés tényleges időpontját;*
 - (ii) *az átértékelt immateriális javak könyv szerinti értékét;*

és

 - (iii) *azt a könyv szerinti értéket, amely akkor lett volna kimutatva, ha az átértékelt immateriális javak csoportját a 74. bekezdésben meghatározott bekerülési érték modell alapján értékelték volna a megjelenítést követően;*
 - (b) *az átértékelési többletnek azt az összegét, amely az időszak elején és végén az immateriális javakra vonatkozik, és az időszak alatt bekövetkezett változásokat, valamint az egyenlegnek a részvénytulajdonosok közötti felosztására vonatkozó bármely korlátozást.*
- és*
- (c) *azt a módszert és azokat a jelentős feltételezéseket, amelyek alapján meghatározták a valós értéket.*

125. Közzétételi célokból szükségessé válhat az átértékelt eszközök egyes csoportjait nagyobb csoportokba összevonni. Ugyanakkor a csoportok nem kerülhetnek összevonásra, ha ez olyan immateriális eszközcsoport kombinációhoz vezetne, amelyben mind a bekerülési érték modell, mind pedig az átértékelési modell alapján értékelt összegek szerepelnek.

IAS 38

Kutatási és fejlesztési ráfordítások

126. **Az egységnek közzé kell tennie az adott időszakban ráfordításként elszámolt kutatási és fejlesztési ráfordítások összesített értékét.**
127. A kutatási-fejlesztési ráfordítások tartalmazzák a kutatási és fejlesztési tevékenységekhez közvetlenül kapcsolódó ráfordításokat (ld. 66. és 67. bekezdések azon ráfordítás típusokra vonatkozóan, amelyekre a 126. bekezdésben meghatározott közzétételeknek ki kell terjednie).

Egyéb információk

128. Az egység számára javasolt, de nem kötelező, hogy a következő információkat közzétegye:
- (a) a teljesen amortizált, de még használatban lévő immateriális eszköz bemutatását;
 - és
 - (b) az egység ellenőrzése alatt álló, de eszközként ki nem mutatott jelentős immateriális javakat, amelyek vagy nem feleltek meg a jelen standardban meghatározott megjelenítési kritériumoknak, vagy az IAS 38 *Immateriális javak* standard hatálybalépését megelőzően kerültek megszerzésre vagy előállításra.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

129. **Amennyiben az egység az IFRS 3 Üzleti kombinációk standard 85. bekezdésével összhangban az IFRS 3 78-84. bekezdéseiben meghatározott hatálybalépési időpontoknál korábbi időponttól kívánja alkalmazni az IFRS 3-at, az egységnek a jelen standardot is ugyanezen időponttól kezdődően kell alkalmaznia a jövőre nézve. Ily módon az egységnek ezen időpontban már kimutatott immateriális javak könyv szerinti értékét nem kell korrigálnia. Ugyanakkor az egységnek ezen időpontban a jelen standardot alkalmaznia kell a kimutatott immateriális javai hasznos élettartamának felülvizsgálatához. Amennyiben a felülvizsgálat eredményeként az egység megváltoztatja valamely eszköz hasznos élettartamát, a változást az IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák standard alapján a számviteli becslések megváltozásaként kell elszámolnia.**
130. **Egyéb esetekben az egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia:**
- (a) **az olyan üzleti kombinációk során megszerzett immateriális javak elszámolására, amelyek esetében a megállapodás időpontja 2004. március 31-e vagy későbbi;**
 - valamint
 - (b) **valamennyi egyéb immateriális eszközre a jövőre nézve, a 2004. március 31-én, vagy azt követően kezdődő első éves időszakra vonatkozóan. Ily módon az egységnek nem kell az ezen időpontban már kimutatott immateriális javak könyv szerinti értékét korrigálnia. Ugyanakkor az egységnek ezen időpontban a jelen standardot alkalmaznia kell a kimutatott immateriális javai hasznos élettartamának felülvizsgálatához. Amennyiben a felülvizsgálat eredményeként az egység megváltoztatja valamely eszköz hasznos élettartamát, a változást az IAS 8 alapján a számviteli becslések megváltozásaként kell elszámolnia.**

Hasonló eszközök cseréje

131. A 129. és 130(b) bekezdés rendelkezéseinek azon előírása, hogy a jelen standardot a jövőre nézve kell alkalmazni, azt jelenti, hogy amennyiben valamely eszközök cseréjének értékmeghatározása a jelen standard hatálybalépésének időpontját megelőzően történt az átadott eszköz könyv szerinti értéke alapján, az egység nem helyesbíti a megszerzett eszköz könyv szerinti értékét, hogy az az akvizíció időpontjában érvényes valós értéket tükrözzön.

Korábbi alkalmazás

IAS 38

132. Azon egységek számára, akikre a 130. bekezdés vonatkozik, javasolt a jelen standard alkalmazásának megkezdése a 130. bekezdésben meghatározott időpontnál korábbi időponttól. Ugyanakkor, amennyiben az egység a megadott hatálybalépési időpontoktól korábban kezdi alkalmazni a jelen standardot, ugyanezen korábbi időponttól az IFRS 3-at, valamint a (2004-ben módosított) IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot is alkalmaznia kell.

AZ (1998-BEN KIBOCSÁTOTT) IAS 38 VISSZAVONÁSA

133. A jelen standard hatályon kívül helyezi (az 1998-ben kibocsátott) az IAS 38 *Immateriális javak* standardot.
-